

UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS
FACULDADE DE ESTUDOS SOCIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO “STRICTU SENSU”
EM CONTABILIDADE E CONTROLADORIA – PPGCC

AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL
SOB A INFLUÊNCIA DE FATORES CONTINGENCIAIS:
ESTUDO DE CASO EM UM GRUPO ECONÔMICO

FELIPE DE OLIVEIRA SANTOS

MANAUS-AM
2014

UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS
FACULDADE DE ESTUDOS SOCIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO “STRICTU SENSU”
EM CONTABILIDADE E CONTROLADORIA – PPGCC

FELIPE DE OLIVEIRA SANTOS

AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL
SOB A INFLUÊNCIA DE FATORES CONTINGENCIAIS:
ESTUDO DE CASO EM UM GRUPO ECONÔMICO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal do Amazonas, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Contabilidade e Controladoria.

Orientador: Prof. Dr. Waldemar Antônio da Rocha de Souza
Coorientador: Prof. Dr. Tristão Sócrates Baptista Cavalcante

MANAUS-AM
2014

FELIPE DE OLIVEIRA SANTOS

AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL
SOB A INFLUÊNCIA DE FATORES CONTINGENCIAIS:
ESTUDO DE CASO EM UM GRUPO ECONÔMICO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal do Amazonas, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Contabilidade e Controladoria.

Aprovado em 28 de outubro de 2014.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Waldemar Antônio da Rocha de Souza
Universidade Federal do Amazonas

Prof. Dr. Luiz Augusto de Carvalho Francisco Soares
Universidade Federal do Amazonas

Prof. Dra. Fabiana Lucena Oliveira
Universidade do Estado do Amazonas

Dedico este trabalho à
minha esposa e aos meus
pais pelo constante incentivo
ao estudo e realização
deste.

AGRADECIMENTOS

À Deus pela força e encorajamento no alcance dos meus objetivos, por toda a minha vida.

Aos meus orientadores Prof. Dr. Waldemar Antônio da Rocha de Souza e Prof. Dr. Tristão Sócrates Baptista Cavalcante, pelo direcionamento e constante acompanhamento durante toda a pesquisa. Sem sua ajuda e disposição em ensinar, eu não teria conseguido chegar ao final.

Ao Prof. Dr. Luiz Augusto de Carvalho Francisco Soares, agradeço pelo incentivo na participação do programa de mestrado.

Aos demais professores do Departamento, agradeço os ensinamentos transmitidos dentro e fora de sala de aula.

Ao Departamento de Estatística, ao Laboratório de Bioestatística da UFAM, à Prof. Dra. Maria Ivanilde Silva Araújo e aos graduandos Elimara e Marco Aurélio, agradeço pelo apoio e orientações na parte estatística da pesquisa.

Ao grupo econômico, objeto do estudo, agradeço pela confiança e oportunidade ofertadas, sem a qual esta pesquisa não seria possível realizar.

À minha esposa, minha companheira inseparável de todos os momentos, agradeço não só pelo apoio, mas também pelo amor e pelas muitas horas de estudo realizadas em conjunto, sempre com muita alegria. Só você sabe da importância que tens em minha vida pessoal, acadêmica e profissional. Entramos unidos e saímos mais unidos.

À minha mãe, agradeço pela vida, pelos ensinamentos, pelo incentivo ao estudo, pelo direcionamento e pelo amor que tens por mim. Agradeço também pela compreensão dos momentos que deixei de estar ao seu lado, lhe apoiando e lhe dando companhia durante a realização desta pesquisa.

À minha irmã, agradeço pelo companheirismo e pelo incentivo na realização deste mestrado.

Ao meu pai, pelos ensinamentos dados a mim durante toda a minha vida, além do companheirismo e do incentivo ao estudo. Sabes que me espelho em você.

Ao meu enteado, pelos momentos de diversão e distração durante estes mais de dois anos da realização da pesquisa e pela compreensão durante as ausências.

Aos meus amigos Renato, César Henrique e Victor, agradeço pela compreensão durante os incontáveis momentos de ausência. Agradeço também pelos ensinamentos, por isso são meus amigos.

RESUMO

O sistema de controle gerencial (SCG) é moldado pelo ambiente e pelos fatores contingenciais que o cercam, sendo que a estrutura do SCG e os artefatos de contabilidade gerencial usados dependem da habilidade de adaptação dos fatores internos às mudanças do ambiente. O objetivo da pesquisa é avaliar a influência de fatores contingenciais sobre a configuração e mutação do sistema de controle gerencial de um grupo econômico, classificando-se como descritiva, estudo de caso, documental, bibliográfica, de levantamento, qualitativa e quantitativa. A população alvo da pesquisa foram os diretores e gerentes de um grupo econômico da região Norte do Brasil, com 70 anos de existência e 22 empresas, tendo sido validados 28 questionários. Foram usados alfa de Cronbach, estatística descritiva e modelagem de equações estruturais (MEE). Os resultados indicaram que o grupo econômico enfrenta um cenário com alto nível de complexidade e diversidade e que as estratégias mais importantes são a velocidade na entrega, o efetivo serviço de pós-venda, o canal de distribuição amplo e a produção a baixo custo, além do uso intenso de indicadores financeiros e não financeiros, com decisões fundamentadas sobre as metas do planejamento. O grupo econômico tem orgulho das ações sociais e ambientais que realiza, posicionando a organização entre as de melhores práticas sustentáveis, usando o marketing em favor da valorização de sua imagem e marcas. Concluiu-se que: (i) as contingências internas influenciam a configuração do SCG; (ii) as contingências internas tem baixa influência sobre as mutações do SCG, o que ocorre de maneira indireta por meio da configuração do SCG; (iii) a configuração do SCG e o ambiente possuem influência direta sobre a mutação do SCG; (iv) fatores externos pouco influenciam na ocorrência dos fatores contingenciais internos e; (v) os fatores contingenciais externos não influenciam diretamente na configuração do SCG do grupo econômico.

Palavras-chave: Sistema de controle gerencial. Fatores contingenciais. Grupo econômico. Configuração do sistema de controle gerencial. Modelagem de equações estruturais.

ABSTRACT

The system of managerial control (SCG) is shaped by the environment and by contingent factors that surround, and the structure of the SCG and the artifacts of managerial accounting using depend on the ability to adapt the internal factors to changes in the environment. The goal of the research is to assess the influence of contingent factors about setting and changing the system of managerial control of a group for classifying it as descriptive case study, bibliographic, documentary, qualitative and quantitative survey. The target population of the survey were the directors and managers of a group for the North region of Brazil, with 70 years of existence and 22 companies, having been validated 28 questionnaires. Were used Cronbach's alpha, descriptive statistics and structural equation modeling (MEE). The results indicated that the economic group faces a scenario with high level of complexity and diversity and that the most important strategies are speed in delivery, effective after-sales service, the broad distribution channel and low-cost production, in addition to the heavy use of financial and non-financial indicators, with decisions based on the goals of the planning. The economic group is proud of the social and environmental actions that undertakes, positioning within the Organization of sustainable best practices, using the marketing in favor of appreciation of your image and brands. It was concluded that: (i) the internal contingencies influence the SCG configuration; (ii) the internal contingencies has low influence on the changes in SCG, which occurs indirectly through the SGC configuration; (iii) the configuration of the SGC and the environment have a direct influence on the mutation of the SCG; (iv) external factors have little influence on the occurrence of internal contingent factors; (v) external contingent factors not directly influence the SCG configuration of the economic group.

Keywords: System management control. Contingency factors. Economic group. Configuration management control system. Structural equation modeling.

Sumário

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	10
LISTA DE QUADROS	11
LISTA DE TABELAS	12
LISTA DE FIGURAS	13
1. INTRODUÇÃO	14
1.1. Problema de pesquisa.....	15
1.2. Objetivos da pesquisa	15
1.3. Justificativa da pesquisa	16
1.4. Estrutura da pesquisa	16
2. REVISÃO DA LITERATURA	18
2.1. Teoria da Contingência	19
2.1.1. A teoria de sistemas	21
2.1.2. Teoria da Ecologia Organizacional (TEO)	22
2.1.3. Gerenciamento do risco corporativo	25
2.1.4. Responsabilidade social corporativa	30
2.2. Sistema de controle gerencial	39
2.2.1. Modelo de alavancas de controle de Simons	42
2.2.2. Contabilidade gerencial e seus artefatos.....	45
3. METODOLOGIA	48
3.1. Tipologia da pesquisa	48
3.2. Procedimento metodológico	51
3.3. Definição da população e dos métodos estatísticos	52
3.3.1. População.....	52
3.3.2. Métodos estatísticos	52
3.4. Teste, preparação e estrutura do questionário.....	54
3.5. Limitações da pesquisa.....	57
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA	58
4.1. Análise descritiva das variáveis	58
4.2. Análise da confiabilidade das medidas analisadas	64
4.3. Análise da modelagem de equações estruturais.....	65
5. CONCLUSÕES, RECOMENDAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES	72
5.1. Conclusões da pesquisa	72
5.2. Recomendações e contribuições	75
REFERÊNCIAS	77
APÊNDICE	82

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BP	Balanço patrimonial
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CVO	Ciclo de Vida Organizacional
DFC	Demonstrações dos fluxos de caixa
DMPL	Demonstração das mutações do patrimônio líquido
DRE	Demonstração do resultado do exercício
DVA	Demonstração do valor adicionado
EVA	<i>Economic value added</i>
GRI	<i>Global reporting initiative</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
KPI	<i>Keys performance indicators</i>
MAC	Modelo de alavancas de controle
MEE	Modelagem de equações estruturais
ROCE	<i>Return on capital employed</i>
ROI	<i>Return on investment</i>
ROIC	<i>Return on invested capital</i>
RSC	Responsabilidade social corporativa
SCG	Sistema de controle gerencial
SOX	<i>Lei Sarbanes Oxley</i>
TBL	<i>Triple bottom line</i>
TDM	<i>Total design method</i>
TEO	Teoria da ecologia organizacional
TIR	Taxa interna de retorno
VPL	Valor presente líquido

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Riscos não gerenciáveis pelas organizações	28
Quadro 2: Conceitos e objetivos da contabilidade gerencial.....	41
Quadro 3: Artefatos de contabilidade gerencial e alavancas de controle.....	45
Quadro 4: Artefatos de contabilidade gerencial.....	47
Quadro 5: Estrutura do questionário.	55

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Frequências para os construtos do ambiente.....	58
Tabela 2: Frequências para os construtos da estratégia.....	59
Tabela 3: Frequências para os construtos da estrutura	59
Tabela 4: Frequências para os construtos de tecnologia da informação	60
Tabela 5: Frequências para os construtos da responsabilidade social corporativa	61
Tabela 6: Frequências para os construtos da configuração do SCG para indicadores financeiros	62
Tabela 7: Frequências para os construtos da configuração do SCG para indicadores não financeiros	63
Tabela 8: Frequências para os construtos da mutação do SCG	63
Tabela 9: Alfa de Cronbach por construto	64
Tabela 10: Correlações de MEE entre os construtos	69

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: O modelo de sistema aberto.	22
Figura 2: Fatores que podem inviabilizar o processo de mudança.	23
Figura 3: Os tipos de risco corporativo.	25
Figura 4: Componentes do gerenciamento ao risco segundo COSO.	29
Figura 5: Estado, organizações e sociedade civil.	32
Figura 6: Subtemas dos relatórios GRI.	37
Figura 7: Modelo de Alavancas de Controle.	42
Figura 8: Sequência das etapas da pesquisa.	50
Figura 9: Etapas do procedimento metodológico.	51
Figura 10: Modelo teórico da pesquisa	65
Figura 11: Modelo estrutural de construtos	67

1. INTRODUÇÃO

A atualização da estrutura do sistema de controle gerencial (SCG) de uma empresa é importante para o processo decisório e precisa estar em constante mutação, adaptando-se na velocidade e forma adequada, a fim de continuar a atender as necessidades organizacionais. A constante globalização de mercados, a expansão da concorrência, o surgimento de novas tecnologias e fenômenos naturais são exemplos de rápidas transformações do ambiente corporativo que precisam ser examinadas na análise das organizações e na configuração do SCG.

Para que as mudanças ocorridas nos ambientes organizacionais atuais não prejudiquem as operações e não desviem as empresas dos objetivos estratégicos definidos, a contabilidade gerencial e os artefatos passam por mudanças de métricas de cálculo, tanto os voltados para medir e avaliar o desempenho, quanto os destinados às filosofias e aos modelos de gerenciamento. Nesse cenário, os artefatos de contabilidade gerencial evoluíram e registram foco estratégico na orientação das operações da organização.

Junqueira (2010) destacou que não existe um modelo universal ou ideal de SCG para as organizações, devido às peculiaridades dos ambientes interno e externo em que se encontra cada empresa. Desta forma, o SCG é moldado pelo ambiente e pelos fatores contingenciais que o cercam, sendo que a estrutura do SCG e os artefatos de contabilidade gerencial usados pela organização dependem da habilidade de adaptação dos fatores internos às mudanças do ambiente.

Dessa maneira, apontando a não padronização do SCG, alguns dos pontos de questionamento de estudos recentes como Junqueira (2010), Cintra (2011) e Valeriano (2012), registraram a velocidade e qualidade de adaptação do SCG das organizações pelo surgimento ou agravamento de algum fator no ambiente. Também se destacam a frequência e finalidade do uso dos artefatos de contabilidade gerencial para o processo de gerenciamento e tomada de decisão.

Em adição, quanto à finalidade e frequência do uso dos artefatos de contabilidade gerencial na gestão e na tomada de decisão, identifica-se que grande parte das organizações analisadas define-se apenas como informante de dados para atendimento de obrigações legais. Poucas usufruem das informações e benefícios que tais artefatos podem proporcionar-lhes. Também se identifica que a maioria dos artefatos usados nas organizações pesquisadas refere-se a ferramentas tradicionais.

1.1. Problema de pesquisa

Ao analisar a importância de uma organização examinar os fatores contingenciais nos ambientes internos e externos e ainda, de empregar um SCG atualizado e adequado às necessidades gerenciais da organização, originou-se o problema: de que forma os fatores contingenciais influenciam a configuração e mutação do sistema de controle gerencial de um grupo econômico?

1.2. Objetivos da pesquisa

Arrolando o conceito e o problema de pesquisa apontados, o objetivo geral é: avaliar a influência de fatores contingenciais sobre a configuração e mutação do sistema de controle gerencial de um grupo econômico da região Norte do Brasil.

Para responder o objetivo geral, dividiu-se em objetivos específicos:

- Identificar como o sistema de controle gerencial é afetado pelos fatores contingenciais tratados na pesquisa;
- Examinar se existe associação entre o fator contingencial externo e os fatores contingenciais internos;
- Analisar os relacionamentos existentes entre os fatores contingenciais internos e a configuração e mutação do sistema de controle gerencial do grupo econômico de grande porte.

1.3. Justificativa da pesquisa

A justificativa representa a motivação de ordem prática que torna a realização da pesquisa importante. A primeira justificativa da pesquisa foi a escassez de estudos que analisem a relação entre a configuração do SCG de organizações com os fatores contingenciais que ocorrem nos ambientes internos e externos. Junqueira (2010) concluiu que eram raras as pesquisas de campo que identificavam as características do SCG das empresas brasileiras, reforçando a necessidade de pesquisar o ambiente real das organizações.

Outra justificativa da pesquisa foi a importância de estudar a influência que fatores ambientais causam na formatação da estrutura das organizações, analisando de que forma os fatores contingenciais influenciam a configuração e mutação do sistema de controle gerencial de um grupo econômico.

Por fim, a presente pesquisa também se justifica pela necessidade de contribuir com o desenvolvimento de temas relacionados à contabilidade gerencial, identificando realidades e necessidades da gestão empresarial, dentro da perspectiva da teoria da contingência e da configuração do SCG e seus artefatos.

1.4. Estrutura da pesquisa

A partir da introdução, a pesquisa organiza-se em cinco seções, de acordo com a sequência dos assuntos. Na introdução apresenta-se uma breve conceituação sobre os temas envolvidos na pesquisa, em seguida a pesquisa foi justificada para que o objetivo geral e os objetivos específicos pudessem ser apontados.

Na segunda seção, registrou-se a revisão sobre os principais tópicos relacionados à pesquisa referentes à revisão da literatura, arrolando a teoria da contingência, a teoria de sistemas, a teoria da ecologia organizacional, o gerenciamento do risco corporativo e a responsabilidade social corporativa, o SCG, o modelo de alavancas de controle de Simons e por fim a contabilidade gerencial e os artefatos.

Na seção de metodologia e dados, especificaram-se os procedimentos metodológicos a serem aplicados na pesquisa, desde a classificação quanto à tipologia, as etapas de realização da pesquisa, a realização da revisão da literatura e a definição da população e dos métodos estatísticos a serem usados no tratamento dos dados. Ao final da seção, apontou-se a estrutura do questionário da pesquisa, assim como a preparação para aplicar a ferramenta, registrando também as limitações da pesquisa.

Na quarta seção registraram-se os dados coletados por questionário, para que as análises dos temas das questões de fatores contingenciais e SCG, tendo como subtemas o ambiente, a estratégia, a estrutura, a tecnologia da informação, a responsabilidade social corporativa, a configuração e a mutação do SCG.

Por fim, na última seção apresentaram-se as conclusões da pesquisa, as considerações finais, contendo as respostas ao objetivo geral e objetivos específicos e ainda recomendações para futuras pesquisas.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Este capítulo justifica-se pela premissa afirmada por Valeriano (2012), de que uma teoria torna-se indispensável para o desencadeamento de um processo de investigação. O autor respalda-se dessa premissa, partindo de que uma teoria torna-se indispensável para dar condições explicativas do fenômeno, trabalhando as causas de existirem assim e não de outra maneira. Desta forma, torna-se essencial a realização de uma revisão da literatura com caráter explicativo para avaliar a relação dos fatores contingenciais com o SCG de um grupo econômico.

A pesquisa bibliográfica foi realizada com bases recentes de pesquisas científicas publicadas em periódicos nacionais e internacionais, além de teses e dissertações de conceituadas universidades brasileiras, sempre com temas relacionados à pesquisa e às áreas de contabilidade e controladoria. Desta forma, objetivou-se consolidar a proposta desta pesquisa com as informações teóricas coletadas.

De acordo com o objetivo geral desta pesquisa que é avaliar a influência de fatores contingenciais sobre a configuração e mutação do sistema de controle gerencial de um grupo econômico, a pesquisa bibliográfica foi dividida em dois grandes temas, sendo a teoria da contingência e o SCG.

Primeiramente foi realizada uma revisão sobre a teoria da contingência, sendo realizada uma breve conceituação do tema e de sua origem, para em seguida abordar tópicos como a teoria de sistemas, a teoria da ecologia organizacional, o gerenciamento do risco corporativo e a responsabilidade social corporativa. A teoria de sistemas contribuiu no sentido de esclarecer a importância e a influência de como os fatores dos ambientes externos e internos se relacionam. A teoria da ecologia organizacional adicionou embasamento quanto à competição entre organizações de um mesmo ambiente, limitando recursos e deixando o ambiente mais dinâmico. O gerenciamento do risco corporativo agregou quanto à percepção antecipada de eventos que possam prejudicar as organizações e de que forma as ameaças identificadas podem ser transformadas em oportunidades. A responsabilidade

social corporativa abordou temas atuais e relevantes quanto à expansão da consciência ambiental e da redução dos impactos ambientais causados pelo exercício das atividades e processos das organizações.

O segundo tema abordado nesta etapa foi o SCG e foi desdobrado em modelo de alavancas de Simons e contabilidade gerencial e seus artefatos. A etapa do modelo das alavancas de Simons contribuiu no sentido de esclarecer a necessidade de o SCG possuir um equilíbrio entre as forças que incidem sobre o mesmo, de forma a estabelecer uma tolerância de aceitação ao risco tendo em vista as estratégias definidas e assim contribuir no processo de tomada de decisão. Já na etapa de contabilidade gerencial e seus artefatos, foram citadas pesquisas anteriores que modelaram os conhecimentos teóricos existentes atualmente sobre o tema e demonstraram os principais objetivos e características de um SCG, além de identificar alguns fatores de contabilidade gerencial usados ao longo dos anos.

Todos os temas e subtemas abordados nesta etapa da pesquisa objetivaram proporcionar maior embasamento teórico para se avaliar a relação dos fatores contingenciais com o SCG do grupo econômico objeto do estudo.

2.1. Teoria da Contingência

O termo teoria da contingência surgiu em 1967, em decorrência de alguns fatores denominados fatores contingenciais, os quais são caracterizados por variáveis que influenciam o processo decisório e a configuração estrutural, seja no âmbito empresarial ou no pessoal.

Uma pesquisa realizada por Lawrence e Lorsch (1967), envolvendo dez empresas de três segmentos diferentes, objetivou identificar o que cada organização fazia para tratar as diversidades econômicas e de mercado. Os autores constataram que quanto maior for o grau de diferenciação interna, mais necessários serão os mecanismos de integração entre as diversas áreas da organização e que o grau de diferenciação interna dependerá do nível de incerteza do ambiente. Por fim, os autores concluíram que as organizações que

apresentaram melhores desempenhos estavam com as estruturas devidamente adequadas ao ambiente, medido pelo grau ótimo de diferenciação interna adequada ao ambiente.

Thompson (1967) expandiu os resultados sobre teoria da contingência e afirmou que a tarefa e a tecnologia são os principais fatores contingenciais a influenciar a estrutura organizacional, propondo um modelo com três tipos de tecnologia, a tecnologia em elos de sequencia, a tecnologia mediadora e a tecnologia intensiva. Para Rodrigues (1984), as indústrias são um exemplo da tecnologia em elos de sequencia, os bancos com serviços de intermediação entre clientes se enquadram como mediadoras e os hospitais podem ser considerados parte da tecnologia intensiva, devido ao esforço conjunto destinado a alcançar uma mudança de algum objeto.

Com o objetivo de estudar a influência que fatores ambientais causam na formatação da estrutura das organizações, a teoria da contingência demonstra que a forma de configuração depende da velocidade e qualidade de adaptação da unidade em relação ao ambiente. Segundo concluiu Espejo (2008), a teoria da contingência preconiza que cada unidade, empresarial ou não, possui um formato distinto de estrutura, portanto, a aplicação de uma mesma técnica reproduzirá níveis de desempenho diferenciados, proporcionais a cada tipo de organização.

A palavra contingência está relacionada a um grau de incerteza, ou seja, é um fator que está fora de controle de uma pessoa ou organização e no ambiente empresarial pode ser compreendida como uma variável capaz de influenciar uma organização inteira. De acordo com Molinari e Guerreiro (2004), a afirmação é verdadeira, no entanto, os autores reforçam que o inverso não é, ou seja, a organização não é capaz de influenciar uma variável contingencial.

A teoria da contingência está fundamentada pelo estudo de teorias anteriores, principalmente pela teoria de sistemas, cujos conceitos foram e ainda são disseminados por pesquisadores em diversas áreas de estudo.

2.1.1. A teoria de sistemas

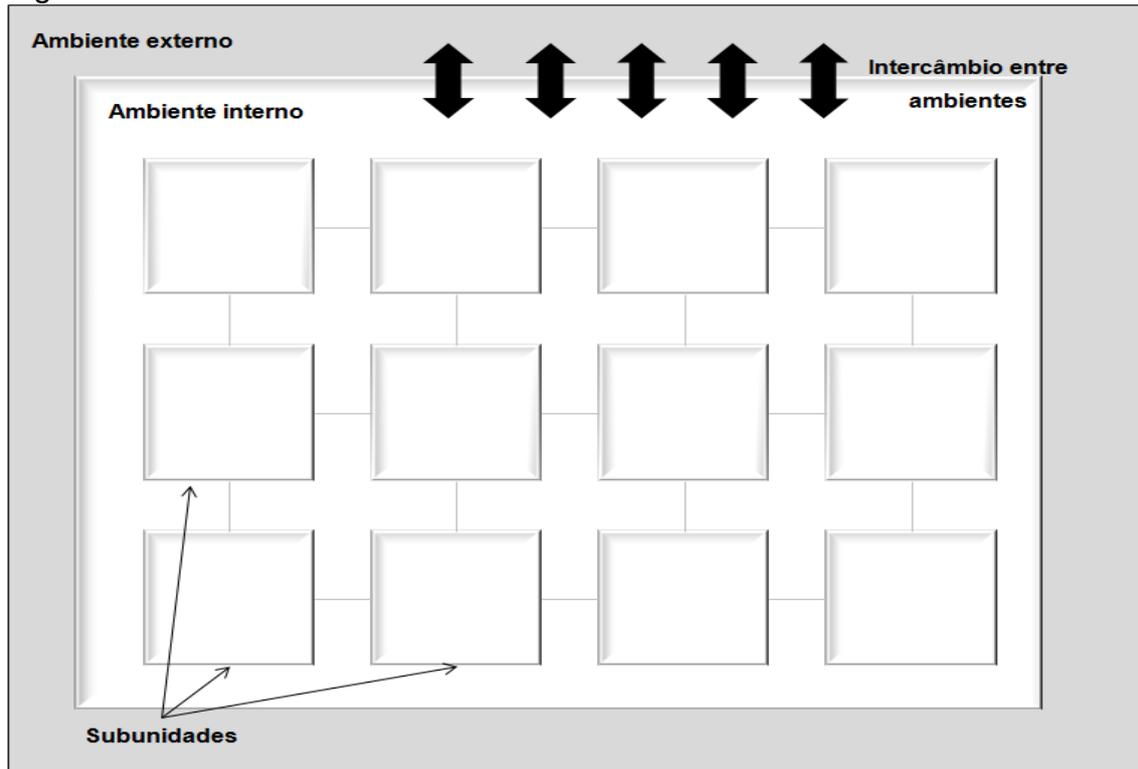
Baseado nas ciências biológicas, o pesquisador Ludwig von Bertalanffy concebeu o pensamento teórico de sistemas entre os anos de 1950 e 1960, onde descreve que para poder sobreviver, a organização deve modificar-se de acordo com o ambiente vivenciado, empregando constante interação do organismo com o ambiente externo, segundo concluiu Tureta, Rosa e Ávila (2006). Por conta desta ligação com o meio ambiente, o objetivo principal da teoria de sistemas é demonstrar que a organização deve ser capaz de se ajustar tempestivamente ao meio, a fim de buscar um equilíbrio perante os fatores que a influenciam. De acordo com os autores, existe uma clara demonstração de intercâmbio entre a organização e o ambiente, permitindo que ambos os sujeitos possam ser influenciados e influenciadores.

Dependendo do nível de equilíbrio que uma organização se enquadre em um ambiente, devido ao constante intercâmbio realizado, o ciclo de vida pode ser prolongado por meio de reorganizações estruturais e alianças, proporcionando que as organizações sobrevivam em um ambiente incerto, complexo e competitivo, segundo Tureta, Rosa e Ávila (2006).

Conforme concluiu Espejo (2008), as organizações se ajustam por meio da existência de um formato sistêmico, onde ocorre a identificação de subsistemas (que seriam unidades e departamentos) que se relacionam e constroem um sistema maior (todo o meio ambiente que contorna a organização), de acordo com a Figura 1.

Ao defender a importância da relação entre as variáveis internas de uma organização e os fatores externos do ambiente, a teoria de sistemas contribuiu para aproximar a teoria da prática em diversas áreas de conhecimento, além de disseminar conceitos que passaram a fazer parte de estudos e análises sobre o pensamento organizacional, de acordo com Tureta, Rosa e Ávila (2006). A teoria de sistemas também contribuiu na formação do conceito principal da teoria da contingência, de que não há estrutura organizacional única e efetiva a todas as organizações, mas que a estrutura organizacional deve seguramente atender as exigências impostas pelo ambiente.

Figura 1: O modelo de sistema aberto.



Fonte: Adaptado de Espejo (2008).

Sobre este conceito, pesquisas complementam a teoria da contingência, como Hannan e Freeman (1977), Tureta, Rosa e Ávila (2006) e Martins (2013), informando que o cenário de constantes adaptações não depende somente das pressões incorridas sobre a estrutura organizacional, que aplicavam modelos voltados à competição e seleção de populações, mas também da maneira como a estrutura está organizada, iniciando estudos sobre a Teoria da Ecologia Organizacional (TEO).

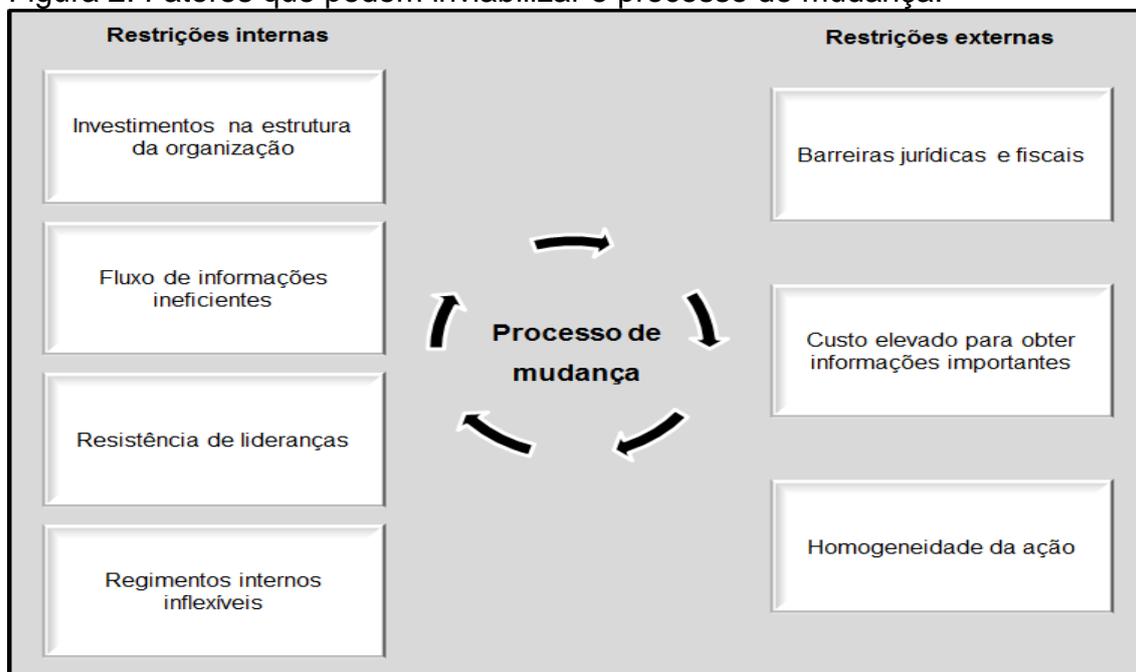
2.1.2. Teoria da Ecologia Organizacional (TEO)

A TEO contribuiu para esta pesquisa no sentido de expandir a sustentação teórica e assim permitir que os fatores contingenciais pudessem ser analisados tendo a devida conceituação.

Originada na biologia, a TEO pressupõe que diversas organizações convivem em um único ambiente e competem por uma quantidade limitada de recursos, tornando por este motivo, o ambiente dinâmico. Hannan e Freeman (1977) concluíram que no caso das contingências, o sucesso dependia de estratégias bem executadas que mitigassem os impactos ambientais, ou ainda,

que realizassem ajustes suaves na estrutura com o mínimo de interrupção. Contudo, não há razão para acreditar que as variações estruturais dependam apenas ou principalmente do fator de adaptação, pois existem algumas restrições internas a serem identificadas, conforme Figura 2.

Figura 2: Fatores que podem inviabilizar o processo de mudança.



Autor: adaptado de Hannan e Freeman (1977).

Em primeiro lugar, existe o fato de altos investimentos terem sido realizados em plantas fabris, máquinas e qualificação de pessoal, que somados configuravam a estrutura da organização. Outro ponto eram as informações que os tomadores de decisão recebem, onde por muitas vezes, o fluxo de informação não fornecia dados satisfatórios e completos sobre atividades da organização ou sobre contingências ambientais enfrentadas em outras unidades.

Outra restrição importante referia-se às políticas internas, que eram diretamente afetadas por mudanças estruturais e podiam causar desequilíbrios indesejados por líderes internos, que mediante a uma reação negativa, tendiam a gerar empecilhos suficientes para que algumas subunidades resistam a mudanças (HANNAN; FREMAN, 1977).

Por fim, os próprios regimentos internos das organizações podem ser um entrave para o processo de mudança, pois são compostos por normas e

procedimentos, muitas vezes culturalmente instaurados, podendo aumentar os custos relacionados à mudança, inviabilizando o processo. Os regimentos internos registram ao menos duas formas de limitar os processos de adaptação, a primeira é que por eles são fornecidas justificativas dificilmente contrapostas para que a organização siga um princípio e a segunda é que tendem a desconsiderar respostas alternativas para problemas recorrentes.

Além das restrições internas, os autores apontaram restrições externas que poderiam inviabilizar o processo de mudança, como as barreiras jurídicas e fiscais, os altos preços para obter certos tipos de informações externas em cenários turbulentos e a homogeneidade da ação, onde o mesmo tipo de mudança não era replicável a todos os tipos de organizações, ou seja, o que era racional para um tomador de decisão poderia não ser racional para todos.

Sob a perspectiva da TEO, a colaboração registrava maior relevância, oferecendo informações importantes para suprir o entendimento sobre o ambiente e contribuir na administração do fato.

Pela TEO, a identificação das organizações que fazem parte do contexto ambiental não é mais suficiente para adaptar-se de forma eficaz a uma contingência, sendo necessário aproximar-se das demais organizações e aumentar o grau de relacionamento, pois no cenário atual é mais difícil se adaptar às mudanças de forma isolada (TURETA; ROSA; ÁVILA, 2006).

A TEO complementa a teoria da contingência em outros aspectos, informando variáveis como o processo de adaptação em diferentes etapas do ciclo de vida organizacional, a capacidade de adaptação das organizações, a limitação de decisões de gestores, a inércia e a dinâmica das populações organizacionais.

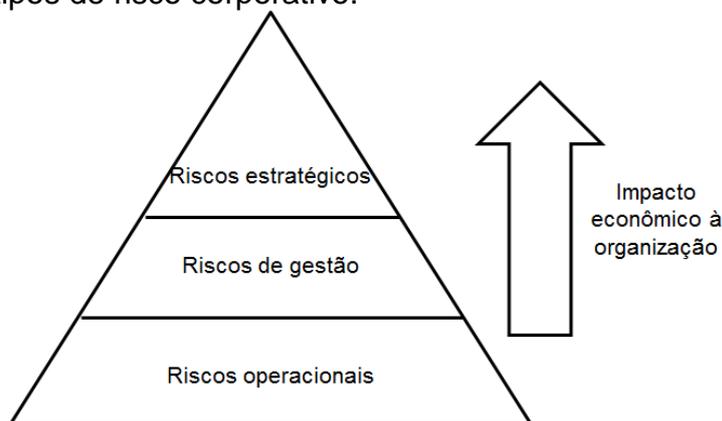
Dessa forma, é possível identificar a amplitude da TEO ao analisar a dinâmica das populações organizacionais, pois os mercados são limitados e os recursos escassos. Portanto, os mercados serão preenchidos por organizações até atingir a capacidade máxima de demanda e oferta, fazendo com que a taxa de surgimento de novas entidades dependa da densidade do mercado. Em um mercado limitado e competitivo, as organizações que melhor posicionam-se

quanto à estrutura e estratégias de defesa sobre riscos corporativos, tendem a possuir um desempenho financeiro superior ao dos concorrentes (WENTING; FRENKEN, 2011).

2.1.3. Gerenciamento do risco corporativo

O risco corporativo pode ser definido como todo risco que pode ser identificado no presente, ou que seja considerado uma ameaça futura a ponto de causar perdas, segundo concluíram Padoveze e Bertolucci (2008) e Godoy, Minadeo e Borges (2011). O risco corporativo aponta uma ameaça ao desempenho financeiro da organização e, portanto se caracteriza como um fator contingencial, podendo ser subdividido em três tipos, os estratégicos, os de gestão e os operacionais, conforme Figura 3.

Figura 3: Os tipos de risco corporativo.



Fonte: Adaptado de Padoveze e Bertolucci (2008).

Os riscos corporativos estratégicos referem-se às diretrizes definidas no planejamento estratégico, onde a organização era inserida e analisada sob diversas óticas de mercado e de variáveis internas, sendo avaliados os pontos fortes, os fracos, as ameaças, as oportunidades e outras características aprofundadas, como o objetivo futuro da organização e os níveis necessários de infraestrutura e tecnologia para alcançar as metas (PADOVEZE; BERTOLUCCI, 2008).

Os riscos estratégicos também são intitulados como riscos estruturais, oriundos de variáveis macroeconômicas, ambientais e políticas com forte relação com o negócio da organização e capazes de afetar os resultados econômicos. Os riscos estratégicos ocorrem em menor quantidade entre os

três tipos, porém resultam nos maiores impactos econômicos às organizações (PADOVEZE; BERTOLUCCI, 2008).

Semelhante à magnitude dos riscos estratégicos, os riscos de gestão apontam futuras decisões administrativas, podendo causar fragilidades na estrutura da organização, sendo de responsabilidade do corpo gerencial e tendem a espalhar-se vertical e horizontalmente. Alguns exemplos de risco de gestão seriam o modelo de gestão contábil, financeira, recursos humanos, tecnologia e planejamento tributário (PADOVEZE; BERTOLUCCI, 2008).

Por fim, os riscos operacionais registram a maior quantidade de riscos possíveis, podendo ser causados por todos que integram a organização. Contudo, tendem a não impactar economicamente de forma grave como os dois primeiros tipos de risco. Os riscos operacionais resultam da execução das transações da organização sendo representados por compra de insumos com o valor ou quantidade acima do planejado, ou ainda, por uma redução no preço de venda maior que o esperado, visando aumentar o volume de vendas de certo produto (PADOVEZE; BERTOLUCCI, 2008).

A importância do gerenciamento do risco corporativo eleva-se a cada período, pois objetiva identificar e analisar todas as incertezas e ameaças do ambiente em que a organização está inserida, as quais tendem a se tornar mais complexas. Além de tratar das incertezas e ameaças, o gerenciamento do risco corporativo busca aproveitar as oportunidades futuras, mas sem elevar o grau de exposição a fatores de risco (PADOVEZE; BERTOLUCCI, 2008).

Dessa forma, o gerenciamento adequado dos riscos corporativos para atingir um objetivo aponta a possibilidade da existência de um futuro, que é definido de acordo com estratégias corretas a serem adotadas (PADOVEZE; BERTOLUCCI, 2008).

Para que uma organização obtenha sucesso e gere valor nos negócios é preciso assumir mais riscos. Ou seja, com o passar dos anos a visão de risco migrou de um conceito negativo para um conceito positivo, o de registro de oportunidades (BARRESE; SCORDIS, 2003).

O risco é uma variação de resultados reais em torno de um resultado médio esperado. Reforçando-se a ideia de que risco não é algo indesejado, pois as estratégias de organizações são pautadas em assumir riscos para atingir objetivos ambiciosos (BARRESE; SCORDIS, 2003).

Os riscos podem ser classificados em riscos puros e especulativos. O risco resulta em perdas, estando fortemente associado à consequências negativas. Porém, o risco especulativo é aquele que assume-se podendo ter como resultados consequências positivas ou negativas (PADOVEZE; BERTOLUCCI, 2008).

O gerenciamento do risco corporativo envolve quatro elementos: (i) a política de gerenciamento do risco; (ii) os recursos; (iii) a implementação e; (iv) a revisão e relatórios. O gerenciamento dos diferentes elementos do risco pode ser feito de forma centralizada ou delegada. O formato centralizado aponta um padrão de comportamento quanto à gestão de riscos, envolvendo técnicas e ferramentas únicas para a organização. A forma delegada permite que cada unidade de negócio ou segmento adote uma linguagem própria para lidar com os assuntos referentes ao gerenciamento de risco (PADOVEZE; BERTOLUCCI, 2008).

Em particular, a principal questão quanto ao risco corporativo é identificar com antecedência os efeitos financeiros do conjunto de riscos que a organização está exposta. Porém, as limitações humanas, tecnológicas e de informação podem dificultar a identificação de todos os riscos que cercam o ambiente corporativo.

A velocidade com que as organizações respondem aos estímulos oriundos de variações de mercado determinam o sucesso ou fracasso de estratégias. Os níveis de investimentos em tecnologia devem ser constantes para que as empresas tenham a estrutura necessária para identificar os riscos e assim ter capacidade para adequar-se com velocidade e agressividade (PORTER, 1989).

Porém classificam-se alguns riscos como não gerenciáveis, o Governo e os fenômenos naturais ou geopolíticos, podendo influenciar a favor ou contra o

sistema no qual as organizações estiverem inseridas, conforme Quadro 1 (PORTER, 1989).

Assim, por meio de ações realizadas, o Governo seria um regulamentador do mercado, podendo influenciar setores específicos ou economias. Os fenômenos naturais ou geopolíticos poderiam reconfigurar rapidamente a economia global e as cadeias inseridas em determinados processos, a depender da intensidade que cada evento ocorresse. Ambos os eventos são identificados como não gerenciáveis pelas organizações, devendo estarem desenvolvidas tecnologicamente e preparadas sistemicamente para reagir de forma tempestiva e agressiva às mudanças no ambiente, neutralizando os riscos corporativos.

Quadro 1: Riscos não gerenciáveis pelas organizações

Riscos não gerenciáveis	Exemplos	Impactos
Governo	<ul style="list-style-type: none"> - Novas leis e regulamentações; - Implantação de políticas antitrustes; - Nível de investimentos em educação e tecnologia; - Volume de compras governamentais. 	Podem influenciar de forma positiva ou negativa o ambiente organizacional
Fenômenos naturais ou geopolíticos	<ul style="list-style-type: none"> - Guerras; - Crises econômicas em setores e países específicos; - Novas descobertas em tecnologia; - Grandes mudanças em demandas de mercados; - Regulamentações externas; - Alterações em políticas internacionais; - Acidentes naturais. 	

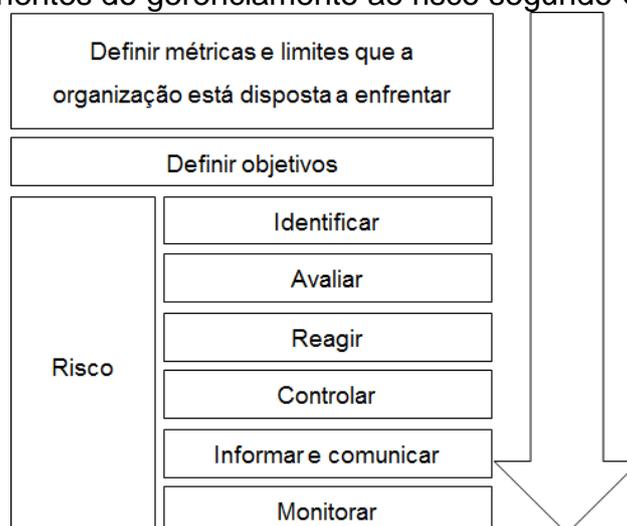
Fonte: Adaptado de Porter (1989).

Assim, existem atualmente regulamentações aplicadas no gerenciamento de riscos nas organizações. Dois exemplos são: *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* e a *Lei Sarbanes Oxley (SOX)*.

De acordo com Beuren (2012), a Lei SOX foi aprovada pelo congresso norte americano em julho de 2002 e determinou a padronização dos relatórios financeiros das empresas de capital aberto na bolsa de valores, estando sujeitas a penalidades caso não cumprissem a regulamentação.

O COSO é uma entidade sem fins lucrativos, criada em 2004 com o objetivo de desenvolver ações sobre as demonstrações financeiras das organizações, a administração dos riscos em níveis aceitáveis e a criação de controles eficientes para gerenciar estes riscos, tendo como principal foco os controles dos riscos. O foco da gestão de riscos do COSO está no estudo dos eventos prejudiciais aos resultados esperados pela organização. Ou seja, o COSO está relacionado aos conceitos do gerenciamento do risco corporativo. O COSO é composto por oito componentes do gerenciamento de risco: (i) o ambiente interno; (ii) a definição de objetivos; (iii) a identificação de riscos; (iv) a avaliação de riscos; (v) a resposta aos riscos; (vi) a atividades de controle; (vii) as informações e comunicações e; (viii) o monitoramento (BEUREN, 2012).

Figura 4: Componentes do gerenciamento ao risco segundo COSO.



Fonte: Adaptado de Beuren (2012).

- i. Ambiente interno ou de controle – os administradores estabelecem métricas e limites quanto ao risco que a organização está disposta a assumir em busca de oportunidades, definindo a filosofia a seguir. O ambiente interno oferece os conceitos básicos para interpretação dos riscos pelos empregados, que são peças fundamentais para o sucesso de uma estratégia de risco;
- ii. Definição ou fixação de objetivos – os objetivos da organização devem ser definidos com antecedência, tratando as situações de risco potencial sejam identificadas e assim tratadas da forma adequada às metas organizacionais. O gerenciamento de riscos corporativos assegura que a

- administração adote um processo para estabelecer objetivos que forneçam suporte e sejam compatíveis com o apetite a risco da organização;
- iii. Identificação de riscos ou eventos – oriundos de fontes internas ou externas, os riscos que podem afetar os objetivos da organização devem ser identificados, podendo ser classificados como riscos ou oportunidades. Após a identificação, os riscos devem ser informados à alta administração para contribuir com a tomada de decisão;
 - iv. Avaliação de riscos – os riscos devem ser analisados quanto à probabilidade de ocorrência e respectivos impactos, associados aos objetivos que podem influenciar e facilitando a definição da forma de administrar;
 - v. Resposta aos riscos – após serem identificados e avaliados, os riscos devem ser analisados pela aceitação, redução, compartilhamento ou impedimento, para ser selecionado um conjunto de ações destinadas a alinhar os riscos às respectivas tolerâncias e ao apetite a risco;
 - vi. Atividades de controle – implantar políticas e procedimentos que assegurem a execução eficaz das atividades de resposta aos riscos, definidas pela administração;
 - vii. Informações e comunicações – a maior disseminação hierárquica do fluxo de informações na organização facilita a identificação, avaliação e resposta dos riscos, contribuindo para eficácia da atividade de gerenciamento de risco. Além da velocidade e disseminação, a informação precisa ser clara e objetiva, para que os empregados respondam satisfatoriamente;
 - viii. Monitoramento – ocorre por meio de atividades gerenciais contínuas e avaliações independentes periódicas. Por fim, a integridade do processo de gerenciamento de riscos corporativos precisa ser monitorada e as modificações necessárias realizadas, fazendo com que a organização responda de maneira ativa (BEUREN, 2012).

2.1.4. Responsabilidade social corporativa

As variáveis contingenciais que surgem com o passar dos anos, tornando-se mais diversificadas, exigindo das organizações o aumento dos parâmetros de adequação e de níveis de investimento. Atualmente, as variáveis contingenciais que surgem e representam fortes impactos para as

organizações apresentando o constante aumento da consciência ambiental e da redução dos impactos ambientais causados pelo exercício das atividades e processos das organizações, como a criação da ISO 14001, em 2004, e da ISO 26000 em 2010.

A primeira objetivava garantir a redução da carga de poluição por meio da revisão do processo produtivo e do controle de insumos que apontem desperdício de recursos naturais, atrelando aos benefícios que o atendimento à norma pode trazer em termos competitivos (SEIFFERT, 2012).

A segunda incorpora o conceito de a responsabilidade social estar inserida no contexto das tomadas de decisão das organizações, além da responsabilidade pelos impactos causados na sociedade e meio ambiente, ocasionando um comportamento ético e responsável para com o desenvolvimento sustentável, conforme a ISO 26000 (2010).

Assim, baseado nas ciências ambientais e na ecologia, o termo desenvolvimento sustentável originou-se de ambientalistas. O termo deriva da sustentabilidade, que trata da capacidade de renovação dos ecossistemas naturais a uma taxa específica (CINTRA, 2011). Ambos os conceitos se tornaram mais públicos com a emissão do relatório final da comissão Brundtland (ONU, 1987) e permanecem em constante aprimoramento pela comunidade mundial. Um dos termos originados no desenvolvimento sustentável foi a responsabilidade social corporativa (RSC).

Ainda com discussões teóricas sobre a definição, abrangência e aplicação, a RSC se transformou em um tema de interesse conjunto e de controvérsias nas últimas três décadas, segundo Marrewijk (2003), Dahlsrud (2008), Machado (2010) e Cintra (2011). Quanto à abrangência do tópico, discute-se o conceito de forma fechada à economia da própria organização e os acionistas, as práticas de boa cidadania dos dias de hoje, envolvendo a responsabilidade com a sociedade em que a organização está inserida.

Entretanto, um dos pontos mais discutíveis é que nem todas as ações direcionadas à sustentabilidade objetivam ou resultam em lucratividade para a organização. Outro ponto questionado não é quanto à definição, mas quanto à

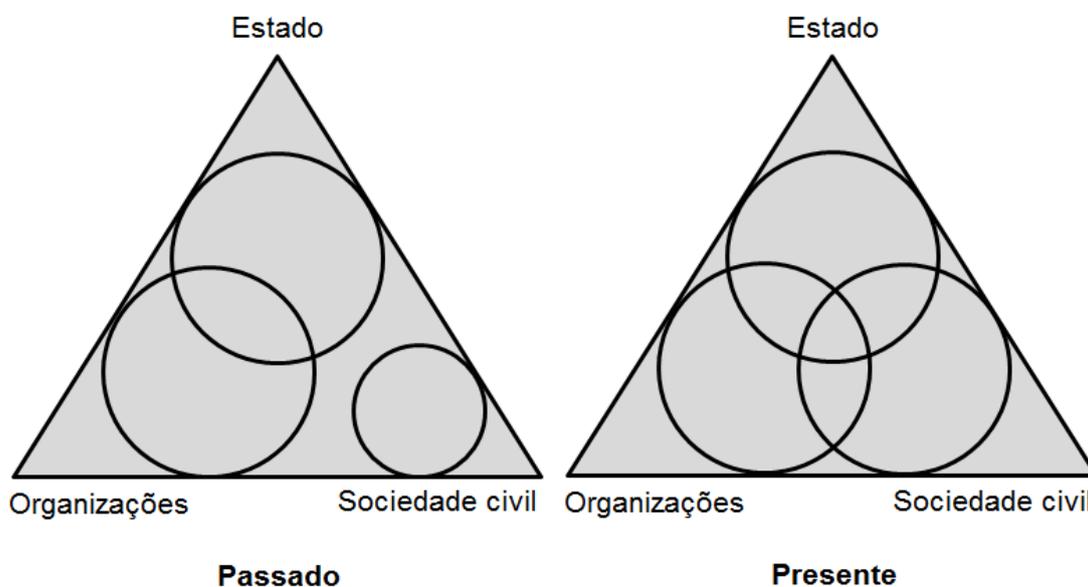
materialização do conceito no ambiente corporativo e nas diversas especificidades que cercam cada caso.

Para conceituar, o objetivo principal da RSC é administrar negócios de forma mais ética, transparente e humanitária possível. Dentre os diversos conceitos encontrados da literatura, a definição de Marrewijk (2003), segundo Cintra (2011), é a mais abrangente e completa.

Para Marrewijk (2003), as organizações, o Estado e a sociedade civil formam uma importante relação triangular, onde cada um tem um papel dentro da sociedade. O Estado é o responsável pela criação e manutenção da legislação (controle), as organizações criam riqueza por meio da competição e cooperação de mercado e as estruturas da sociedade civil tem a responsabilidade de participar da sociedade com ações coletivas, conforme Figura 5.

Figura 5: Estado, organizações e sociedade civil.

1. Criar e manter a legislação (controle);
2. Competição e cooperação (mercado);
3. Ação coletiva e participação.



Fonte: Marrewijk (2003).

Para o autor, o papel da sociedade civil no passado apenas figurava no cenário da sociedade e não interferia na relação existente entre o Estado e as

organizações. Entretanto, na visão atual, com a incorporação dos conceitos de RSC, a sociedade tornou-se figura ativa e indispensável para a manutenção do sistema. Com a interação entre as partes, passou a existir o desenho de uma engrenagem, onde fatores contingenciais em um ambiente refletia nos demais, em maior ou menor intensidade a depender do nível da mudança, o que direcionava as organizações para um preparo maior para tratar e adequar-se em tempo hábil e com agressividade visando a manutenção ou aumento da competitividade, conforme exposto na sub seção anterior.

Nesse contexto, Marrewijk (2003) definiu a RSC como uma política de três abordagens: (i) a abordagem do *shareholder*; (ii) a abordagem do *stakeholder* e; (iii) a abordagem da sociedade. Para a abordagem do *shareholder*, definiu-se que a organização é uma entidade que oferece produtos e serviços para a sociedade unicamente para obter lucro e que, qualquer recurso, de capital ou de mão de obra, direcionado para fins sociais é considerado desvio de recursos dos acionistas, prejudicando a competitividade da organização. Segundo o autor, *shareholder* define-se como a parte relativa ao acionista e *stakeholder* refere-se às demais partes interessadas, como clientes, fornecedores e funcionários.

Para Cintra (2011), a abordagem do *shareholder* remete ao pensamento de Friedman (1970), de que a maior responsabilidade social que uma organização era a de gerar lucros, pois o papel da organização é produzir produtos e serviços e qualquer doação realizada, torna a organização uma entidade que ocupa o lugar do Governo e investe incorretamente. Cintra (2011) destacou que a geração de lucro é a principal responsabilidade dos gerentes e demais funcionários para com os acionistas, ou seja, qualquer desvio de recurso não estaria de acordo com o interesse maior da organização, mas também, não a exclui das responsabilidades mínimas de uma sociedade, como o pleno atendimento a leis, ética e bons costumes societários.

Por seu turno, a abordagem do *stakeholder* objetiva balancear os interesses dos múltiplos indivíduos ou grupos que podem oferecer ou sofrer reflexos da execução dos objetivos da organização, expandindo as responsabilidades perante os *shareholders*. Segundo Cintra (2011), é inegável

que os principais interessados nos resultados da organização são os acionistas. Porém, o sucesso de um negócio depende do envolvimento dos diversos integrantes da cadeia e a outros atores adicionados à rede de partes interessadas.

Por fim, a abordagem da sociedade exerce influência sobre os *stakeholders* e *shareholders*, assim como sobre o Estado, podendo contribuir ou prejudicar nos resultados e objetivos das organizações. Anteriormente, a instalação de uma organização em um determinado local era suficiente para garantir a parcela social de colaboração, pois eram gerados empregos e desenvolvimento à região. Entretanto, segundo Machado (2010), nos dias atuais a condição é obrigatória. A sociedade agora espera por um maior cuidado com o meio ambiente, melhores condições de trabalho e benefícios voluntários, por exemplo.

Segundo concluiu Cintra (2011), atualmente existem motivos para as organizações atuarem no âmbito social, ligados ao fortalecimento da imagem perante a sociedade, interesses de longo prazo, a viabilização de estratégias, um eventual interesse dos acionistas e ainda oportunidades lucrativas que podem surgir como a prevenção de crises na organização, pelo envolvimento com o interesse social da comunidade, porém, a atuação na esfera social também pode trazer prejuízos se a organização não estiver preparada para lidar com as peculiaridades do campo social, como o enfraquecimento da imagem nacional e internacional, o não atingimento da lucratividade máxima devido aos custos do envolvimento social e a fuga do principal objetivo, o lucro.

Como o termo desenvolvimento sustentável foi originado por ambientalistas, necessitava-se interpretar do tema para o mundo dos negócios e a linguagem empresarial. Assim, com o objetivo de sensibilizar as organizações quanto à importância do tema e quanto a mudança em escala mundial que estava ocorrendo, a consultoria britânica *SustainAbility* e o seu fundador John Elkington criaram o termo *Triple Bottom Line (TBL)* (CINTRA, 2011).

2.1.4.1. A abordagem *Triple Bottom Line* (TBL)

Cintra (2011) apontou que o *TBL* visava passar sensibilizar as organizações que objetivavam atender ao capitalismo sustentável, que não somente o lucro econômico é importante, mas também o valor social e ambiental que geravam ou consumiam ao longo do percurso a percorrer para atingir a meta. Em linhas gerais, a preocupação da geração atual em administrar recursos econômicos sem destruir ou limitar as opções econômicas, sociais e ambientais disponíveis para as gerações futuras.

Em português, o termo *TBL* significa triplo resultado líquido da demonstração do resultado do exercício, mas, segundo Cintra (2011), está longe de limitar-se à linha de lucro. Conforme pesquisas anteriores, o *TBL* apontava que todas as obrigações da organização com o conjunto de *stakeholders* envolvidos deveriam passar por um processo semelhante ao aplicado nas organizações de capital aberto, ou seja, as obrigações deveriam ser medidas, calculadas, auditadas e reportadas aos interessados, tendo como variável principal a prestação de conta aos *stakeholders*.

Em particular, o *TBL* é composto por três dimensões, social, econômica e ambiental e registra que o sucesso organizacional de longo prazo demanda e a contribuição para o desenvolvimento econômico e social da comunidade, da criação ou manutenção de um ambiente saudável e de uma sociedade estável. Segundo concluiu Cintra (2011), o conceito para ser aplicado demanda das organizações tempo de análise e estudos para que, ao buscarem atender aos requisitos, não gastem em demasia, e acabem prejudicando o negócio. O ideal seria encontrar o equilíbrio entre os gastos e as oportunidades de melhorias vinculadas às dimensões do *TBL*.

Assim como outras ferramentas e teorias criadas e disseminadas no decorrer dos anos, o *TBL* e a RSC podem ser analisados como artifícios de criação de valor para o acionista, incorporando o conceito de que os lucros seriam sempre maiores para as organizações adeptas à sustentabilidade. Dentre as vantagens, aponta-se a atração de capital e as condições favoráveis

de financiamento, a inovação e melhoria contínua, a transparência com os *stakeholders* e a criação de valor financeiro (WBCSD, 2003).

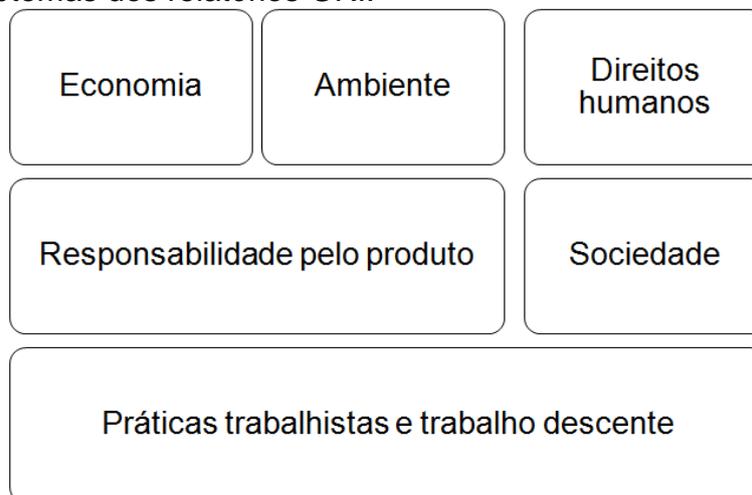
Cintra (2011) destacou que de fato poderiam ocorrer benefícios para as organizações em alguns aspectos, como no incentivo à inovação, onde o processo pode sofrer mudanças que resultariam em um aumento no nível de produção de um item e ainda reduziria a degradação ambiental, o consumo de recursos e os custos. No outro extremo, a aplicação fiel dos conceitos e práticas do TBL e da RSC poderia inviabilizar uma atividade ou negócio, tendo em vista que o produto ofertado poderia não ser compatível com o comportamento sustentável. Assim, surgiu a discussão que contrapõe os conceitos do capitalismo e que, pelo fato das organizações visarem os lucros, os objetivos do TBL e da RSC não seriam incorporados a determinados processos empresariais, a maior barreira para a implantação completa dos conceitos de sustentabilidade.

Desta forma, considerando a sustentabilidade como uma importante etapa de evolução corporativa, as tomadas de decisão nos negócios deveriam ter suporte não apenas de práticas de contabilidade gerencial, mas também de conceitos do *TBL*, *RSC* e outras expressões e teorias ligadas à sustentabilidade. Para isso, as organizações necessitavam manter e aprimorar os sistemas de controle gerencial identificando e mensurando os efeitos do *TBL*, para encontrar novas formas de contabilidade e prestação de contas (CINTRA, 2011).

O *TBL* como ferramenta de reporte ainda teria a divulgação voluntária em diversos países. Porém, para ser possível identificar modelos estruturados em evolução, como é o caso da organização *Global Reporting Initiative* (GRI), composta por membros da sociedade civil, da academia, de organizações privadas e de instituições profissionais espalhadas pelo mundo. O objeto do GRI é contribuir na compreensão nas responsabilidades das organizações do desenvolvimento sustentável. Foram definidas diretrizes para elaboração de relatórios de sustentabilidade, permitindo o entendimento e a comparabilidade de dados entre organizações e países diferentes (CINTRA, 2011).

As diretrizes do GRI quanto à construção de relatórios, relativos ao conteúdo e qualidade, são compostos por mais de 70 indicadores e divididos em seis subtemas, conforme a Figura 6.

Figura 6: Subtemas dos relatórios GRI.



Fonte: Elaborado pelo autor (2014). Adaptado de Cintra (2011).

Porém, apesar das críticas ao modelo, o *TBL* introduziu importantes conceitos sobre RSC e sustentabilidade, inserindo o tema nas organizações e no ambiente corporativo, usando a linguagem do mundo dos negócios. Como parte da evolução do tema, os relatórios de sustentabilidade aplicavam técnicas e teorias oriundas de conceitos antes disseminados, como o próprio *TBL*, contribuindo principalmente na mudança cultural, iniciando um movimento de conscientização no ambiente corporativo, transformando a realidade social e ambiental (CINTRA, 2011).

2.1.4.2. Transformando a ação em comunicação

Os recursos investidos no atendimento de variáveis contingenciais ligadas à RSC podem influenciar ou prejudicar os resultados das organizações, caso os devidos cuidados e tratamentos não sejam levados em consideração, da fase de identificação da contingência à fase de implantação e monitoramento da ação (MACHADO, 2010; CINTRA, 2011).

Os efeitos positivos de mudanças decorrentes da RSC podem ser analisados por meio do envolvimento entre as organizações e a sociedade, tornando-se fundamental o papel da comunicação. Por meio de divulgações de

relatórios, demonstrações, informes ou comunicação empresarial, as organizações demonstravam de forma transparente a missão econômica e social que exercia na região em que atuava. Nesse cenário, era papel fundamental da contabilidade transmitir de forma clara e objetiva informações estruturadas de natureza econômico-financeira, de produtividade, social e ambiental aos variados grupos de usuários interessados na informação contábil das organizações (MACHADO, 2010).

Assim, os relatórios anuais eram o principal meio de comunicação da contabilidade, compostos pelo relatório de administração, pelos pareceres da auditoria e do conselho fiscal e pelas demonstrações contábeis. Como por exemplo apontaram-se Balanço Patrimonial (BP), Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), Demonstrações dos Fluxos de Caixa (DFC), Demonstração do Valor Adicionado (DVA), Balanço Social e notas explicativas.

Entre as demonstrações, são mais correlatas com a RSC, o Balanço Social e a DVA. O Balanço Social não é obrigatório, porém incentivado devido a evidenciar os impactos ambientais causados pelas organizações dentro do período. A DVA, é uma exigência legal desde a promulgação da Lei 11.638, de 2007 (MACHADO, 2010). Os demonstrativos compõem o processo atual e em expansão, de integração entre a contabilidade tradicional e a RSC, sendo caracterizada como a contabilidade ambiental.

Para Moreira (2009), a contabilidade ambiental não seria uma nova ciência, mas um desdobramento da contabilidade tradicional. Objetiva identificar, mensurar e esclarecer os eventos e transações econômico-financeiras relacionados com a proteção, preservação e recuperação ambiental ocorrida em determinado período, visando à evidenciação da situação patrimonial. Ou seja, o papel fundamental da contabilidade dentro do processo ambiental seria a evidenciação de fatos e dados, que corroborassem os processos de tomada de decisão dentro das organizações e dos países.

Segundo Cintra (2011), assim como a contabilidade tradicional, a contabilidade ambiental era classificada em três ramos, contabilidade nacional,

macroeconômica, contabilidade financeira, com ênfase nos vínculos externos e contabilidade gerencial, com foco na tomada de decisão.

Para que cada atributo inserido nos ramos da contabilidade fosse evidenciado por meio das técnicas contábeis, seria necessário adaptar a estrutura gerencial de cada organização, para atender aos requisitos das técnicas e assim configurando o SCG.

2.2. Sistema de controle gerencial

Segundo Junqueira (2010) os termos contabilidade gerencial, sistema de contabilidade gerencial, sistema de controle gerencial e controle organizacional, no campo da pesquisa em contabilidade gerencial são usados de forma alternada e como sinônimos. Não há conformidade mundial dos conceitos, o que é evidenciado por estudos na área da contabilidade gerencial dos principais periódicos internacionais, que usam os termos de forma desordenada. Assim, optou-se nesta pesquisa, por usar o conceito amplo de sistema de controle gerencial, que engloba todos os artefatos usados na área da contabilidade gerencial.

A contabilidade gerencial pode ser definida como o processo de identificar, mensurar, descrever e analisar as informações sobre os fatos econômicos de uma organização e ainda com os eventos ocorridos no processo de gestão, com a finalidade de gerar a informação contábil gerencial para tomada de decisões e aperfeiçoamento dos processos e o desempenho da empresa (ATKINSON, 2011).

Para Cintra (2011), a contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais, deixando clara a contribuição maior da contabilidade gerencial, que é de auxiliar na tomada de decisão por meio de informações. Por sua vez, o controle gerencial é o conjunto de atividades a serem realizadas para garantir que os objetivos organizacionais fossem alcançados, tendo como exemplos de atividades: (i) planejar as ações da organização; (ii) coordenar as atividades da organização;

(iii) comunicar a informação; (iv) avaliar a informação; (v) decidir sobre o curso das ações e; (vi) influenciar o comportamento das pessoas.

Segundo Cintra (2011), o controle gerencial pode ser entendido como o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros, para que obedeçam as estratégias adotadas e assegurem que os objetivos da organização sejam atingidos. Desta forma, os procedimentos organizacionais de controle devem: (i) manter a viabilidade por meio do atingimento de objetivos; (ii) coordenar a integração e; (iii) adaptar-se aos fatores contingenciais internos e externos. São os próprios gestores os responsáveis por adotar medidas que mantenham a organização engajada aos objetivos pré-definidos.

O Quadro 3 registra os principais conceitos e objetivos atribuídos à contabilidade gerencial nas últimas décadas, ilustrando o processo evolutivo. Segundo concluiu Valeriano (2012), o processo evolutivo da contabilidade resultou em adaptações às necessidades empresarias ao longo do tempo. A contabilidade gerencial deixou de ser apenas uma fornecedora de informações, para participar do processo de decisão e buscar um processo próprio de identificação, mensuração, unificação, análise, preparação, interpretação e entendimento de informações, com o objetivo de atingir os objetivos organizacionais.

Quadro 2: Conceitos e objetivos da contabilidade gerencial.

Fontes	Conceitos e objetivos da contabilidade gerencial
Anthony e Welsch (1981)	Fornecer informações úteis para os gerentes, que são pessoas que estão dentro da organização
Anderson, Needles e Cadwell (1989)	Processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação financeira usada pelos gestores para planejamento, avaliação e controle. A Informação financeira possibilita aos gestores, de uma lado, o uso apropriado de recursos, de outro lado, a prestação de contas (<i>accountability</i>) decorrente desse uso.
Horngren, Sundem e Stratton (1996)	Processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais.
Hansen e Mowen (1997)	Identificar, coletar, mensurar, classificar e reportar informações que são úteis para os gestores no planejamento, controle e processo decisório.
Horngren, Foster e Datar (2000)	Medir e reportar as informações financeiras e não-financeiras que ajudam os gestores a tomar decisões, para atingir os objetivos da organização.
Louderback <i>et al</i> (2000)	Prover informações para dar apoio às necessidades dos gestores internos da organização.
Junqueira (2010)	A Contabilidade gerencial passou a ter um foco mais estratégico na orientação das organizações, reduzindo desta forma o foco predominantemente financeiro e de curto prazo vicenciado no passado, por meio de um perfil mais estratégico.
Antonovz, Panucci Filho, Espejo (2010)	A contabilidade gerencial tem como objetivo auxiliar os gestores nas decisões mais eminentes, servindo como norteador de ações no sentido de que as características de gestão e administrativas estejam relacionadas com o propósito da administração, em planejamento e controle.
Cintra (2011)	A contabilidade gerencial por meio dos artefatos pode criar novas realidades, podendo empreender novas ações e promover mudanças em direção à sustentabilidade.

Fonte: Elaborado pelo autor com adição de dados de Severiano (2012).

A contabilidade gerencial difere da contabilidade financeira, segundo Valeriano (2012), que analisa os processos de elaboração de demonstrativos financeiros, regulados por padrões estabelecidos, para fins externos, como credores (bancos, financeiras e fornecedores), governo, acionistas, investidores. A informação contábil financeira aponta ao público externo as consequências das decisões e as melhorias dos processos, segundo Atkinson (2012).

A contabilidade gerencial tem por objetivo reportar o desempenho da empresa à administração e demais *stakeholders*, por meio de relatórios com informações úteis para a tomada de decisão frente às metas. A informação contábil gerencial é uma das principais fontes para a tomada de decisão e controle nas organizações.

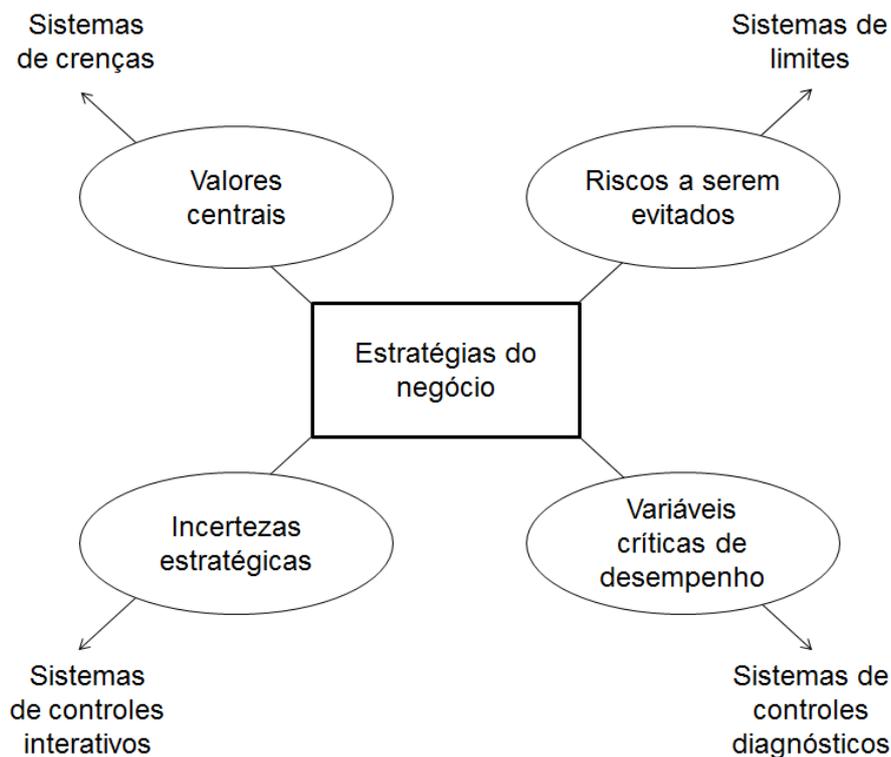
Simons (1995) destacou que para que as técnicas de controle da contabilidade gerencial pudessem ser implantadas, executadas e monitoradas, deveria existir equilíbrio entre as forças que impactam a organização e o ambiente em que atua, resultando num SCG flexível ao ponto de manter o curso da organização em conformidade com as estratégias definidas.

2.2.1. Modelo de alavancas de controle de Simons

O modelo de alavancas de controle de Simons é relevante para a presente pesquisa ao trazer a sustentação teórica adequada para caracterizar o SCG das organizações, assim como para demonstrar parte de funcionamento deste sistema.

Para Simons (1995), as técnicas de comando e controle registram falhas e as estratégias desenvolvem-se de maneiras distintas, planejadas ou emergentes. Assim, para que os gestores das organizações possam liderar com eficiência no cenário incerto de execução de estratégias, o autor propôs um modelo de controle gerencial, o Modelo de Alavancas de Controle (MAC), ilustrado na Figura 7.

Figura 7: Modelo de Alavancas de Controle.



Fonte: Simons (1995).

O MAC esquematiza um SCG objetivando implantar e monitorar as estratégias da organização, considerando quatro conceitos principais: os valores centrais, os riscos a serem evitados, as incertezas estratégicas e as variáveis críticas de desempenho. Os quatro conceitos são, por sua vez, acionados por meio da operacionalização de quatro sistemas, as chamadas alavancas de controle, sendo: o sistema de crenças, o sistema de limites, o sistema de controles diagnósticos e o sistema de controles interativos.

Simons (1995) criticou as organizações que esquematizavam o planejamento e configuravam o SCG assegurando que não haveria imprevistos que ameaçassem o transcorrer das atividades. O MAC reconheceu a necessidade de balanceamento entre demandas concorrentes e as alavancas forneciam forças positivas e negativas, equilibrando as demandas.

Assim, os sistemas de crenças identificavam as definições que a organização deseja comunicar formalmente, enfatizando os valores, propósitos e direção a serem seguidos, relacionados às estratégias da organização. As crenças são apontadas por instrumentos como a missão e visão da organização, tendenciados a incentivar todos os níveis hierárquicos a buscar e explorar as crenças, tendo caráter positivo (SIMONS, 1995).

Os sistemas de limites definiram outro lado que os sistemas de crenças ilustrassem, ou seja, enquanto um motiva ou outro restringe os indivíduos, impondo limites de tolerância quanto ao apetite ao risco e a exposição da organização em explorar oportunidades, assumindo um caráter negativo. Os limites definem as ações e comportamentos não são toleráveis, identificados em códigos de conduta, regulamentos internos e outros (SIMONS, 1995).

Em particular, os sistemas de controles diagnósticos, seriam o pilar central do controle gerencial tradicional, motivando os empregados a desempenharem, alinhando o comportamento com os objetivos organizacionais, sendo usados para monitorar os resultados e corrigir os desvios encontrados. Os sistemas de controle diagnósticos objetivam a busca pela eficiência e padronização dos controles internos e regras de segurança, podendo ser identificados sob a forma de orçamentos, sistemas de custo

padrão, indicadores chave do negócio e de desempenho, demonstrações contábeis e *balanced scorecard* (SIMONS, 1995).

Por fim, os sistemas de controles interativos permitem aos envolvidos na organização expor ideias e realizar ações pró ativas voltadas à solução de um problema, a neutralização de uma ameaça ou o atingimento de uma oportunidade, dando abertura para que processos de inovação surjam dentro da organização. Os sistemas de controles interativos podem ser identificadas em meios subjetivos e informais, como a troca de experiências, discussões em grupo em meio a reuniões ou fora delas e acompanhamento de sinais de mercado (SIMONS, 1995).

De acordo com os diferentes formatos das alavancas de controle de Simons (1995), são configurados diversos artefatos de contabilidade gerencial, compreendidos no Quadro 3.

Para Cintra (2011), os artefatos são ferramentas, instrumentos, atividades e filosofias de gestão que podem ser usados pelos profissionais da contabilidade gerencial, apontando métricas financeiras e não financeiras de medição de resultados, comparando momentos distintos da organização.

Quadro 3: Artefatos de contabilidade gerencial e alavancas de controle.

Alavanca de Controle	Artefato de contabilidade gerencial
Sistemas de crenças	Missão Visão Declarações formais da empresa, expostas em relatórios anuais, <i>sites</i> ou mídias diversas
Sistemas de limites	Código de conduta Regulamentos internos Políticas e procedimentos Planejamento estratégico Sistemas de aprovação de projetos e investimentos Legislação societária, trabalhista, ambiental
Sistemas de controles diagnósticos	Orçamento <i>Balanced scorecard</i> <i>KPI</i> Sistemas de informação gerencial Planejamento estratégico Custo padrão e custeio variável Custeio baseado em atividades e gestão baseada em atividades Demonstrações contábeis Técnicas de controle de capital (exemplo: ROI, ROCE, ROIC, VPL, TIR e <i>payback</i>) Medidas econômicas de desempenho (exemplo: EVA) Lucratividade do produto e do negócio Índice de atendimento a legislações relativas à RSC
Sistemas de controles interativos	Reuniões de acompanhamento de desempenho Comunicação direta, diálogo, debates Sistemas de gerenciamento de projetos Sistema de planejamento de lucros Orçamentos de receitas da marca Sistemas de inteligência Avaliação do desempenho por equipes de trabalho Índice de satisfação dos empregados <i>Benchmarking</i> interno e externo

Fonte: Adaptado de Cintra (2011).

2.2.2. Contabilidade gerencial e seus artefatos

O foco principal da contabilidade gerencial é apontar informações para executivos, gerentes e demais funcionários das organizações. Para atingir os objetivos e funções, a contabilidade gerencial usa métodos de mensuração e instrumentos de avaliação de desempenho, denominados de artefatos, conforme Espejo (2008), Junqueira (2010), Cintra (2011) e Valeriano (2012).

Outros estudos, como os de Hall *et al.* (2012), Frezzatti (2005), Soutes (2006), Oyadomari *et al.* (2008), Stroehrer e Freitas (2008) e Isidoro *et al.* (2012), mediram a finalidade e frequência do uso de diversos artefatos de contabilidade gerencial em empresas, identificando que a maioria das empresas pesquisadas pouco usam as informações oriundas dos artefatos para tomada de decisão, que algumas usam tais informações para atendimento

de obrigações legais e que outras usam na maioria artefatos considerados tradicionais.

Em 1998, o *International Federation of Accountants* (IFAC) publicou um trabalho sobre a contabilidade gerencial, analisando conceitualmente os objetivos, tarefas e parâmetros da contabilidade gerencial.

O processo de evolução foi dividido em quatro estágios, sendo: (i) até 1950, com o foco destinado à determinação do custo e do controle financeiro, por meio do uso da tecnologia do orçamento e da contabilidade de custos; (ii) entre 1950 e 1965, com o objetivo principal de planejamento e controle gerencial, por meio do uso das técnicas de análise de decisões e da contabilidade por responsabilidade; (iii) entre 1965 e 1985, com o objetivo de reduzir perdas de recursos nos processos, enfatizando a análise de processos e o gerenciamento de custos e; (iv) de 1985 até os dias atuais, focando a geração de valor para o consumidor, para os acionistas e para os demais *stakeholders*, além do desenvolvimento em inovação organizacional e tecnológica.

Os artefatos de contabilidade gerencial foram identificados como ferramentas de auxílio à tomada de decisão e gerenciamento de processos, sendo classificados quanto à cronologia (JUNQUEIRA, 2010). Os artefatos até 1985 são classificados como tradicionais e os artefatos apresentados a partir de 1985 são classificados como contemporâneos. Uma breve lista de artefatos é apontada no Quadro 4.

De acordo com alguns estudos, como os de Johnson e Kaplan (1987), Scapens e Roberts (1993), Reid e Smith (2000), Burns (2000), Burns e Scapens (2000), Granlund (2001) e Molinari e Guerreiro (2004), Oyadomari et al. (2008), Junqueira (2010) e Cintra (2011), o SCG das organizações por vezes não acompanha a velocidade com que as técnicas e procedimentos contábeis se desenvolvem e evoluem. Assim, os aprimoramentos necessários para que o SCG continuasse a apoiar as decisões das organizações não ocorrem na velocidade adequada. Junqueira (2010) registrou que não existe um modelo padrão de configuração do SCG e dos artefatos a serem usados

por uma organização. As características são definidas com o amadurecimento da organização e a capacidade de adaptação dos fatores internos às mudanças ocorridas nos ambientes em que atuam.

Quadro 4: Artefatos de contabilidade gerencial.

Artefatos		Tradicionalis 1º, 2º e 3º estágios (até 1985)	Contemporâneos 4º estágio (a partir de 1985)
Métodos, critérios e sistemas de custeio	Custeio baseado em atividades		X
	Custeio padrão		X
	Custeio por absorção	X	
	Custeio variável	X	
Métodos de mensuração, avaliação e medidas de desempenho	Análise da cadeia de valor		X
	Análise da lucratividade do produto	X	
	Análise do ciclo de vida do produto		X
	<i>Benchmarking</i> interno e externo		X
	EVA e outras medias econômicas de desempenho	X	
	<i>Market Share</i>		X
	Retorno sobre investimentos (ROE, ROCE, ROI, ROIC)	X	
Filosofias e modelos de gestão	Técnicas de orçamento de capital (VPL, TIR, <i>payback</i>)		X
	Análise orçamentária	X	
	<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)		X
	Demonstrativos contemporâneos (DFC)		X
	Demonstrativos tradicionais (BP, DRE, DVA, DMPL)	X	
	Gestão baseada em atividades (ABM)		X
	Orçamento	X	
	Planejamento estratégico	X	
	Sistemas de informação gerencial	X	

Fonte: Adaptado de Junqueira (2010) e Valeriano (2012).

No próximo capítulo estão detalhados os procedimentos metodológicos realizados na pesquisa.

3. METODOLOGIA

A próxima etapa registra os procedimentos metodológicos usados na pesquisa.

A pesquisa pode ser classificada como descritiva, estudo de caso, com viés exploratório, documental, bibliográfica, de levantamento, qualitativa e quantitativa, por avaliar a influência dos diversos fatores contingenciais do ambiente na configuração do SCG e dos artefatos do grupo econômico. (BEUREN, 2012).

Segundo concluiu Junqueira (2010), a teoria da contingência avalia as alterações na configuração do SCG e dos artefatos que o compõe, possibilitando elaborar as questões da pesquisa.

Com o uso dos construtos teóricos do capítulo anterior, a pesquisa pode ser operacionalizada, permitindo comparar, ou seja, poderá ser replicada parcial ou totalmente.

Registram-se os procedimentos metodológicos usados no estudo, argumentando a classificação quanto à tipologia e ao tratamento estatístico, identificando os dados como a população e a forma de operacionalização do questionário usado para a coleta dos dados. Ao final, serão apontadas as etapas realizadas para o tratamento estatístico dos dados e variáveis da pesquisa.

3.1. Tipologia da pesquisa

Este tópico objetiva ilustrar os procedimentos metodológicos usados que pode ser classificada quanto a abordagem, como qualitativa e quantitativa. Qualitativa pelas análises sobre o fenômeno estudado, destacando características não observáveis por um estudo quantitativo, e que ainda permite descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de variáveis, compreender e classificar processos vividos por grupos sociais, segundo Beuren (2012).

A pesquisa também foi classificada como quantitativa, pois aplicam-se instrumentos estatísticos no tratamento dos dados para analisar e interpretar as informações coletadas da organização e garantir a precisão dos resultados, assim descrevendo as características de uma determinada situação, medindo a hipótese levantada por meio do problema de pesquisa. As abordagens qualitativa e quantitativa auxiliaram avaliar a relação dos fatores contingenciais com o SCG das empresas de um grupo econômico da região Norte do Brasil. (BEUREN, 2012)

Quanto aos objetivos, a pesquisa caracteriza-se como descritiva, avaliando a influência de fatores contingenciais sobre a configuração e mutação do sistema de controle gerencial de um grupo econômico. Segundo Beuren (2012), a pesquisa descritiva caracteriza-se por identificar, relatar e comparar características de um grupo social, sem manipulação dos dados pelo pesquisador, preservando o estudo dos fenômenos do mundo físico e humano. Não é tão preliminar quanto à pesquisa exploratória e nem tão profunda quanto à pesquisa explicativa.

A maneira pela qual são obtidos os dados da pesquisa refere-se aos procedimentos da pesquisa científica. Portanto, quanto aos procedimentos, a pesquisa classifica-se como estudo de caso e participante. Yin (2010), destacou que o estudo de caso objetiva compreender os fenômenos sociais complexos de uma sociedade, retendo as características significativas dos eventos da vida real.

Beuren (2012) concluiu que a pesquisa participante apontaria maior interação entre pesquisador e entrevistados de acordo com a participação do pesquisador na cultura do universo investigado, contribuindo para resultados mais consistentes.

A pesquisa é classificada como documental, pois foram analisadas fontes primárias e secundárias a fim de aprofundar as questões específicas. (BEUREN, 2012)

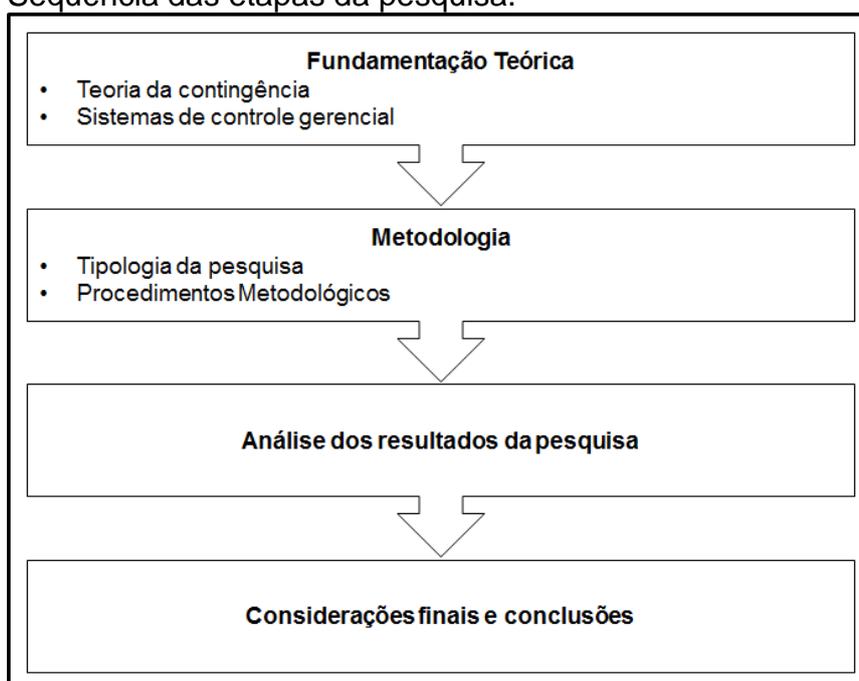
Quanto à definição da população, o alvo da pesquisa foram os diretores e gerentes em atividade no grupo econômico, que apresentavam características em comum, aplicando-se um censo sobre a população.

O instrumento de pesquisa usou-se o questionário, estruturado por questões fechadas em escala de Likert de cinco pontos. A escala de Likert é um método para medir as atitudes de uma população que podem ser interpretadas como valores em uma escala, segundo Bertran (2013).

Para Beuren (2012), o questionário objetiva identificar conhecimento das pessoas quanto à opinião, interesses, percepção, expectativa e sentimentos, composto de questões claras e limitado em extensão, acompanhado de notas explicativas da natureza da pesquisa, destaco a importância e necessidade das respostas, a fim de motivar o respondente. Nesta pesquisa, o questionário mediu por meio da percepção dos respondentes, a relação dos fatores contingenciais com o SCG do grupo econômico.

Após a aplicação do questionário, os dados foram tabulados sustentar a aplicação dos métodos estatísticos de tratamento dos dados. Desta forma, a sequência da pesquisa é ilustrada pela Figura 8.

Figura 8: Sequência das etapas da pesquisa.



Fonte: Elaborado pelo autor (2014).

Na próxima seção descrevem-se os procedimentos metodológicos.

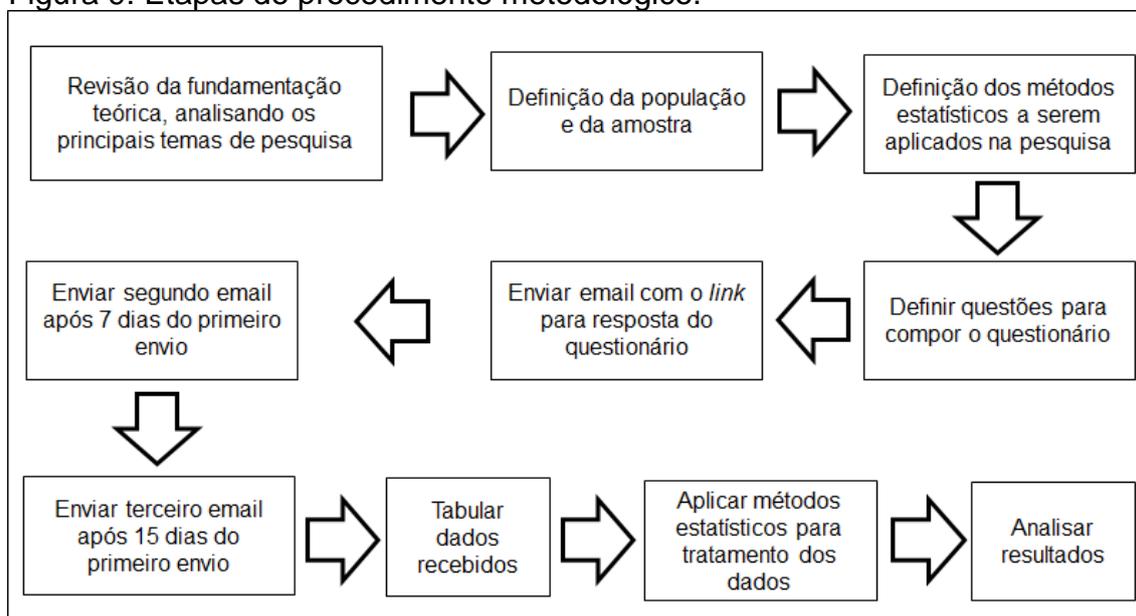
3.2. Procedimento metodológico

O procedimento metodológico da pesquisa foi dividido em etapas. Primeiramente realizou-se a pesquisa sobre a fundamentação teórica para examinar os principais temas de acordo com os objetivos da pesquisa. Na sequência, foram definidos a população e os métodos estatísticos aplicados na pesquisa, para elaborar as questões e o formato do questionário.

Após as etapas, o questionário foi enviado via email para os participantes, sendo realizadas duas cobranças após o primeiro envio. Alguns dias após a última cobrança, os dados recebidos foram tabulados para aplicar os métodos estatísticos e os dados tratados. Por fim, ocorreu a fase de análise dos resultados da pesquisa.

A Figura 9 ilustra as etapas do procedimento metodológico:

Figura 9: Etapas do procedimento metodológico.



Fonte: Elaborado pelo autor (2014).

A seguir, as etapas do procedimento metodológico serão descritas.

3.3. Definição da população e dos métodos estatísticos

Nesta etapa da pesquisa são examinados a definição da população e dos métodos estatísticos usados.

3.3.1. População

A população da pesquisa foi composta pelos gerentes e diretores do grupo econômico de grande porte da região Norte, com 70 anos de existência, composto por 22 empresas, distribuídas em três segmentos de negócios distintos, franqueado de diversas marcas consagradas nacionais e internacionais, operando em todos os estados da região Norte do Brasil, exceto Tocantins.

A população foi selecionada por acessibilidade e conveniência, os gerentes e diretores ativos do grupo econômico, sendo 54 gerentes e nove diretores, totalizando 63 respondentes. A pesquisa foi sob a forma de censo, ou seja, o questionário foi enviado para toda a população, sendo considerado ao final, o número máximo de 28 questionários respondidos e validados.

Em adição assegurou-se à organização e os gerentes e diretores respondentes o anonimato e a confidencialidade das respostas, pois os dados foram tratados e expostos de forma conjunta.

Nesta etapa, são definidos todos os métodos estatísticos e tratamento de dados realizados na pesquisa.

3.3.2. Métodos estatísticos

Os métodos estatísticos usados na pesquisa foram, o alfa de Cronbach, a estatística descritiva e a modelagem de equações estruturais (MEE).

A estatística descritiva foi usada para calcular as frequências das variáveis, calcular as médias, medianas e desvios padrão, para compreender o comportamento dos dados por meio da identificação de tendências, variabilidades e valores atípicos, conforme Junqueira (2010).

Segundo Almeida, Santos e Costa (2010), o alfa de Cronbach pode ser usado para avaliar a confiabilidade e a realidade de um questionário a ser aplicado em uma pesquisa, tendo como fator mínimo aceitável o intervalo entre 0,60 e 0,70 pontos para as respostas. Um questionário é considerado válido e confiável quando reflete o resultado verdadeiro, garantindo que uma medida esteja livre de variância de erros aleatórios oriundos de questionários mal estruturados.

Por seu turno, o método estatístico MEE diferencia-se das demais técnicas estatísticas, pois possibilita modelar simultaneamente relações entre múltiplos constructos e entre os constructos e os respectivos indicadores, examina erros de mensuração no processo de estimação e usa modelos ajustados às matrizes de covariância ou correlação, sendo a covariância a estatística básica usada nos modelos.

Assim, usou-se a MEE como conjunto de técnicas de análise de dados, como também a regressão múltipla para mensurar o efeito moderador. A partir da MEE, o modelo teórico proposto foi ajustado a cada um dos construtos em questão. Com o modelo ajustado, foi possível mensurar todas as variáveis que o compõe. (ESCOBAR, 2012)

Segundo Espejo (2008), a MEE contribui para uma melhor compreensão de estudos mais robustos na área da contabilidade gerencial, as quais necessitam de análises de relações complexas de dependência, em que variáveis apresentam-se dependentes e independentes de novas relações de dependência, relacionando-se com o objetivo desta pesquisa, avaliar a relação dos fatores contingenciais com o SCG do grupo econômico.

Para estimar a análise fatorial, a estatística descritiva e o alfa de Cronbach, foram usados o *software Microsoft Excel 2010* e o programa *R* versão 3.0.1. Para calcular a MEE aplicou-se o *software SmartPLS* versão 3.1.5. Os métodos estatísticos foram usados em pesquisa recentes de Espejo (2008), Junqueira (2010) e Cintra (2011).

3.4. Teste, preparação e estrutura do questionário

As perguntas do questionário foram elaboradas com base estudos anteriores, ajustando-as em relação às características da organização e dos respondentes. Foi usado o método *Total Design Method* (TDM), que: facilita a leitura; apresenta instruções para resposta; fornece informações sobre a pesquisa em uma carta de apresentação e; realiza contatos de acompanhamento. JUNQUEIRA (2010)

As questões eram fechadas objetivando avaliar a relação dos fatores contingenciais com o SCG do grupo econômico.

Também, realizou-se um pré-teste em março de 2014, para identificar possíveis divergências ou dúvidas sobre o conteúdo e objetivo das questões apresentadas, verificar se os termos técnicos inseridos nas questões identificar problemas quanto ao preenchimento e o tempo de resposta aceitável para o respondente. Após o pré-teste, analisaram-se as recomendações e julgadas pertinentes, realizando as adequações no questionário.

Dessa forma, organizou-se a estrutura do questionário em três blocos de questões, com as respectivas variáveis relevantes, o detalhamento dos construtos, as teorias de sustentação e escalas usadas. As questões foram baseadas em pesquisas realizadas e objetivavam mensurar as variáveis contingenciais e as características do SCG.

Algumas questões foram adaptadas à realidade do grupo econômico usado como estudo de caso. A estrutura do questionário está no Quadro 5.

Quadro 5: Estrutura do questionário.

Tema	Bloco	Construtos	Variáveis	Número de itens	Escala
Fatores Contingenciais	I	Ambiente	Nível de Incerteza, de complexidade, de hostilidade e de diversidade, entre outros	4	Intervalar
	II	Estratégia	Customização do produto, personalização, qualidade, custo, diferenciação, preço, serviço de pós venda, canal de distribuição, velocidade de entrega, velocidade para modificar mix, volume e produtos, entre outros	10	Intervalar
	III	Estrutura	Flexibilidade da estrutura funcional, programas de treinamento e qualificação de empregados e gestores, estrutura em níveis hierárquicos, execução de tarefas por equipes de trabalho ou multifuncionais, entre outros	9	Intervalar
	IV	Tecnologia da informação	<i>e-commerce</i> , relacionamento com o cliente (venda e pós venda), integração da cadeia de suprimentos, trânsito eletrônico de dados, sistema integrado de gestão, gestão da qualidade total, marketing, entre outros	7	Intervalar
	V	Responsabilidade social corporativa	Ações voltadas à RSC, mensuração e controle	14	Intervalar
Sistema de Controle Gerencial	VI	Configuração do SCG	Artefatos qualitativos e quantitativos do SCG	29	Intervalar
	VII	Mutação do SCG	Velocidade e etapas para alterar e/ou adaptar o SCG	6	Intervalar
Características do respondente e da empresa	VIII	Perfil do respondente e da empresa	Setor de atuação e localização da empresa, faixa etária, função, tempo de empresa e experiência na área	6	Categórica

Fonte: Elaborado pelo autor (2014). Adaptado de Junqueira (2010), Cintra (2011) e Valeriano (2012).

Conforme o Quadro 5, o Bloco I analisa o ambiente em que as empresas do grupo econômico estão inseridas e objetivam identificar as características ambientais relacionadas aos segmentos de atuação nas diversas localidades. Para atingir o objetivo proposto do Bloco I, o respondente foi convidado a informar o nível de incerteza, de complexidade, de diversidade, de inflexibilidade e de hostilidade do mercado em que atua.

O Bloco II é composto pela variável estratégia, identificada por dez itens identificados como fatores críticos de sucesso de uma organização, segundo Junqueira (2010). Para alcançar o objetivo do bloco, o respondente foi convidado a informar a importância das diversas opções estratégicas possíveis.

O Bloco III aponta as variáveis da estrutura organizacional do grupo econômico, composto por nove itens. Objetiva identificar características de estrutura e programas usados no grupo econômico, sendo incluído no

questionário, um campo para o caso da empresa não trabalhar com alguns dos tipos de estrutura apontada.

No Bloco IV são ilustradas as variáveis relacionadas à tecnologia da informação empregada pela organização, para obter informações quanto ao grau de aplicação dos artefatos citados. Adicionou-se um campo para o caso da empresa não usar alguma tecnologia apontada.

O Bloco V examina as ações de RSC e a mensuração e controle pela organização, destacando artefatos e sistemas de implantação de ações por obrigação legal ou objetivo para obter vantagem competitiva por meio do marketing. Um campo foi adicionado para o caso da empresa não usar alguma ação de RSC.

O Bloco VI aponta a configuração do SCG da organização, objetivando obter informações sobre os indicadores financeiros, econômicos e artefatos de contabilidade gerencial quantitativos e qualitativos usados pela empresa e o grau de importância para o usuário. Um campo foi adicionado para o caso da empresa não usar ou desconhecer algum artefato citado na pesquisa.

O Bloco VII registra questionamentos sobre a velocidade e as etapas para realizar-se uma adaptação no SCG da organização mediante a identificação de uma ameaça ou oportunidade.

O último Bloco objetivou coletar informações sobre o perfil do respondente e da empresa, com questionamentos como a localização geográfica da planta, o setor de atuação, o cargo, a faixa etária, o tempo de empresa e a experiência na área.

Registra-se que as questões foram aplicadas em estudos anteriores (JUNQUEIRA, 2010; CINTRA, 2011; VALERIANO, 2012), adaptando-se para adequar à realidade do grupo econômico em estudo, quando necessário. Todas as questões dos Blocos I a VII usaram a escala de Likert de cinco pontos, cujos extremos foram de 1, menor intensidade, a 5, maior intensidade.

3.5. Limitações da pesquisa

A pesquisa objetivou avaliar a influência de fatores contingenciais sobre a configuração e mutação do SCG de um grupo econômico. Entretanto, estabeleceram-se limitações, como a aplicação do questionário para os gerentes e diretores da organização, que são os cargos de lideranças, que detem maiores condições para promover alterações no SCG da organização. As respostas apontam a percepção dos profissionais que responderam o questionário.

Também, outra limitação aponta o estudo da relação dos fatores contingenciais com o SCG, não abordando temas como o ciclo de vida organizacional e o desempenho da organização.

Em adição, omitiu-se o nome do grupo econômico e das empresas integrantes, as funções e os nomes dos funcionários participantes, seguindo a exigência da organização.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

Neste capítulo são registrados os resultados da pesquisa, por meio de análises quantitativas. O capítulo divide-se em quatro etapas: análise descritiva das variáveis, análise confiabilidade das medidas analisadas e análise da modelagem de equações estruturais.

4.1. Análise descritiva das variáveis

Nesta etapa da pesquisa, registram-se os resultados da análise descritiva das respostas ao questionário.

A Tabela 1 aponta as análises de frequência das variáveis do construto ambiente.

Tabela 1: Frequências para os construtos do ambiente

Em %	5	4	3	2	1	Total
Nível de incerteza	0	39,3	57,1	3,6	0	100
Nível de complexidade	3,6	60,7	35,7	0	0	100
Nível de diversidade	32,1	35,7	25,0	7,1	0	100
Nível de hostilidade	0	53,6	32,1	14,3	0	100

Fonte: Elaborado pelo autor (2014).

Tomando como base o item 3 da escala como ponto de corte para análise das condições do ambiente de atuação do grupo econômico, o ambiente foi identificado como diversificado por 67,9% dos respondentes, complexo para 64,3%, hostil para 53,6% e dinâmico e imprevisível para 39,3%. Traduzindo o item 3 da escala como um ambiente neutro, apenas 14,3% dos respondentes identificou o ambiente como calmo, 7,1% pouco diversificado e 3,6% estável.

Assim, pelos dados da Tabela 1, o ambiente identificado por meio das respostas obtidas no questionário, ilustrou que o grupo econômico de grande porte enfrentava um cenário com alto nível de complexidade e diversidade, além de ter um elevado grau de hostilidade oriundo da força concorrencial instalada no mercado. Registra-se que nenhum respondente considerou o ambiente simples.

A Tabela 2 aponta as análises de frequência das variáveis do construto estratégia. As estratégias mais importantes para o grupo econômico de grande

porte pesquisado são a velocidade na entrega, o efetivo serviço de pós-venda, possuir um canal de distribuição amplo e produzir a baixo custo.

Tabela 2: Frequências para os construtos da estratégia

Em %	5	4	3	2	1	Total
Baixo custo	46,4	25,0	17,9	3,6	7,1	100
Produtos diferenciados	28,6	39,3	25,0	7,1	0	100
Ampla variedade de produtos	28,6	39,3	25,0	7,1	0	100
Baixo preço	25,0	28,6	28,6	17,9	0	100
Vel. na introdução de novos produtos	21,4	28,6	28,6	17,9	3,6	100
Vel. na modificação do volume ou mix	17,9	28,6	35,7	10,7	7,1	100
Velocidade na entrega	57,1	35,7	7,1	0	0	100
Efetivo serviço de pós-venda	50,0	35,7	14,3	0	0	100
Canal de distribuição amplo	64,3	32,1	3,6	0	0	100
Customização de produtos	25,0	28,6	32,1	3,6	10,7	100

Fonte: Elaborado pelo autor (2014).

Por outro lado, as estratégias menos importantes foram o baixo preço, a velocidade na introdução de novos produtos, a velocidade na modificação do volume ou *mix* e a customização de produtos. Assim, o foco estratégico do grupo econômico de grande porte ilustra produzir a baixo custo e vender em grandes quantidades, provavelmente devendo aos características ao perfil de franquia.

Em adição, a Tabela 3 refere-se às análises de frequência das variáveis do construto estrutura. A análise demonstrou que o grupo econômico adotava uma estrutura adaptável, incentivando a execução de tarefas por equipes multifuncionais, além de programas de treinamento para lideranças e liderados. Assim, demonstra-se o interesse em manter os líderes habilitados para o bom desempenho das atividades.

Tabela 3: Frequências para os construtos da estrutura

Em %	5	4	3	2	1	Total
Estrutura com tarefa por equipes	21,4	39,3	35,7	3,6	0	100
Estrutura com tarefa por equipes multifuncionais	11,1	51,9	22,2	11,1	3,7	100
Programas de treinamento de gestores	10,7	57,1	21,4	7,1	3,6	100
Programas de treinamento de empregados	14,3	35,7	28,6	14,3	7,1	100
Estrutura estimula gestão participativa	11,1	40,7	29,6	14,8	3,7	100
Estrutura com poucos níveis hierárquicos	3,6	50,0	28,6	14	3,6	100
Estrutura flexível	3,6	32,1	32,1	25	7,1	100
Estrutura adaptável	14,3	57,1	28,6	0	0	100
Estrutura divisional	3,7	18,5	44,4	25,9	7,4	100

Fonte: Elaborado pelo autor (2014).

Outra característica identificada foi o pouco uso da estrutura divisional, onde a mesma atividade é executada por diferentes divisões, o que estimula a gestão participativa e com poucos níveis hierárquicos, além de reafirmar a organização e divisão hierárquica de tarefas e funções.

A Tabela 4 apontou os resultados dos construtos de tecnologia da informação. Destaca-se que o grupo econômico usa frequentemente a gestão da qualidade total nos processos, assim como o sistema integrado de gestão e a troca de dados de forma eletrônica. Oposta à tendência, identifica-se o pouco uso do comércio eletrônico e a gestão *just in time*.

Tabela 4: Frequências para os construtos de tecnologia da informação

Em %	5	4	3	2	1	Total
Comércio eletrônico	0	20,0	16,0	32,0	32,0	100
Gerenciamento da relação com o cliente	14,3	35,7	25,0	21,4	3,6	100
Gerenciamento da cadeia de suprimentos	11,5	38,5	34,6	11,5	3,8	100
Troca de dados de forma eletrônica	15,4	42,3	19,2	19,2	3,8	100
Sistema integrado de gestão	22,2	51,9	18,5	7,4	0	100
<i>Just in time</i>	0	20,0	32,0	16,0	32,0	100
Gestão da qualidade total	23,1	30,8	42,3	3,8	0	100

Fonte: Elaborado pelo autor (2014).

A Tabela 5 registrou as análises de frequência das variáveis do construto de responsabilidade social corporativa. Conforme os dados do questionário, os respondentes anotaram que o mais importante para a empresa é implantar ações de RSC devido às exigências legais ou de franquias.

Tabela 5: Frequências para os construtos da responsabilidade social corporativa

Em %	5	4	3	2	1	Total
Implantar ações por exigência de legislação	32,1	57,1	10,7	0	0	100
Implantar ações por exigência de franquias	40,7	48,1	11,1	0	0	100
Usufruto de benefícios econômicos	12,5	58,3	20,8	8,3	0	100
Demonstrar que o produto é sustentável e a empresa responsável	30,8	38,5	23,1	3,8	3,8	100
Agir antes da obrigatoriedade de leis	26,9	34,6	23,1	11,5	3,8	100
Atuar junto à sociedade	32,1	46,4	10,7	10,7	0	100
Ter orgulho de suas ações sociais e ambientais	26,9	57,7	11,5	3,8	0	100
Usar o marketing para valorizar a empresa	25,9	48,1	14,8	7,4	3,7	100
Posicionar a empresa entre as organizações com as melhores práticas sustentáveis	28,0	48,0	16,0	8,0	0	100
Investir para adotar práticas ligadas à RSC	20,0	48,0	24,0	8,0	0	100
Sistema de informação possui dados relacionados à relatórios de RSC	4,3	52,2	21,7	21,7	0	100
Sistema de informação possui dados não financeiros relacionados à relatórios de RSC	4,3	56,5	17,4	21,7	0	100
Sistema de informação é importante para a coleta, mensuração e controle das ações de RSC	20,8	50,0	20,8	8,3	0	100
Preparar sistema de informação para lidar com o aumento de demandas sobre RSC	13,0	30,4	39,1	17,4	0	100

Fonte: Elaborado pelo autor (2014).

Também, tão importante quanto implantar as ações de RSC, é ter orgulho das ações sociais e ambientais, além de atuar junto à sociedade e posicionar a empresa entre as organizações com as melhores práticas sustentáveis. Em adição, usar o marketing em favor da valorização da imagem da empresa e da marca perante a sociedade, o que demonstra o compromisso do grupo econômico com o ambiente em que atua.

Apesar de registrarem uma quantidade expressiva de respostas concordando com a importância, os itens com menor importância para os respondentes foi a necessidade do sistema de informação contemplar os dados financeiros e contábeis relacionados à divulgação de relatórios de RSC, assim como os dados físicos não financeiros. Tal resultado pode estar relacionado à dificuldade de mensurar o retorno de ações voltadas à RSC.

As Tabelas 6 e 7 demonstram as análises de frequência das variáveis do construto de configuração do sistema de controle gerencial. A Tabela 6 refere-se aos artefatos e indicadores financeiros e econômicos usados e a Tabela 7 referente aos artefatos e indicadores não financeiros usados.

Tabela 6: Frequências para os construtos da configuração do SCG para indicadores financeiros

Em %	5	4	3	2	1	Total
Planejamento estratégico formal	60,7	35,7	3,6	0	0	100
Técnicas de orçamento de capital	44,4	44,4	11,1	0	0	100
Retorno sobre investimentos	52,0	44,0	4,0	0	0	100
Gerenciamento por projeto	28,6	53,6	10,7	7,1	0	100
Orçamento	71,4	25,0	3,6	0	0	100
Custeio por absorção	35,0	45,0	10,0	10,0	0	100
Custeio baseado em atividades	9,1	45,5	31,8	4,5	9,1	100
Custeio variável	40,0	52,0	8,0	0	0	100
Custeio padrão (custo meta)	56,0	40,0	4,0	0	0	100
Gestão baseada em atividades	30,0	30,0	30,0	5,0	5,0	100
Análise volume/margem de contribuição/lucro	80,8	11,5	7,7	0	0	100
Análise do ciclo de vida do produto	28,6	28,6	19,0	14,3	9,5	100
Análise da lucratividade do produto	55,6	40,7	3,7	0	0	100
Análises econômicas de desempenho	56,0	36,0	8,0	0	0	100
Análise da cadeia de valor	43,5	39,1	8,7	8,7	0	100
Balanced Scorecard	21,7	52,2	17,4	4,3	4,3	100
Balanço patrimonial	59,3	37,0	3,7	0	0	100
Demonst. resultado do exercício	74,1	18,5	3,7	0	3,7	100
Demonst. mutações do patrimônio líquido	36,4	54,5	9,1	0	0	100
Demonst. valor adicionado	42,9	38,1	19,0	0	0	100
Demonst. fluxo de caixa (direto e indireto)	72,0	24,0	4,0	0	0	100

Fonte: Elaborado pelo autor (2014).

Conforme a Tabela 6, os artefatos e indicadores financeiros mais usados pela empresa são: o planejamento estratégico formal, o retorno sobre investimentos, o orçamento, o custeio variável, o custeio padrão, a análise do volume/margem de contribuição/lucro, a análise da lucratividade do produto, as análises econômicas de desempenho, o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício, as mutações do patrimônio líquido e os fluxos de caixa, direto e indireto. Os itens foram citados como importantes ou essenciais por mais de 90% dos respondentes, registrando a importância da contabilidade gerencial e do SCG para o grupo econômico pesquisado.

Os artefatos e indicadores financeiros menos usados pela empresa foram: a análise do ciclo de vida do produto, o custeio baseado em atividades, o custeio por absorção e a gestão baseada em atividades. Tanto o custeio baseado em atividades quanto a gestão baseada em atividades, são métodos com alto nível de detalhamento, podendo onerar a organização. Talvez por este motivo o grupo econômico considere o custeio variável e o custeio padrão mais importantes para a sua realidade.

Tabela 7: Frequências para os construtos da configuração do SCG para indicadores não financeiros

Em %	5	4	3	2	1	Total
Pesquisa de satisfação dos clientes	44,4	37,0	11,1	7,4	0	100
Avaliação dos fornecedores	16,0	56,0	20,0	8,0	0	100
<i>Market share</i>	77,8	18,5	3,7	0	0	100
Satisfação dos empregados	44,4	37,0	11,1	7,4	0	100
Tempo médio de retenção de funcionários	23,1	53,8	15,4	7,7	0	100
Aval. do desempenho por equipes de trabalho	33,3	37,0	25,9	3,7	0	100
<i>Benchmarking</i> interno	23,1	38,5	30,8	7,7	0	100
<i>Benchmarking</i> externo	40,7	33,3	18,5	7,4	0	100

Fonte: Elaborado pelo autor (2014).

De acordo com os dados da Tabela 7, todos os artefatos e indicadores não financeiros usados pela empresa são importantes ou essenciais, com destaque para o *market share* e o grau de satisfação dos clientes e empregados, demonstrando o foco do grupo econômico na relação com os *stakeholders*. Apesar de todos indicadores serem citados como importantes, o *benchmarking* interno foi o que demonstrou ser menos relevante para os respondentes.

Tabela 8: Frequências para os construtos da mutação do SCG

Em %	5	4	3	2	1	Total
Assumir riscos ao aproveitar uma oportunidade	11,1	40,7	40,7	7,4	0	100
A favor da modernização de artefatos de contabilidade gerencial da organização	23,1	38,5	30,8	3,8	3,8	100
Neutraliza uma ameaça rapidamente	7,4	59,3	33,3	0	0	100
Toma rapidamente as ações para aproveitar uma oportunidade	7,4	59,3	29,6	3,7	0	100
Sempre fundamenta as decisões sobre as metas do planejamento	18,5	55,6	25,9	0	0	100
Adequar rapidamente o SCG mediante uma ameaça ou oportunidade	7,7	50,0	38,5	0	3,8	100

Fonte: Elaborado pelo autor (2014).

A Tabela 8 apontou as análises de frequência das variáveis do construto de mutação do SCG. Neste bloco de perguntas, questionou-se quanto ao grau de concordância sobre cada item, onde as maiores frequências surgiram na fundamentação das decisões sobre as metas do planejamento, na ação rápida para aproveitar oportunidades e na agilidade para neutralizar ameaças. O item com menor frequência de concordância foi a possibilidade de assumir riscos ao aproveitar uma oportunidade.

Outro resultado relevante no construto de mutação do SCG foi a média de 33% para as respostas neutras, o que demonstra certa indecisão por parte dos respondentes.

A seguir, serão apresentados os resultados da análise da modelagem de equações estruturais para o grupo econômico de grande porte localizado na região Norte.

4.2. Análise da confiabilidade das medidas analisadas

Como forma de estimar a confiabilidade do questionário aplicado na pesquisa, adotou-se o Alfa de *Cronbach*. Segundo Hora, Monteiro e Arica (2010), o Alfa de *Cronbach* mede a correlação entre as respostas de um questionário por meio da análise do perfil das respostas dadas pelos respondentes, tratando-se de uma correlação média entre perguntas.

Assim, o valor mínimo aceitável para um questionário ser considerado confiável, deve ser no intervalo entre 0,60 e 0,70. Porém um questionário só é inaceitável quando o valor mínimo for inferior a 0,50, não permitindo inferências sobre a dimensão do questionário.

Na pesquisa, o Alfa de *Cronbach* calculado para todas as variáveis em análise foi de 0,968, o que apontou um alto grau de consistência do questionário.

Analisando-se separadamente cada construto ou variável latente, registraram-se os resultados conforme Tabela 9.

Tabela 9: Alfa de Cronbach por construto

Construtos	Alfa de Cronbach
Geral	0,968
Ambiente de atuação	0,443
Estratégia	0,742
Estrutura	0,793
Tecnologia da informação	0,804
Responsabilidade social corporativa	0,907
Configuração do sistema de controle gerencial	0,966
Mutação do sistema de controle gerencial	0,729

Fonte: Elaborado pelo autor (2014).

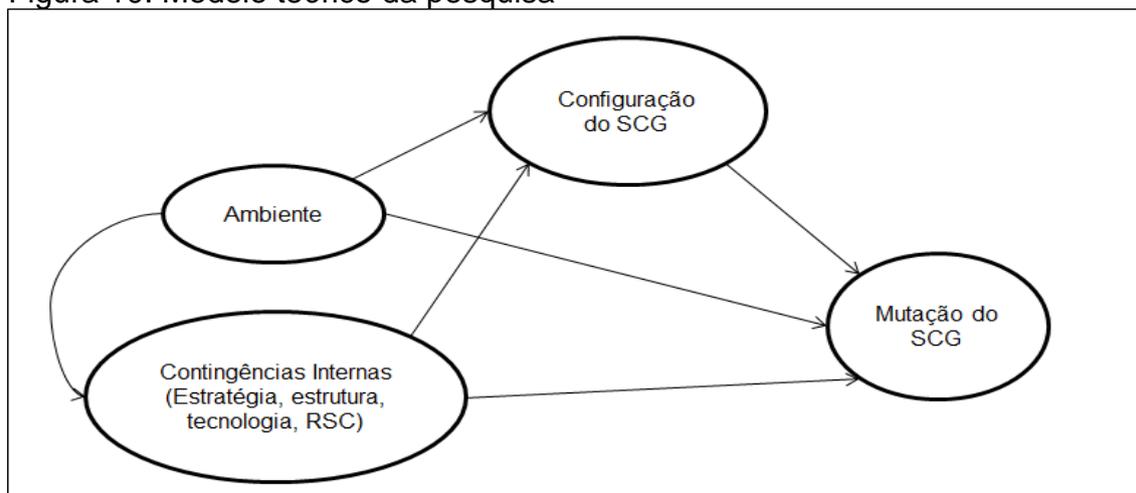
Assim, registra-se que o construto com maior grau de confiabilidade é a configuração do SCG, seguido pelo construto das variáveis de RSC e por tecnologia da informação. Todos os construtos apresentam intervalos de confiança satisfatórios para fazer inferências sobre os mesmos, exceto o construto de ambiente.

4.3. Análise da modelagem de equações estruturais

A presente pesquisa usou a modelagem de equações estruturais (MEE) como técnica estatística, para modelar simultaneamente as relações entre múltiplos construtos e os indicadores, objetivando a compreensão de estudos robustos na área da contabilidade gerencial. Os estudos em contabilidade gerencial apontam variáveis com relações complexas de dependência, que são por vezes dependentes e por vezes independentes em outras relações, ou seja, a MEE possibilita o teste simultâneo das séries de relações, conforme Espejo (2008) e Brambilla (2011).

Descreve-se o diagrama de caminhos na Figura 10, onde as setas retilíneas representam o impacto de variáveis independentes sobre as variáveis dependentes e as setas curvilíneas representam a correlação entre as variáveis.

Figura 10: Modelo teórico da pesquisa



Fonte: Elaborado pelo autor (2014).

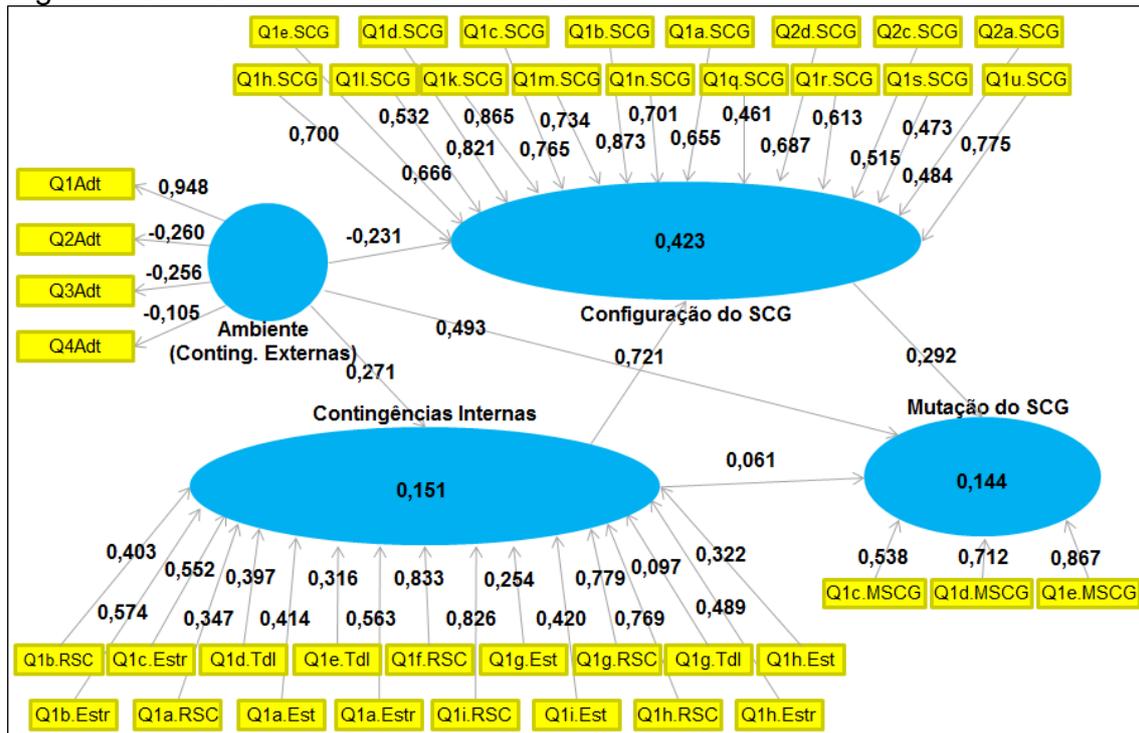
Diante do contexto, pode-se descrever o modelo teórico da pesquisa:

- a. O ambiente é uma variável independente que se relaciona com as variáveis contingenciais internas do grupo econômico, a configuração e a mutação do SCG;
- b. As variáveis contingenciais internas do grupo econômico são independentes da configuração e da mutação do SCG e dependentes da variável ambiente;
- c. A configuração do SCG possui relação de dependência com a variável ambiente e as variáveis internas do grupo econômico, sendo variável explicativa na relação com a variável mutação do SCG.

Analisou-se o modelo teórico de MEE usando o *software SmartPLS* 3.1.5. Pesquisas anteriores realizadas no Brasil usaram o mesmo *software*. O *SmartPLS* apontou a análise em construtos teóricos que apresentavam-se do tipo reflexivo e formativo. A principal diferença são as direções das setas entre o construto teórico e as variáveis. No tipo reflexivo as setas originam-se do construto teórico em direção às variáveis ambientais. No tipo formativo, as setas originam-se das variáveis para o construto teórico, contingências internas, configuração do SCG e mutação do SCG (ESPEJO, 2008; JUNQUEIRA, 2010; CINTRA, 2011).

A Figura 11 demonstrou o modelo estrutural de construtos do grupo econômico de grande porte. Os indicadores foram representados pelos retângulos e as variáveis latentes ou construtos representados pelas esferas. Os números das setas que ligam as esferas apontam o coeficiente da equação e os números no interior das esferas o R^2 , que se refere à proporção que uma alteração na variável dependente é explicada pela variação nas variáveis independentes.

Figura 11: Modelo estrutural de construtos



Fonte: Elaborado pelo autor (2014).

A análise da Figura 11 apontou que a associação direta entre o ambiente e a configuração do SCG não foi significativa. A insignificância registrou que a influência das contingências externas, o ambiente, na configuração do SCG ocorre de maneira indireta. O ambiente influencia os fatores contingenciais internos do grupo econômico, que por sua vez influenciam a configuração do SCG.

Em particular, o fato do grupo econômico ser uma organização consolidada com 70 anos de existência e franqueado de marcas consagradas nos mercados em que atua, poderia justificar a baixa influencia neste quesito, uma vez que parte da configuração do SCG foi modelada no passado. Apenas o surgimento de uma nova variável no ambiente externo poderia trazer grandes impactos na configuração do SCG, elevando a significância na correlação.

Também, a Figura 11 demonstra que o construto ambiente do grupo econômico de grande porte é mais afetado pelo nível de incerteza do que pelos níveis de complexidade, diversidade e hostilidade. De acordo com Junqueira (2010), a característica é mais identificada em empresas de grande porte e industriais. As empresas atuam em ambientes menos diversificados, com

poucas possibilidades para novos entrantes, afetadas em maior grau pelas incertezas e complexidades relacionadas à economia, os fornecedores, o Governo, a inflação, a logística, as políticas governamentais, as taxas de câmbio, entre outras.

Em adição, as variáveis de estratégia, estrutura e RSC apontaram as associações mais significativas no construto das contingências internas do grupo econômico, resultando em maiores coeficientes da equação. Quanto à variável estratégia, destacou-se a necessidade do grupo econômico fornecer produtos a baixo custo e possuir canal de distribuição amplo para disponibilizar rapidamente o produto para o cliente, devido às características dos produtos comercializados.

Quanto à variável estrutura, registrou-se o uso de equipes multifuncionais de trabalho para a execução de tarefas, os programas de qualificação dos gestores e a estrutura funcional ou adaptável.

Para a variável de RSC, os resultados apontaram para a importância de fatores como a responsabilidade de atuar junto à sociedade, zelar por gerações futuras, ter orgulho de ações sociais e ambientais, usar o marketing como ferramenta de valorização das ações voltadas à RSC e posicionar o grupo econômico entre as organizações com as melhores práticas sustentáveis. Registrou-se que demonstra que o grupo econômico importa-se em contribuir para a melhoria das condições de vida da sociedade e dos locais onde atua.

Quanto ao construto de configuração do SCG, quase todas as variáveis quantitativas e qualitativas apontaram associações significativas, ou seja, quase todos os artefatos contábeis tem uso intenso pelo grupo econômico. Alguns artefatos registram obrigatoriedade legal, entretanto, a maioria não é obrigatória, demonstrando o alto nível de aplicabilidade da contabilidade gerencial nas atividades diárias da organização. Segundo Junqueira (2010), empresas industriais respondem às mudanças nos fatores contingenciais alterando o uso dos artefatos qualitativos do SCG em relação aos quantitativos, demonstrando que mudanças nas variáveis contingenciais resultam em uma maior confiança na informação contábil não financeira.

A mutação do SCG associa-se à configuração do SCG do grupo econômico de grande porte, com a organização tomando rapidamente as ações necessárias para neutralizar uma ameaça, assim como aproveitar oportunidades, sempre fundamentando as decisões sobre as metas de planejamento.

Em adição, a matriz de correlação entre os construtos é demonstrada na Tabela 10. Registrou-se a alta a correlação entre as contingências internas e a configuração do SCG, demonstrando a forte influência que as contingências internas identificam na configuração do SCG do grupo econômico de grande porte. Assim, as alterações ocorridas na estrutura, estratégia, tecnologia da informação e RSC influenciam os indicadores contábeis, financeiros e não financeiros da organização.

Tabela 10: Correlações de MEE entre os construtos

	Ambiente	Contingências internas	Configuração do SCG	Mutação do SCG
Ambiente	1	0,271	-0,231	0,493
Contingências internas		1	0,721	0,061
Configuração do SCG			1	0,292
Mutação do SCG				1

Fonte: Elaborado pelo autor

Também, a correlação entre a mutação do SCG e o ambiente não foi a mais elevada, mas sugeriu que os fatores que impactavam o ambiente de atuação da organização, também afetavam os processos de mutação do SCG, uma vez que havia aceitação por parte dos respondentes em aproveitar oportunidades e neutralizar ameaças sempre que identificadas. O resultado demonstrou que uma contingência externa poderia impactar diretamente na mutação do SCG, de forma que o grupo econômico aproveitasse as oportunidades ou neutralize as ameaças rapidamente.

Em menor expressividade, a correlação entre a configuração e a mutação do SCG ilustrou a associação entre os artefatos contábeis e a mutação do SCG do grupo econômico, apontando que 30% das mudanças que ocorrem na configuração do SCG afetam a mutação da organização. Tal

resultado pode estar relacionado à experiência que o grupo econômico possui no mercado, assim como a solidez das marcas franqueadas.

Outro resultado menos expressivo, porém relevante, é a correlação entre o ambiente e as contingências internas, pelo qual as contingências externas influenciam em baixo grau as contingências internas, contrariando resultados da literatura. Apesar de Junqueira (2010) ter concluído que o estágio do ciclo de vida organizacional (CVO) pouco influencia no estudo de correlações entre construtos, o fato do grupo econômico possuir 70 anos de existência e trabalhar com marcas consagradas nacional e internacionalmente, sugere que as contingências externas influenciaram as contingências internas, como a estratégia, a estrutura e a tecnologia da informação e, portanto, novos fatores externos poderiam impactar em maior grau as contingências internas da organização.

Também, as contingências internas pouco influenciam na mutação do SCG, conforme grau de correlação calculado entre os dois construtos. Por fim, há baixa correlação entre o ambiente e a configuração do SCG, demonstrando as influências na configuração do SCG do grupo econômico de grande porte são as contingências internas e não as externas. O resultado demonstrou que não ocorrem modificações na estrutura de contabilidade gerencial e dos indicadores financeiros e não financeiros da organização diretamente por fatores contingenciais externos, mas pelas adequações realizadas nos fatores contingenciais internos, como estratégia e a estrutura.

Por último, as cargas indicadoras do modelo de mensuração para o grupo econômico de grande porte e a análise numérica das variáveis constituintes do modelo:

(1) $Y_1 = 0,271X_1 + \varepsilon_1$, onde:

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

(2) $Y_2 = 0,721X_2 + \varepsilon_2$, onde:

- a) Y_2 = variável dependente da configuração do SCG
- b) X_2 = variável independente dos fatores contingenciais internos
- c) ε_2 = termo de erro da equação

(3) $Y_3 = 0,292X_3 + \varepsilon_3$, onde:

- a) Y_3 = variável dependente da mutação do SCG
- b) X_3 = variável independente da configuração do SCG
- c) ε_3 = termo de erro da equação

5. CONCLUSÕES, RECOMENDAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES

Os objetivos deste capítulo foram apontar as conclusões da pesquisa, citar os pontos importantes das análises dos resultados, registrar as principais limitações e sugerir opções para futuras pesquisas e discussões para dar seqüência no estudo do tema ou expandir a metodologia.

5.1. Conclusões da pesquisa

A pesquisa objetivou avaliar a influência de fatores contingenciais sobre a configuração e mutação do sistema de controle gerencial de um grupo econômico. Examinou-se como o sistema de controle gerencial era afetado pelos fatores contingenciais tratados na pesquisa. Em seguida, foi analisada a associação entre o fator contingencial externo ambiente e os fatores contingenciais internos estratégia, estrutura, tecnologia da informação e responsabilidade social corporativa. Por fim, investigaram-se os relacionamentos existentes entre os fatores contingenciais internos e a configuração e mutação do sistema de controle gerencial do grupo econômico de grande porte.

Concluiu-se que os fatores contingenciais internos (estratégia, estrutura, tecnologia da informação e RSC) apontaram elevado grau de influência sobre a configuração do SCG da organização, confirmando os resultados encontrados em Junqueira (2010). Assim, o conjunto de variáveis contingenciais internas do grupo econômico influenciava diretamente nos artefatos contábeis e nos indicadores financeiros e não financeiros do SCG da organização. Os respondentes citaram quase todos os artefatos de contabilidade gerencial como importantes ou essenciais, demonstrando a capacidade do grupo econômico gerenciar as atividades por meio de indicadores financeiros e não financeiros.

Também concluiu-se que o construto das contingências internas apontaram baixa influência sobre o construto das mutações do SCG. A influência sobre o construto era indireta, por meio da configuração do SCG, dos artefatos contábeis e dos indicadores financeiros e não financeiros usados pela organização.

Os construtos que apontaram influência direta sobre a mutação do SCG foram a configuração do SCG e o ambiente. A configuração do SCG impacta na mutação devido à intensidade do uso de indicadores financeiros e não financeiros necessários. O ambiente impacta diretamente a mutação, pois há relação direta no aproveitamento de oportunidades e neutralização de ameaças identificadas no ambiente de atuação da organização. Assim, concluiu-se que as contingências externas ocorridas no ambiente de atuação do grupo econômico, são rapidamente identificadas e as ações são tomadas, para aproveitar uma oportunidade ou para neutralizar uma ameaça, agindo-se com a ressalva das ações alinharem-se com o planejamento estratégico da organização.

Quanto à relação entre o ambiente e os fatores contingenciais internos da organização, foi possível concluir que há relação, porém menos expressiva, ou seja, os fatores externos pouco influenciam na ocorrência dos fatores contingenciais internos do grupo econômico. A incerteza, a complexidade, a diversidade e a hostilidade do ambiente de atuação da organização influenciam em menor grau os fatores contingenciais internos, como a estrutura, a estratégia, a tecnologia da informação e a RSC. Em particular, a conclusão pode estar relacionada ao fato do grupo econômico ter 70 anos de existência e ser franqueado de marcas consagradas nacional e internacionalmente. Assim, os fatores contingenciais internos foram modificados em consequência de contingências externas no passado. Atualmente, somente novas contingências externas poderiam influenciar nesta relação, tornando-a mais expressiva. Entretanto, o resultado contraria os resultados de Junqueira (2010), que concluiu que o estágio de CVO que se encontra uma empresa, pouco ou nada influencia na correlação entre construtos.

Também, a relação direta entre o ambiente e a configuração do SCG foi insignificante. Assim, os fatores contingenciais externos não influenciam diretamente na configuração e indicadores financeiros e não financeiros do SCG do grupo econômico. Tal relação ocorre de maneira indireta, onde o ambiente impacta os fatores contingenciais internos para os mesmos influenciarem a configuração do SCG. Novamente a conclusão alinhava-se ao

estágio de CVO do grupo econômico, atualmente com 70 anos de existência, assim como, a solidez das marcas e produtos que a organização comercializa.

Também é comum a grandes empresas industriais, o nível de incerteza do mercado de atuação, que foi a variável mais influente do construto de ambiente. Supondo-se que empresas com a característica atuem em mercados pouco atrativos para novos entrantes, pois são necessários elevados níveis de investimento. Assim as empresas seriam mais afetadas pelos níveis de incertezas e complexidades que norteiam o mercado, tais como a flutuação dos indicadores econômicos, os cenários de fornecedores, de Governo, de inflação, a logística e as políticas governamentais, por exemplo.

Quantos às contingências internas do grupo econômico destacam-se as características do tipo de negócio, como a necessidade de fornecer produtos a baixo custo, possuir um canal de distribuição amplo e com capacidade de disponibilizar rapidamente o produto para o cliente, usar equipes multifuncionais de trabalho para a execução de tarefas, aplicar programas de qualificação dos gestores e adaptar a estrutura funcional. Adicionalmente registra-se a importância de atuar junto à sociedade, zelar por gerações futuras, ter orgulho de ações sociais e ambientais, usar o marketing como ferramenta de valorização das ações voltadas à RSC e de posicionar o grupo econômico entre as organizações com as melhores práticas sustentáveis. Assim, demonstrou a preocupação da organização com a sociedade e a credibilidade das marcas que trabalha.

Em particular, quanto ao construto de configuração do SCG, as variáveis não financeiras apontaram alto grau de confiança por parte do grupo econômico, sendo superior a algumas variáveis financeiras. No geral quase todas as variáveis, financeiras e não financeiras, registraram elevado grau de confiança. Dessa forma, demonstrou-se que o grupo econômico usa intensamente os artefatos contábeis mais conhecidos na literatura e também os indicadores não financeiros mais comuns e importantes para o mercado em que atua, ilustrando a solidez da contabilidade gerencial na organização, a qual contribui no direcionamento da alta direção por meio de indicadores econômicos, patrimoniais, financeiros e não financeiros.

A seguir, registram-se as recomendações da presente pesquisa, baseadas nas conclusões e limitações.

5.2. Recomendações e contribuições

A presente pesquisa objetivou avaliar a influência de fatores contingenciais sobre a configuração e mutação do sistema de controle gerencial de um grupo econômico da região Norte. Os resultados confirmaram a importância e influência dos fatores contingenciais internos e externos sobre o desenho do SCG do grupo econômico, bem como da configuração do SCG sobre a mutação do SCG.

Entretanto, foi necessário limitar o estudo, o que pode ser explorado em futuras pesquisas no campo de estudo da contabilidade gerencial. Os resultados basearam-se na percepção dos gerentes e diretores da organização, sendo possível ampliar a população, com resultados diferenciados por nível hierárquico. Outra limitação referiu-se à amostra não probabilística, o que pode não representar adequadamente a população. Também, não se incluíram outros fatores contingencias existentes.

Como contribuição, a presente pesquisa auxilia no aprimoramento de estudos na área de contabilidade gerencial, os quais são escassos no Brasil. Também contribui para o grupo econômico de grande porte, objeto do estudo, apontando os pontos fortes da organização quanto aos fatores contingenciais internos, a configuração e mutação do SCG.

Também identificaram-se oportunidades a serem exploradas no futuro, como a menor utilidade informada para o *benchmarking* interno, pois a organização ocupa grande parte da região Norte do país e registra 22 empresas. Outra oportunidade relevante para a organização foi a identificação da menor importância dada ao BSC e ao fato do sistema de informação registrar dados financeiros e não financeiros relacionados aos relatórios de RSC.

Como recomendações para futuras pesquisas, registra-se a ampliação da população pesquisada, não limitando-se a diretores e gerentes, de forma a

segregar as opiniões por posição hierárquica. Também segregar os resultados por área pesquisada, unidade e localização dos respondentes.

Recomenda-se também realizar pesquisas baseando-se em um número maior de empresas do PIM, coletando resultados da região, segregando os resultados pelo segmento de atuação das organizações pesquisadas.

REFERÊNCIAS

ABNT NBR ISO 26000. **Diretrizes sobre responsabilidade social**. 2010. Disponível em: <http://www.inmetro.gov.br/qualidade/responsabilidade_social/iso26000.asp>. Acesso em 12/10/2013.

ALMEIDA, D.; SANTOS, M. A. R.; COSTA, A. F. B. **Aplicação do coeficiente de Cronbach nos resultados de um questionário para avaliação de desempenho da saúde pública**. XXX Encontro Nacional de Engenharia de Produção. São Carlos, SP, out, 2010.

ANDERSON, H. R.; NEEDELS, B. E.; CALDWELL, J. C. **Managerial accounting**. Boston: Houghton, 1989.

ANTHONY, R. N.; WELSCH G. **Fundamentals of management accounting** 13th edition, Homewood: Irwin, 1981.

ANTONOVZ, T.; PANUCCI-FILHO, L.; ESPEJO, M. M. S. B. **Nível de aderência dos artefatos de contabilidade gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional: um estudo de caso-*doi*: 10.4025/enfoque.v29i2. 11021**. Enfoque: Reflexão Contábil, v. 29, n. 2, p. 40-52, 2010.

ATKINSON, A. A.; et. al. **Contabilidade Gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BARRESE, J.; SCORDIS, N. **Corporate risk management**. Review of Business, v. 24, n. 3, p. 26-29, set, 2003.

BERTRAN, D. **Likert Scales**. Disponível em:<<http://www.alhuda.net/2012/PA/2014/topic-dane-likert.pdf>>. Acesso em: 01 mar. 2014

BEUREN, I. M.; ZONATTO, V. C. S. **Evidenciação das características básicas recomendadas pelo COSO (2004) para a gestão de riscos em ambientes de controle no relatório da administração de empresas brasileiras com ADRs**. XIII SemeAD, Seminários de Administração, set, 2010.

BEUREN, I. M. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BRAMBILLA, F. R. **Modelagem de equações estruturais: exemplo comentado da aplicação mediante a utilização do software AMOS**. Revista INGEPRO, v. 3, n. 4, abr-2011.

BURNS, J. **The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics**. Accounting, Auditing & Accountability Journal, v. 13, n.5, p. 566-596, 2000.

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

CINTRA, Y. C. **A integração da sustentabilidade às práticas de controle gerencial das empresas no Brasil**. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. 2011.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). **Enterprise Risk Management - Integrated Framework**, AICPA: New York, 2004.

DAHLSTRUD, A. **How corporate social responsibility is defined: na analisys of 37 definitions**. Corporate and Social Responsibility and Environmental Management, v. 15, p. 1-13, 2008.

ESCOBAR, M. A. R. **Relação das capacidades dinâmicas e orientação empreendedora com o desempenho em agências de viagens moderada pelo ambiente organizacional**. Tese de Doutorado. Universidade do Vale do Itajaí. 2012.

ESPEJO, M. M. S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencia: uma abordagem multivariada**. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. 2008.

FIGUEIREDO, D. B.; Filho, SILVA, J. A. da., Jr. **Visão além do alcance: uma introdução à análise fatorial**. Revista Opinião Pública, v. 16, n. 1, p. 160-185, jun, 2010.

FREZATTI, F. **Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study**. Brazilian Administration Review, v. 2, n. 1, p. 73-87, 2005.

FRIEDMAN, M. **The social responsibility of business is to increase its profits**. The New York Times Magazine. New York, 1970.

FROTA, I. L. N. **Análise dos determinantes da vantagem competitiva da carcinicultura nordestina**. Encontro da ANPAD, v. 29, p. 1-16, 2005.

GODOY, M. B.; MINADEO, R.; BORGES, P. C. R. **Análise do processo de gestão de riscos operacionais em uma instituição financeira**. Gestão Contemporânea, v. 8, n. 10, p. 101-123, jul.dez, 2011.

GRANLUND, M. **Towards explaining stability in and around management accounting systems**. Management Accounting Research, v. 12, n. 2, p. 141-166, 2001.

HALL, R. J.; COSTA, V. C.; KREUZBERG, F.; MOURA, G. D.; HEIN, N. **Contabilidade como uma ferramenta de gestão: um estudo em micro e pequenas empresas do ramo de comércio de Dourados-MS**. Revista da Micro e Pequena Empresa, v. 6, n. 3, p. 4-17, 2012.

HANNAN, M. T.; FREEMAN, J. **The population ecology of organizations**. American Journal of Sociology, v. 82, n. 5, p. 929-964, mar, 1977.

HANSEN, D.R.; MOWEN, MARYANNE, M. **Cost Management**. 2nd. Edition, Cincinnati, Ohio: South-Western College Publications, 1997.

HORA, H.R.M.; MONTEIRO, G.T.R.; ARICA, J. **Confiabilidade em questionários para qualidade: um estudo com o coeficiente alfa de Cronbach.** Revista Produto & Produção, v. 11, n. 2, p. 85-103, jun, 2010.

HORNGREN, C.T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. **Introduction to management accounting.** 10.ed. Upper Saddle River, Prentice Hall, 1996.

ISIDORO, C.; FACCI, N.; ESPEJO, M. M. S. B.; GARCIAS, P. M. **A utilização de artefatos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias.** Revista de Contabilidade da UFBA, v. 6, n. 2, 2012.

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

JUNQUEIRA, E. R. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência.** Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. 2010.

LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. **Organization and enviroment: managing differentiation and intregation.** Boston Havard Press, 1967.

LOUDERBACK, J. C.; HOLMEN, J.; DOMINIAC, G. **Managerial accounting.** 9th edition, Cincinnati: South-Western College Publi, 2000.

MACHADO, M. R. **As informações sociais e ambientais evidenciadas nos relatórios anuais das empresas: a percepção dos usuários.** Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo. 2010.

MARREWIIJK, M. V. **Concepts and definition of CSR and corporate sustainability: between agency and communion.** Journal of Business Ethics, v. 44, p. 95-105, 2003.

MARTINS, R. R. R.; et al. **Stakeholders e responsabilidade social corporativa sob a perspectiva da teoria da ecologia organizacional.** Informe Econômico, ano 14, n. 29, abr. 2013.

MOLINARI, S. K. R.; GUERREIRO, R. **Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na controladoria do Banco do Brasil.** In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. 2004.

MOREIRA, A. B. O. **Contabilidade ambiental: evidenciação das questões ambientais em relatórios contábeis pelas empresas florestais de capital aberto.** Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Viçosa. 2009.

ONU – Organização das Nações Unidas. **Report of the world comission on enviroment and development: our common future.** 1987.

OYADOMARI, J. C., et al. **Fatores que influenciam a adoção de Artefatos de Controle Gerencial nas Empresas Brasileiras. Um Estudo Exploratório sob a ótica da Teoria Institucional.** Revista de Contabilidade e Organizações, v. 2, n. 2, p. 55-70, 2008.

PADOVEZE, C. L.; BERTOLUCCI, R. G. **Gerenciamento do risco corporativo em controladoria: enterprise risk management (ERM)**. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

REID, G. C.; SMITH, J. A. **The impact of contingencies on management accounting system development**. Management Accounting Research, v. 11, p. 427-450, 2000.

RODRIGUES, I. P. F. **Tecnologia, organização e rentabilidade: um modelo para investigação empírica**. Revista de administração de empresas, v. 24, n. 4, p. 63-69, 1984.

SCAPENS, R. W.; ROBERTS, J. **Accounting and control: a case study of resistance to accounting change**. Management Accounting Research, v. 4, p. 1-32, 1993.

SEIFFERT, M. E. B. **Modelo de implantação de sistemas de gestão ambiental (SGA – ISSO 14001) utilizando-se da abordagem de engenharia de sistemas**. Tese de Doutorado. Universidade Federal de Santa Catarina. 2012.

SIMONS, R. **Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal**. Boston: Harvard Business School. 1995.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo. 2006.

STROEHER, A. M.; FREITAS, H. **O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas**. Revista RAUSP, v. 1, n. 1, art. 7, 2008.

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

TURETA, C. ROSA, A. R. ÁVILA, S. C. **Da teoria sistêmica ao conceito de redes interorganizacionais: um estudo exploratório da teoria das organizações**. Revista de Administração da UNIMEP, v. 4, n. 1, jan.abr, 2006.

VALERIANO, C. E. B. **Ciclo de vida organizacional e artefatos de contabilidade gerencial: uma investigação nas 250 pequenas e médias empresas que mais cresceram no Brasil entre 2008 e 2010**. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo. 2012.

VEIGA, J. E. **O principal desafio do século XXI**. Revista Ciência e Cultura, ano 57, n. 2, p. 4-5, abr-jun, 2005.

WBCSD – World Business Council for Sustainable Development. **Sustainable development reporting: striking the balance**. Geneva, 2003. Disponível em: <<http://www.wbcsd.org/pages/edocument/edocumentdetails.aspx?id=144&nosearchcontextkey=true>>. Acesso em: 15/03/2014.

WENTING, R.; FRENKEN, K. **Firm entry and institutional lock-in: na organizational ecology analysis of the global fashion design industry.** Industrial and Corporate Change, v. 20, n. 4, p. 1031-1048, jun, 2011.

WILLIAMS, J. J.; SEAMAN, A. E. **Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects.** Accounting, Organizations and Society, v. 26, p. 443-460, 2001.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos.** 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

APÊNDICE

AMBIENTE DE ATUAÇÃO

Adaptado de Junqueira (2010).

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

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

1 2 3 4 5

De 1 (ambiente totalmente estável) até 5 (ambiente extremamente dinâmico e imprevisível)

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

1 2 3 4 5

De 1 (ambiente extremamente simples) até 5 (ambiente extremamente complexo)

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

1 2 3 4 5

De 1 (ambiente pouco diversificado) até 5 (ambiente extremamente diversificado)

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

1 2 3 4 5

De 1 (ambiente extremamente calmo) até 5 (ambiente extremamente hostil)

ESTRATÉGIA

Adaptado de Junqueira (2010).

Questão 1 - indique a importância de cada um dos itens a seguir de acordo com as prioridades estratégicas de sua empresa (use uma escala de 1 para POUCO IMPORTANTE e 5 para MUITO IMPORTANTE):

1 2 3 4 5

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

ESTRUTURA

Adaptado de Junqueira (2010).

Questão 1 - Informar quanto a estrutura organizacional. Use uma escala de 1 para POUCO USO até 5 para USO INTENSO. Marque NP na hipótese de não possuir ou não usar.

1 2 3 4 5

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

TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO

Adaptado de Junqueira (2010).

Questão 1 - A questão a seguir está relacionada às características da tecnologia da informação empregada pela organização. Use uma escala de: 1 para POUCA UTILIZAÇÃO até 5 para UTILIZAÇÃO INTENSA. Marque NP na hipótese de não possuir, não usar ou desconhecer.

1 2 3 4 5

- a) E-commerce (venda de produtos ou serviços pela internet) NP
- b) CRM (gerenciamento da relação com o cliente) NP
- c) CSM (gerenciamento da cadeia de suprimentos) NP
- d) EDI (troca de dados de forma eletrônica) NP
- e) ERP (sistema integrado de gestão) NP
- f) JIT (*Just in time*) NP
- g) TQM (gestão da qualidade total) NP

RESPONSABILIDADE SOCIAL CORPORATIVA (RSC)

Adaptado de Cintra (2011).

Questão 1 - As questões a seguir estão relacionadas às ações voltadas para a Responsabilidade Social Corporativa (RSC). Marque o nível de importância de cada item de acordo com a seguinte escala: 1 para POUCO IMPORTANTE até 5 para ESSENCIAL. Marque NP na hipótese de não

		1	2	3	4	5
a) Exigência quanto à implantação de ações de RSC por exigência da legislação ou órgãos intervenientes	NP					
b) Exigência quanto à implantação de ações de RSC por exigência de franquias	NP					
c) Usufruir de benefícios econômicos, tais como reduzir riscos e juros bancários	NP					
d) Demonstrar que o produto é sustentável e a empresa responsável, pois assim há oportunidades para vender mais ou praticar preços mais elevados no mercado interno	NP					
e) Agir antes que leis ou regulamentações obriguem a empresa a realizar ações voltadas à RSC	NP					
f) A empresa tem a responsabilidade de atuar junto à sociedade, preservar o meio ambiente e zelar pelas gerações futuras	NP					
g) A empresa tem orgulho de suas ações sociais e ambientais e seu relacionamento com stakeholders	NP					
h) Usar o marketing como uma ferramenta de valorização das ações voltadas à RSC	NP					
i) Realizar ações voltadas à RSC posiciona a empresa entre as organizações com as melhores práticas sustentáveis	NP					
j) Realizar investimentos para adotar práticas ligadas à RSC	NP					

Questão 2 - As questões a seguir estão relacionadas à mensuração e controle das ações voltadas para a Responsabilidade Social Corporativa (RSC). Marque o nível de utilidade de cada item de acordo com a seguinte escala: 1 para POUCO IMPORTANTE até 5 para MUITO IMPORTANTE. Marque NP

		1	2	3	4	5
a) Os dados financeiros e contábeis relacionados à divulgação de relatórios de RSC constam no sistema de informação	NP					
b) Os dados físicos não financeiros relacionados à divulgação de relatórios de RSC constam no sistema de informação	NP					
c) Os sistemas de informação devem ser importante ferramenta para a coleta, mensuração e controle da RSC	NP					
d) Os sistemas de informação estão preparados para lidar com o aumento de demandas sobre a RSC	NP					

CONFIGURAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL (SCG)

Adaptado de Junqueira (2010) e Valeriano (2012).

Questão 1 - As questões a seguir estão relacionadas aos artefatos e indicadores financeiros e econômicos usados. Marque o nível de utilidade de cada item de acordo com a seguinte escala: 1 para POUCO ÚTIL até 5 para ESSENCIAL. Marque NP na hipótese de não possuir, não usar ou desconhecer o artefato.

		1	2	3	4	5
a) Planejamento estratégico formal	NP					
b) Técnicas de orçamento de capital (VPL, TIR, <i>payback</i> , etc)	NP					
c) Retorno sobre investimentos (ROE, ROCE, ROI, ROIC, etc)	NP					
d) Gerenciamento por projeto	NP					
e) Orçamento	NP					
f) Custeio por absorção	NP					
g) Custeio baseado em atividades (ABC)	NP					
h) Custeio variável	NP					
i) Custeio padrão (custo meta)	NP					
j) Gestão baseada em atividades (ABM)	NP					
k) Análise volume/margem de contribuição/lucro	NP					
l) Análise do ciclo de vida do produto	NP					
m) Análise da lucratividade do produto	NP					
n) Análise de medidas econômicas de desempenho (EVA, lucro residual ou outra medida econômica)	NP					
o) Análise da cadeia de valor	NP					
p) <i>Balanced Scorecard</i>	NP					
q) Balanço patrimonial	NP					
r) Demonstração de resultado do exercício	NP					
s) Demonstração das mutações do patrimônio líquido	NP					
t) Demonstração do valor adicionado	NP					
u) Demonstrações de fluxo de caixa (direto e indireto)	NP					

Questão 2 - As questões a seguir estão relacionadas aos artefatos e indicadores não financeiros usados. Marque o nível de utilidade de cada item de acordo com a seguinte escala: 1 para POUCO ÚTIL até 5 para ESSENCIAL. Marque NP na hipótese de não possuir, não usar ou desconhecer o artefato.

		1	2	3	4	5
a) Pesquisa de satisfação dos clientes	NP					
b) Avaliação dos fornecedores	NP					
c) <i>Market share</i>	NP					
d) Satisfação dos empregados	NP					
e) Tempo médio de retenção de funcionários	NP					
f) Avaliação do desempenho por equipes de trabalho	NP					
g) <i>Benchmarking</i> interno (práticas de outras áreas/departamentos/divisões da organização)	NP					
h) <i>Benchmarking</i> externo (práticas de concorrentes e outras empresas que se destacam)	NP					

MUTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL

Elaborado pelo autor.

Questão 1 - A questão a seguir está relacionada às mutações que podem ocorrer no sistema de controle gerencial da organização. Use uma escala de: 1 para DISCORDO TOTALMENTE até 5 para CONCORDO TOTALMENTE. Marque NP na hipótese de não possuir, não usar ou desconhecer.

	1	2	3	4	5
a) A empresa está disposta a assumir riscos ao aproveitar uma oportunidade					
b) A empresa é adepta à modernização de artefatos de contabilidade gerencial					
c) Ao ser identificada uma ameaça, a empresa rapidamente toma as ações para neutralizá-la					
d) Ao ser identificada uma oportunidade, a empresa rapidamente toma as ações para aproveitá-la					
e) Independente da oportunidade, você sempre fundamenta as decisões sobre as metas do planejamento					
f) Mediante uma ameaça ou oportunidade, a empresa rapidamente adequa o sistema de controle gerencial, por meio de demonstrativos e/ou indicadores					

INFORMAÇÕES SOBRE A EMPRESA E O RESPONDENTE

a) Qual o ramo de atuação da empresa em que você participa?						
b) Qual sua faixa etária?						
c) Qual o seu cargo/função na empresa?						
d) Há quanto tempo trabalha na empresa/organização?						
e) Possui alguma experiência na área de contabilidade gerencial ou controladoria? Se sim, especificar a faixa						
f) Qual o estado em que sua empresa/unidade atua? (No caso de você atuar na Sede Administrativa, selecionar "Todos os estados")	AC	AM	AP	PA	RO	RR