

**Universidade Presbiteriana Mackenzie
Centro de Ciências Sociais e Aplicadas
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis**

**USO DOS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL, TÉCNICAS DE
GESTÃO E O DESEMPENHO DE EMPRESAS DO SETOR DE
AUTOPEÇAS**

Edelcio Koitiro Nisiyama

São Paulo

2011

Edelcio Koitiro Nisiyama

**USO DOS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL, TÉCNICAS DE
GESTÃO E O DESEMPENHO DE EMPRESAS DO SETOR DE
AUTOPEÇAS**

**Dissertação apresentada ao Programa de Pós-
Graduação em Ciências Contábeis da
Universidade Presbiteriana Mackenzie para a
obtenção do título de Mestre em Controladoria
Empresarial.**

Orientador: Prof. Dr. José Carlos Tiomatsu Oyadomari

São Paulo

2011

**Reitor da Universidade Presbiteriana Mackenzie
Prof. Dr. Benedito Guimarães Aguiar Neto**

**Decano de Pesquisa e Pós-Graduação
Prof. Dr. Moisés Ari Zilber**

**Diretor do Centro de Ciências Sociais e Aplicadas
Prof. Dr. Sérgio Lex**

**Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Profa. Dra. Maria Thereza Pompa Antunes**

N722 Nisiyama, Edelcio Koitiro

 Use dos sistemas de controle gerencial, técnicas de gestão e o desempenho de empresas do setor de autopeças / Edelcio Koitiro Nisiyama – 2011.

 71 f. : il. ; 30 cm

 Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria Empresarial) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2011.

 Orientação: Prof. Dr. José Carlos Tiomatsu Oyadomari
 Bibliografia: f. 60-68

 1. Sistema de Controle Gerencial 2. Técnicas de Gestão das Operações 3. Desempenho 4. Setor de Autopeças
 I. Título.

CDD 658.4012

“Fiz da Contabilidade
a viga-mestra de minha gestão
em qualquer empreendimento”.

Olavo Egydio Setubal

À Leonor
pelo amor e carinho,
pelo apoio permanente
em todos os projetos.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Prof. Dr. José Carlos Tiomatsu Oyadomari, pelo incentivo e dedicação nas orientações.

Aos professores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Mackenzie, Dra Maria Thereza Pompa Antunes, Dra Ana Maria R.V.C. César, Dr. Gilberto Perez, Dr. Joshua Onome Imoniana, Dr. Marco Antonio Figueiredo Milani, Dr. Octavio Ribeiro de Mendonça Neto, Dr. Ricardo Lopes Cardoso, Dr. Henrique Formigoni, Dr. Luiz Carlos Jacob Perera

Aos professores Dr. Fábio Frezatti e Dr. Moisés Ari Zilber pelas sugestões e comentários no exame de qualificação.

Ao professor Chen Yen-Tsang pelas sugestões e recomendações precisas.

Aos professores Dr. Diógenes de Souza Bido e Dr. Andson Braga de Aguiar pelas sugestões e comentários.

Ao professor Dr. Wilson Toshiro Nakamura pela ideia e incentivo para fazer o mestrado.

Aos Srs. William Mufarej e Ricardo André Jacomassi do Sindipeças pela atenção, presteza e disponibilidade.

A todos os respondentes da pesquisa.

E à sempre prestativa Taís Evelin dos Santos da secretaria do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Mackenzie.

RESUMO

Esta pesquisa estudou os relacionamentos entre os usos do Sistema de Controle Gerencial (SCG), técnicas de gestão das operações e o desempenho em indústrias brasileiras de auto-peças. Utilizou-se o modelo de Simons (*Lever of Control*) para caracterizar os usos do sistema de controle gerencial através das dimensões do uso diagnóstico e uso interativo. As práticas de gestão operacional, tais como a TQM (*Total Quality Management*) e Programas de Melhoria Contínua, visam também conseguir a vantagem competitiva e melhoria de desempenho das empresas. Os efeitos no desempenho foram mensurados através da redução de custos e do lançamento de novos produtos de forma a mostrar os efeitos no desempenho operacional e no processo de inovação, tendo como suporte os conceitos da VBR (Visão Baseada em Recursos), por meio de um *survey* com questionários respondidos por 98 empresas do setor, cujos dados foram analisados com a técnica de análise multivariada Modelagem de Equações Estruturais com o método de estimação PLS (*Partial Least Square*). Os resultados indicam que o uso diagnóstico do SCG está associado positivamente com as metas de redução de custos, e o uso interativo do SCG está associado positivamente com os objetivos de lançamento de novos produtos. Este resultado do uso interativo está em linha com Henri (2006) e Oyadomari et al (2011) que mostraram a influência do uso interativo nas competências organizacionais entre as quais está a inovação. Os resultados sugerem também que o uso das técnicas de gestão das operações influencia positivamente a redução de custos, entretanto, a hipótese de associação com as metas de lançamento de novos produtos não foi validada estatisticamente. Os resultados desta pesquisa devem ser analisados à luz das limitações deste tipo de pesquisa que considerou percepções de gestores de uma amostra não probabilística em um modelo que simplifica a realidade deixando de fora outras variáveis que podem influenciar as relações analisadas.

ABSTRACT

This research studied the relationships among the Management Control System (MCS), the Operations Management techniques and the performance in the Brazilian autoparts industry. The Simons' framework (Levers of Control) was used to characterize the uses of the management control system through the dimensions of the diagnostic use and interactive use. The practices of the operations management, such as the TQM (Total Quality Management) and the Continuous Improvement Programs, also aims to get the competitive advantage and performance improvement of the firms. The effects on the performance were measured through the cost reduction and introduction of new products in order to show the effects on the operational performance and on the innovation process, supported by the concepts of the Resource-Based View (RBV), by means of a survey with questionnaires which were answered by 98 firms of the autoparts industry whose data were analyzed with a multivariate analysis technique, Structural Equation Model, with the estimation model of PLS (Partial Least Square). The results indicate that the diagnostic use of MCS is positively associated to the targets of cost reduction, and the interactive use of MCS is positively associated to the objectives of introduction of new products. This result of the interactive use is in line with Henri (2006) and Oyadomari et al (2011) who showed the influence of the interactive use on the organizational capabilities which include the innovation. The results also suggest that the use of the operations management techniques influences positively the reduction of cost, however, the hypothesis of association with the targets of introduction of new products was not statistically validated. The results of this research should be analyzed having in mind the limitations of such a research that used managers' perceptions in a non-probabilistic sample in a model that simplifies the reality leaving other variables out of the model that could influence the analyzed relationships.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	11
LISTA DE FIGURAS	12
LISTA DE TABELAS	13
LISTA DE QUADROS	14
1. INTRODUÇÃO.....	15
1.1. Contextualização	15
1.2. Objetivo	17
1.3. Questão de Pesquisa	17
1.4. Hipóteses de Pesquisa.....	17
1.5. Objetivo Geral	18
1.6. Objetivos Específicos	19
1.7. Justificativas e Contribuições	19
1.8. Limitações do Estudo	20
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	21
2.1. Contabilidade Gerencial	21
2.1.1. Contabilidade Gerencial e Sistema de Controle Gerencial	21
2.1.2. Desempenho	22
2.2. Visão Baseada em Recursos (VBR) e Desempenho	23
2.3. Uso do Controle Gerencial	25
2.3.1. O modelo de Simons (<i>Levers of Control</i>).....	25
2.3.2. Estudos Antecedentes	27
2.3.3. Uso Diagnóstico e a Redução de Custos	31
2.3.4. Uso Interativo e o Lançamento de Novos Produtos	32
2.4. Técnicas de Gestão das Operações.....	33
2.4.1. TQM e a Redução de Custos	35
2.4.2. Estudos Antecedentes	35
2.4.3. TQM e a Inovação	39
2.4.4. Estudos Antecedentes	40
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	43
3.1. Tipo de Pesquisa.....	43
3.2. Método de Pesquisa	43
3.3. População e Amostra	43
3.4. Procedimentos de Coleta	45
3.5. Perfil da Amostra.....	46
3.6. Questionário	48
3.7. Procedimentos de Tratamento dos Dados	49
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	50
4.1. Construtos e Análise Descritiva das Variáveis.....	50
4.2. Avaliação do Modelo de Mensuração	51
4.3. Avaliação do Modelo Estrutural.....	52
4.4. Análise dos Resultados.....	54
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	59
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	61
APÊNDICES	70
Apêndice 1 – Carta de Apresentação enviada por e-mail.....	70
Apêndice 2: Itens do Questionário	71

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BNDES: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

CEO: *Chief Executive Officer*

EUA: Estados Unidos da América

ISO: *International Organization for Standardization*

JIT: *Just in Time*

JUSE: *Japan Union of Scientists and Engineers*

MCS: *Management Control System*

MEE: Modelagem de Equações Estruturais

PLS: *Partial Least Square*

PME: Pequena e Média Empresa

R²: Coeficiente de Determinação da Variância

RBV: *Resource-Based View*

ROE: *Return on Equity*

ROI: Retorno sobre Investimentos

SCG: Sistema de Controle Gerencial

SEADE: Fundação Sistema Estadual de Análise de Dados

Sindipeças: Sindicato Nacional da Indústria de Componentes para Veículos Automotores

SSRN: *Social Science Research Network*

TQM: *Total Quality Management*

TPM: *Total Productive Maintenance*

VBR: Visão Baseada em Recursos

VME: Variância Média Explicada

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Modelo Teórico de Pesquisa

Figura 2: Modelo PLS

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Perfil das empresas respondentes - Faturamento anual em R\$ milhões

Tabela 2: Perfil das empresas respondentes - Origem do Capital

Tabela 3: Perfil das empresas respondentes - No de Funcionários

Tabela 4: Perfil das empresas respondentes - Tempo de Existência (anos)

Tabela 5: Perfil dos respondentes - Cargo na empresa

Tabela 6: Perfil dos respondentes - Área Funcional

Tabela 7 Perfil dos respondentes - Tempo no Cargo Atual (anos)

Tabela 8: Análise Validade Convergente

Tabela 9: Medidas de Confiabilidade e Validade do Modelo

Tabela 10: Análise Discriminante

Tabela 11: Coeficientes de Regressão e Estatística t

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Perfil dos Associados (Faturamento e Origem do Capital)

Quadro 2: Perfil dos Associados (No. de empregados)

Quadro 3: Certificações dos Associados

Quadro 4: Os Construtos e as Variáveis

1. INTRODUÇÃO

1.1. Contextualização

Em um mundo cada vez mais globalizado, a competição tem aumentado significativamente. As estratégias empresariais estão cada vez mais complexas e a aparente dicotomia entre baixo custo e diferenciação dá lugar à necessidade da maioria das empresas de ser tanto uma empresa com produtos de baixo custo como de fornecer aos seus clientes produtos de alta qualidade (CHENHALL, 2003, p.152). Cada vez mais, têm-se a consciência de que a qualidade dos produtos é uma variável estratégica, e as empresas têm reconhecido que o conceito de alta qualidade deve ser aplicado também em seus processos produtivos para gerar produtos de qualidade e minimizar custos (CHENHALL, 1997, p.188).

Neste contexto, em busca de vantagem competitiva, muitas organizações têm implantado processos e técnicas de gestão que apóiem a execução de suas estratégias (CHENHALL; LANGFIELD, 1998, p.244; CHENHALL, 2003, p.141; CUA; McKONE; SCHROEDER, 2001, p.675; O'REGAN; SIMS; GHOBADIAN, 2004, p.265; ITTNER; LARCKER, 1997, p.522; FULLERTON; McWATTERS; FAWSON, 2003, p.383; ZU; FREDENDALL; DOUGLAS, 2008, p.630; ANAD *et al.*, 2009, p.444). Dentre estas técnicas, os programas de gestão da qualidade se destacam notadamente em organizações industriais. TQM (*Total Quality Management*), Programas de Melhoria Contínua, JIT (*Just-in-Time*) e, mais recentemente, o Seis Sigma (*Six Sigma*), são técnicas e práticas cada vez mais presentes na gestão das operações das empresas com o objetivo de melhorar o desempenho organizacional.

A vantagem competitiva tem sido frequentemente associada a desempenho financeiro superior das empresas. Segundo Peteraf e Barney (2003), entretanto, a vantagem competitiva é expressa em termos da habilidade de criar relativamente mais valor econômico. Para criar mais valor do que os seus competidores, a empresa deve produzir maiores benefícios, através de uma diferenciação superior e/ou menores custos (PETERAF; BARNEY, 2003, p.314). A vantagem competitiva, neste caso, surge na medida em que a empresa crie mais valor do que o competidor menos eficiente. Isto significa também que várias ou até muitas empresas podem ter uma vantagem competitiva em um determinado setor, e que pode haver caminhos diferentes para a sua obtenção. Além disso, uma empresa com vantagem competitiva não precisa ter o melhor desempenho em todas as dimensões (PETERAF, BARNEY, 2003, p.315). Ray, Barney e Muhanna (2004) mostram que a vantagem competitiva pode existir no

nível dos processos, ou seja, nas rotinas ou atividades desenvolvidas pela empresa, e que podem não ser refletidas no desempenho geral da empresa, entretanto nem todos os processos precisam ser fonte de vantagem competitiva da empresa. Seguindo esta linha de raciocínio e combinada com conceitos de competência operacional baseada em rotinas (PENG; SCHROEDER; SHAH, 2008, p.730; BESSANT; FRANCIS, 1999, p.1106; ANAD *et al.*, 2009, p.445), os programas de qualidade que englobam iniciativas de melhoria contínua representam competências operacionais que objetivam a melhoria do desempenho operacional, tais como redução de custos e lançamento de novos produtos (CUA; McKONE; SCHROEDER, 2001, p.679; WARD *et al.*, 1995, p.101; JORGENSEN; BOER; LAUGEN, 2006, p.332).

Os controles são necessários para encorajar os gerentes e os trabalhadores do chão de fábrica a focarem nos elementos críticos da variabilidade conforme os programas de qualidades e para fornecer as ligações efetivas por meio da cadeia de valor (CHENHALL, 2003, p.141; CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 2007, p.269). Neste sentido, o entendimento do Sistema de Controle Gerencial (SCG) tem evoluído muito ao longo dos últimos 20 anos partindo de uma visão de um assunto meramente técnico e padronizado para uma visão estratégica como instrumento fundamental para gestão dos negócios. A relevância das informações e controles contábeis assim como a utilização adequada por parte dos gestores são aspectos importantes nos estudos dos SCG. Hall (2010), em um ensaio teórico onde discute a informação contábil e a função gerencial, afirma que o que determina a relevância da informação contábil não é o desenho em si, mas a forma como os gestores utilizam e interpretam a informação contábil, por meio de comunicações verbais frutos da interação com os gestores. Portanto, a relevância da informação contábil é determinada pelos gestores no uso rotineiro, mostrando que os usuários não são meramente leitores passivos, mas que há uma forte interação dos usuários com os desenvolvedores das informações (HALL, 2010, p.307).

Na tipologia desenvolvida por Simon (1995; 2000), o uso do SCG é classificado em Uso Diagnóstico e Uso Interativo. Esta abordagem tem sido utilizada para estudar a dimensão Uso do SCG e analisar os efeitos e relacionamentos com as competências organizacionais (BISBE; OTLEY, 2004; WIDENER, 2007; FERREIRA; OTLEY, 2006; HENRI, 2006a; AGUIAR; PACE; FREZATTI, 2009; AGBEJULE, 2011; OYADOMARI *et al.*, 2011). Henri (2006a), por exemplo, apresentou o primeiro estudo da dimensão Uso fundamentado na Visão Baseada em Recursos (VBR), *Resource-Based View (RBV)*, relacionando o uso do SCG, competências organizacionais e desempenho. No Brasil, o trabalho de Oyadomari *et al.*

(2011) é um dos poucos estudos empíricos que relacionam Uso com Desempenho, porém estudou grandes empresas e não focou em nenhum segmento específico.

As pesquisas têm apresentado resultados dissonantes, tanto nos estudos do Uso do SCG como nos estudos de práticas de gestão e programas de qualidade, motivando novas pesquisas empíricas. O setor de autopeças no Brasil é particularmente interessante, pois contempla um ambiente globalizado e, ao mesmo tempo, integrado por empresas de diversos portes em um contexto altamente competitivo.

1.2. Objetivo

Esta pesquisa teve como objetivo analisar os relacionamentos do uso do Sistema de Controle Gerencial (SCG) e das Técnicas de Gestão com o desempenho operacional, através de um estudo setorial, tendo como base a vantagem competitiva aliada às competências operacionais propiciadas pelas rotinas operacionais. Pretendeu-se analisar tanto o uso diagnóstico como o uso interativo do SCG, assim como os efeitos das técnicas de gestão (envolvendo notadamente as práticas de TQM e Melhoria Contínua) na melhoria do desempenho operacional através da redução de custos e lançamentos de novos produtos.

1.3. Questão de Pesquisa

Como explica Köche (2009), o problema de pesquisa deve questionar sobre a possível relação que possa haver entre (no mínimo) duas variáveis, pertinentes ao objeto de estudo investigado e passível de testes ou observação empírica (KÖCHE, 2009, p.108). Nesta linha, esta pesquisa pretende responder a seguinte questão de pesquisa:

Quais são os relacionamentos entre o Uso dos Sistemas de Controle Gerencial e das Técnicas de Gestão das Operações e o desempenho operacional das indústrias brasileiras de autopeças?

1.4. Hipóteses de Pesquisa

Com o intuito de responder a questão de pesquisa, as hipóteses de pesquisa definidas são:

Hipótese H1: Existe associação positiva entre o Uso Diagnóstico do Sistema de Controle Gerencial com o desempenho organizacional por meio da Redução de Custos.

Hipótese H2: Existe associação positiva entre o Uso Interativo do Sistema de Controle Gerencial e o desempenho organizacional através do lançamento de novos produtos.

Hipótese H3: Existe associação positiva entre as práticas de gestão das operações com o desempenho operacional por meio da redução de custos.

Hipótese H4: Existe associação positiva entre as práticas de gestão das operações com o desempenho organizacional através do lançamento de novos produtos.

A figura 1 abaixo resume estas hipóteses de pesquisa.

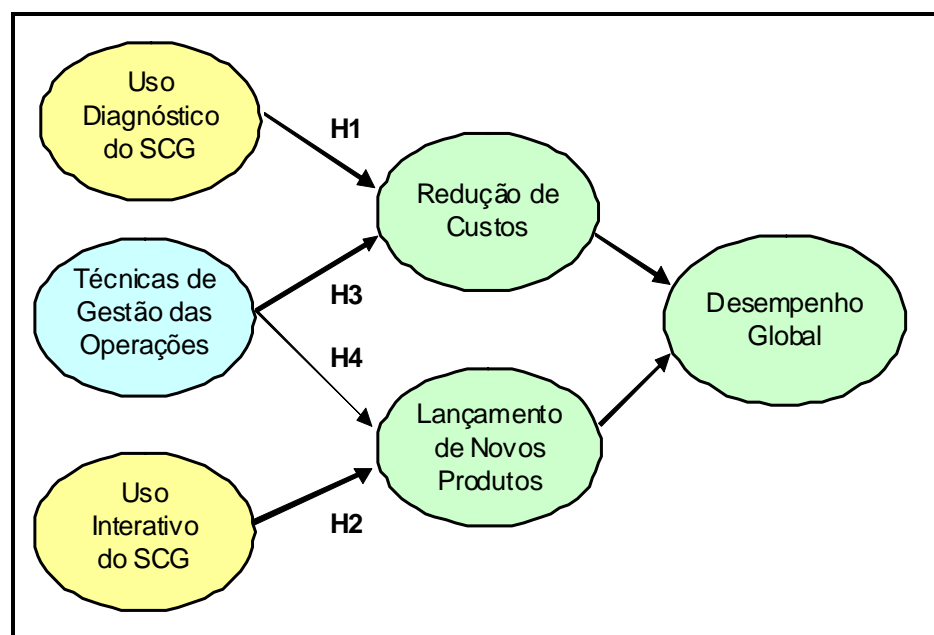


Figura 1: Modelo Teórico de Pesquisa

Elaborado pelo autor

1.5. Objetivo Geral

O objetivo geral desta pesquisa é identificar e qualificar os relacionamentos entre os Usos do SCG, as Técnicas de Gestão das Operações e os desempenhos operacionais

específicos, e entender como estas relações afetam o desempenho geral das empresas brasileiras do setor de autopeças.

1.6. Etapas Precedentes e os Objetivos Específicos

As etapas precedentes e os objetivos específicos desta pesquisa são:

- Revisão da literatura sobre o modelo *Levers of Control*, notadamente sobre a dimensão Uso do SCG
- Revisão de literatura referente às técnicas de gestão das operações, notadamente sobre o TQM e suas influências
- Operacionalização dos construtos referente aos usos diagnóstico e interativo
- Operacionalização do construto referente ao uso das técnicas de gestão operacional
- Identificar a influência do uso diagnóstico do SCG no desempenho
- Identificar a influência do uso interativo do SCG no desempenho
- Identificar a influência do uso das técnicas de gestão das operações no desempenho

1.7. Justificativas e Contribuições

Num mundo cada vez mais competitivo e globalizado, o objetivo de melhoria no desempenho é questão de sobrevivência. Neste contexto, é relevante entender as influências dos usos dos sistemas de controle e técnicas de gestão e possíveis contribuições na busca de melhoria de desempenho nas organizações.

Ressalte-se também que os temas discutidos não são pacíficos no meio acadêmico já que há resultados controversos nas pesquisas realizadas (BISBE; OTLEY, 2004; HENRI, 2006a; OYADOMARI *et al.*, 2011; POWELL, 1995; HENDRICKS; SINGHAL, 2000; O'REGAN; SIMS; GHOBADIAN, 2004; CORRIDOR; GOÑI, 2011; CHENHALL, 1997; ITTNER; LARCKER, 1997a; EASTON; JARREL, 1998; LEMAK; REED; SATISH, 1997; DUARTE; DISERIO; BRITO, 2008; PRAJOGO; SOHAL, 2003; SINGH; SMITH, 2004; MARTÍNEZ-COSTA; MARTÍNEZ-LORENTE, 2008). Assim, espera-se contribuir com evidências para a evolução do conhecimento nas áreas estudadas.

A interdisciplinaridade desta pesquisa também deve ser salientada já que foram aliados os conceitos de Contabilidade Gerencial com os conceitos da área de Operações à luz da teoria da Visão Baseada em Recursos.

Para a comunidade empresarial, espera-se contribuir com a identificação de características do uso do sistema de controle gerencial e das técnicas de gestão das operações que favoreçam o desempenho operacional propiciando enfatizar vantagens competitivas e melhorias no desempenho organizacional.

1.8. Limitações do Estudo

A primeira limitação refere-se à amostra não probabilística utilizada na pesquisa, já que a amostra foi extraída da população de associados ao Sindipeças (Sindicato Nacional da Indústria de Componentes para Veículos Automotores). Os resultados são relevantes para as empresas participantes da pesquisa de forma que generalizações não são válidas.

Outra limitação importante é em relação à utilização de dados de percepção dos respondentes. Ressalte-se, entretanto, que os dados de percepção têm sido operacionalizados para a mensuração de desempenho (VENKATRAM; RAMANUJAM, 1987; GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984; CHENHALL, 2005; BISBE. OTLEY, 2004; HENRI, 2006a; AGDEJULE, 2011). Saliente-se também que a maioria das empresas da população pesquisada não publica as demonstrações contábeis. Além disso, há a preocupação normal dos gestores quanto ao caráter confidencial das informações gerenciais.

Também por ser difícil a comparação com empresas competidoras do mesmo setor, este estudo adota a definição de desempenho como o grau de alcance dos objetivos organizacionais (DONALDSON, 2001, p.6; OTLEY, 1980, p.421; CARTON; HOFER, 2006, p.52-53), o qual o é menos influenciado pelos fatores como tamanho e recursos, mas possivelmente mais influenciada pela qualidade das decisões.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo tem como objetivo apresentar os principais fundamentos que balizam esta pesquisa, começando com o papel do SCG na organização e revisando o modelo teórico *Levers of Control* de Simons. Na sequência, são apresentados os conceitos da Visão Baseada em Recursos, do Uso do Controle Gerencial e das Técnicas de Gestão das Operações.

2.1. Contabilidade Gerencial

2.1.1. Contabilidade Gerencial e Sistema de Controle Gerencial

A contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, relatar e analisar as informações sobre os eventos econômicos da organização (ATKINSON *et al.*, 2008, p.36). Ressalte-se que estas informações são fundamentais para os gestores da empresa de todas as áreas funcionais. Estas informações servem para planejar, avaliar e controlar dentro de uma entidade e assegurar o uso apropriado e responsabilidade pelos seus recursos (MALMI; GRANLUND, 2009, p.616) configurando o processo desenvolvido como controle gerencial, onde os gestores influenciam os outros membros de uma organização a implementarem as estratégias da organização (ANTHONY; GOVIDARAJAN, 2008, p.6), caracterizadas como formas que as organizações devem usar seus recursos para atingir seus objetivos (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007, p.6).

Desta forma o controle gerencial inclui todos os dispositivos e sistemas que os gerentes usam para assegurar que os comportamentos e decisões de seus funcionários estão consistentes com os objetivos e estratégias da organização. Em um escopo amplo, estes sistemas são denominados Sistema de Controle Gerencial (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007, p.5). Relacionando os conceitos, pode-se afirmar que a contabilidade gerencial é parte relevante dos recursos necessários na disponibilização de informações para que o controle gerencial seja desenvolvido na organização (FREZATTI *et al.*, 2009, p.14).

Ressalte-se o papel do SCG na execução das estratégias da organização, tanto a estratégia corporativa como a estratégia das unidades de negócios da organização, comumente conhecida como estratégia competitiva. Estes mecanismos direcionam o foco da organização e constituem um importante aspecto a ser considerado no projeto de um SCG, uma vez que as organizações que alinham o SCG com as suas estratégias terão maior chance de obter melhores controles, e assim, maior probabilidade de exibirem desempenho superior

(MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007, p.728). A estratégia competitiva da organização define como ela escolhe competir em seu mercado e tenta obter uma vantagem competitiva em relação aos seus competidores. A base fundamental do desempenho acima da média no longo prazo é a vantagem competitiva sustentável (PORTER, 1989, p.9). Porter (1989) ensina que as análises do mercado e da cadeia de valor da empresa são os conceitos que permitem o desenvolvimento de vantagens competitivas através da estratégia de baixo custo ou de diferenciação. Qualquer que seja a estratégia adotada pela organização, a sua sobrevivência no mundo competitivo depende de criar e manter vantagens competitivas. Neste ambiente, o controle de custos é fundamental assim como a inovação a qual se tornou uma fonte de vantagem competitiva (DAVILA; OYON, 2009, p.277).

2.1.2.Desempenho

A mensuração de desempenho tem sido tema de estudos em diversas áreas de pesquisa tanto na área de contabilidade gerencial como em outras áreas da administração. Frequentemente os objetivos de pesquisa contemplam o desempenho como variável dependente. O sucesso ou fracasso de qualquer empreendimento é explicado pela variável desempenho – entretanto, o desempenho organizacional pode ter um significado bastante amplo que pode incluir eficiência, lucratividade, satisfação dos empregados, taxa de inovação, ou o bem-estar dos pacientes (DONALDSON, 2001, p.6). A definição e avaliação de desempenho de uma organização não é uma tarefa simples e tem provocado discussões e pesquisas tanto no âmbito acadêmico como também nos meios empresariais (VENKATRAMAN; RAMANUJAM, 1986, p.801; MARCH; SUTTON, 1997, p.698; MALINA; SELTO, 2004, p.442; DESS; ROBINSON, 1984, p.265; YEN-TSANG; CONSTANTE; DI SERIO, 2010, p.4).

Chenhall e Langfield-Smith (2007) destacam que as métricas tradicionais utilizadas no processo de planejamento e controle para medir o desempenho são bastante agregadas, focando nas operações internas e com visão retrospectiva. Medidas de desempenho para atender necessidades de gestão de diversas funções tais como Operações, Marketing ou Recursos Humanos, têm sido desenvolvidas pelas diversas áreas interessadas (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1997, p.266).

Na visão de Venkatraman e Ramanujam (1986), o desempenho organizacional deve incorporar o desempenho financeiro e o desempenho operacional. O desempenho financeiro tipicamente é examinado através de indicadores como crescimento de vendas, rentabilidade e

lucro por ação, entre outros. Já os indicadores de desempenho operacional podem incluir métricas como participação de mercado, lançamento de novos produtos, qualidade do produto, efetividade de marketing, valor adicionado na fabricação, e outros indicadores de eficiência tecnológica (VENKATRAM; RAMANUJAM, 1986).

Outro aspecto relevante refere-se ao acesso de informações de desempenho para pesquisas. Em se tratando de desempenho financeiro, notadamente em relação aos indicadores contábeis, deve-se salientar que no Brasil, nem toda empresa é obrigada a publicar as demonstrações contábeis – portanto, há dificuldades na obtenção destes dados. Apesar de restrições, os questionários de auto-avaliação têm sido uma forma relativamente comum de levantar dados de desempenho. A questão da validade da auto-avaliação é frequentemente levantada, embora haja evidência de que as auto-avaliações de subordinados se correlacionam com as medições objetivas e com as avaliações subjetivas dos superiores (CHENHALL, 2003, p.134). Venkatraman e Ramanujam (1987) entendem que os dados de percepção dos gestores seniores podem ser operacionalizados para mensuração de desempenho (VENKATRAM; RAMANUJAM, 1987). Compartilham desta opinião, entre outros, Gupta e Govindarajan (1984, p.34), Chenhall (2005, p.405), Bisbe e Otley (2004, p719), Henri (2006a, p.542), e Agdejule (2011, p.81). Neste trabalho, o desempenho medido por auto-avaliação em relação às metas organizacionais foi incluído no questionário para utilização como medição de desempenho organizacional.

2.2. Visão Baseada em Recursos (VBR) e Desempenho

A visão baseada em recursos (RBV – *Resource-Based View*) considera que a firma possui diferentes recursos (tangíveis e intangíveis) que proporcionam a sua continuidade e competitividade ao longo do tempo (FREZATTI *et al.*, 2009, p.245). Estes recursos podem também ser classificados em três categorias: recursos de capital físico, recursos de capital humano e recursos de capital organizacional. Naturalmente, nem todos os aspectos do capital físico, humano e organizacional são recursos estrategicamente relevantes (BARNEY, 1991, p.102). Desde que eles sejam valiosos, inimitáveis e não substituíveis, eles podem ser utilizados para implementar estratégias de criação de valor e podem conduzir para a obtenção de vantagens competitivas sustentáveis. Os recursos e as competências da empresa são a fonte primária dos lucros da organização. (GRANT, 1991, p.133; GONÇALVES; QUINTELLA, 2005, p.2)

Os recursos são as entradas para o processo produtivo, mas por si só, poucos recursos são produtivos. A atividade produtiva requer a cooperação e coordenação de conjuntos de recursos para realizar uma tarefa ou atividade, as quais podem ser conceituadas como competências (*capability*) (GRANT, 1991, p.119). Mas para que as competências sejam materializadas é fundamental que se tornem rotinas organizacionais, as quais são definidas como padrões regulares e previsíveis de atividade que são compostas por uma sequência de ações coordenadas por indivíduos. Dessa forma uma competência é, em essência, uma rotina ou uma série de rotinas que se interagem (GRANT, 1991, p.122; BARNEY, 2001, p.646).

Mas, como a utilização e desenvolvimento de recursos são dinâmicos e os recursos se alteram na medida em que haja ação gerencial, é necessário que essas competências sejam atualizadas. Nessa perspectiva, surge o conceito de competências dinâmicas da empresa, que são definidas como a habilidade de integrar, construir e reconfigurar as competências internas e externas para enfrentar os ambientes em constante mudança (TEECE; PISANO; SHUEN, 1997, p.516). As competências dinâmicas podem ser entendidas como os processos organizacionais que permitem à empresa combinar e aplicar os conhecimentos existentes e adquiridos (EISENHARDT; MARTIN, 2000, p.1106; KOGUT; ZANDER, 1992, p.384; HENRI, 2006a, p.532). Os processos organizacionais são as rotinas e atividades que a empresa desenvolve para a execução de seus objetivos organizacionais, assim o processo de desenvolvimento de produto, por exemplo, é uma competência dinâmica cujas rotinas podem envolver o uso e aplicação de conhecimentos específicos que podem ser essenciais para o sucesso do produto e conseqüente desempenho superior da empresa (EISENHARDT; MARTIN, 2000, p.1108-1109).

Segundo Peteraf e Barney (2003), a vantagem competitiva é expressa em termos da habilidade de criar relativamente mais valor econômico. Para criar mais valor do que os seus competidores, a empresa deve produzir maiores benefícios, através de uma diferenciação superior e/ou menores custos (PETERAF; BARNEY, 2003, p.314). Entretanto, esta vantagem competitiva não implica em desempenho superior em todas as dimensões uma vez que o desempenho global da empresa frequentemente depende, entre outras coisas, de como os diferentes processos organizacionais são implementados, ou seja, o desempenho global depende da efetividade dos diversos processos organizacionais (RAY; BARNEY; UHAMMA, 2004, p.24-25). Naturalmente, nem todos os processos são uma fonte de vantagem competitiva para a empresa - consoante a VBR, os processos organizacionais que contemplam recursos valiosos e difíceis de serem imitados podem ser fonte de vantagem competitiva sustentável.

Peng, Schroeder e Shah (2008) analisam, na área de Operações, o conceito de competências operacionais com a abordagem de conjunto de rotinas inter-relacionadas. Estas competências operacionais englobam as competências para melhoria e as competências para inovação, cada qual com suas rotinas (processos) que possibilitam a construção de vantagem competitiva. A competência para melhoria inclui a rotina de melhoria contínua que se refere às melhorias incrementais dos produtos e processos existentes, já a rotina de desenvolvimento de produtos através de equipes multifuncionais é bastante comum nas organizações e contribuem significativamente para a competência para inovação (PENG; SCHROEDER; SHAH, 2008, p.737). Assim, diferentes processos podem influenciar as competências operacionais de forma heterogênea em diferentes empresas.

Ray, Barney e Muhanna (2004) estudaram o desempenho do processo de serviços aos clientes no segmento de seguros no mercado americano. Os resultados de sua pesquisa sugerem que a vantagem competitiva pode existir no nível dos processos organizacionais e que estas vantagens podem não se manifestar no desempenho global da empresa. As vantagens de um processo podem ser compensadas com desvantagens de outro(s) processo(s). Por isso, os autores argumentam que em algumas circunstâncias um medidor de desempenho operacional de um processo organizacional é mais apropriado para entender a lógica da VBR do que um medidor de desempenho global (RAY; BARNEY, MUHANNA, 2004, p.34). Esta abordagem também é compartilhada por Schroeder, Bates e Juntilla que estudam o desenvolvimento dos processos de manufatura levando em conta o potencial de diferenciação dos processos industriais (SCHROEDER; BATES; JUNTILLA, 2002, p.107). O desempenho operacional em se tratando de operações industriais costuma estar calcado nas prioridades competitivas que pode ser expresso em termos de quatro elementos básicos: baixo custo, qualidade, entrega, flexibilidade (HAYES; WHEELWRIGHT, 1984, p.40; SCHROEDER; BATES; JUNTILLA, 2002, p.108; WARD *et al.*, 1995, p103; PENG; SCHROEDER; SHAH, 2008, p.730).

Neste trabalho, utilizou-se a redução de custos como medidor de desempenho operacional e, para a competência de inovação o medidor adotado foi o lançamento de novos produtos.

2.3. Uso do Controle Gerencial

2.3.1. O modelo de Simons (*Levers of Control*)

Modelo de gestão é a forma como os administradores decidem gerir seus negócios. O modelo de gestão, e seu correspondente arcabouço de controle, devem proporcionar condições de disponibilização de informações que permitirão o desenvolvimento do processo de gestão (FREZATTI *et al.*, 2009, p. 48). Um dos modelos mais abrangentes é o modelo de Simons (1995) com sua proposta de alavancas de controle baseado em quatro sistemas:

- a) Sistema de Crenças – utilizado para inspirar e direcionar as procuras por novas oportunidades
- b) Sistema de Restrições – utilizado para estabelecer limites no comportamento nestas procuras
- c) Sistema de Controle Diagnóstico – utilizado para motivar, monitorar e recompensar pelo cumprimento de metas
- d) Sistema de Controle Interativo – utilizado para estimular o aprendizado organizacional e o surgimento de novas ideias e estratégias.

Simons (1995, p.34) explica que o sistema formal de crenças é um conjunto explícito de definições organizacionais que pode ser divulgado em documentos tais como as declarações de missão da empresa, contendo os valores básicos, propósito e direção para a organização. O sistema de restrições, por sua vez, estabelece limites na procura de oportunidades com base nos riscos de negócios definidos pela empresa. O sistema de restrições mais básico nas organizações é aquele caracterizado pelo código de conduta que normalmente estabelece aspectos comportamentais normativos. Além disso, Simons (1995, p.47-48) ensina que há também as restrições estratégicas que podem ser estabelecidas no planejamento estratégico e no processo de orçamento de investimentos da empresa. As crenças e restrições são essenciais para a vida organizacional já que estabelecem rotinas e procedimentos que servem de padrão para os gerentes no desenvolvimento de suas atividades organizacionais. Os sistemas de crenças e restrições são sistemas vivos que precisam ser continuamente reforçados na organização (SIMONS, 1995, p.57) e são a base para a gestão de riscos estratégicos da organização.

As outras duas alavancas de controle são os sistemas de controle diagnóstico e interativo. Simons (2000, p. 208) sintetiza que os sistemas de controle diagnóstico são usados para comunicar as variáveis críticas de desempenho e para monitorar a implementação das estratégias planejadas, enquanto que os sistemas de controle interativo são usados para focar a atenção da organização nas incertezas estratégicas e para ajustar e alterar a estratégia de acordo com as alterações do mercado competitivo. Três características qualificam os sistemas de controle diagnóstico: (1) a habilidade de mensurar as saídas dos processos, (2) a existência

de padrões pré-determinados contra os quais os resultados realizados serão comparados, e (3) a habilidade de corrigir os desvios do padrão (SIMONS, 1995, p. 59). Os sistemas de controle interativo, por sua vez, apresentam as seguintes características: (1) as informações deste sistema são itens importantes e recorrentes na agenda da alta administração; (2) os sistemas interativos demandam atenção frequente e regular dos gerentes operacionais de todos os níveis da organização; (3) as informações geradas pelo sistema são interpretadas e discutidas em reuniões face a face dos superiores e subordinados; e (4) o sistema é catalisador para um debate e desafio contínuo das informações, premissas e planos de ação (SIMONS, 1995, p. 96-97).

A combinação dos sistemas de crenças e de controle interativo cria um ambiente informacional positivo que encoraja o compartilhamento de informações e aprendizado enquanto que os sistemas de restrições e de controle diagnóstico são usados para restringir o comportamento em busca de oportunidades e para a alocação de recursos escassos (SIMONS, 2000, p. 304).

Oyadomari *et al.* (2009) analisaram os trabalhos que utilizaram o modelo de Simons através de busca em três dos principais periódicos de Contabilidade Gerencial (*Accounting, Organizations and Society*, *Journal of Management Accounting Research* e *Management Accounting Research*) e no SSRN no período de 1995 a 2007. Identifica-se que, de forma geral, grande parte do modelo teórico de Simons foi validada, o que o habilita como um construto a ser estudado empiricamente em pesquisas brasileiras (OYADOMARI *et al.*, 2009, p. 39).

2.3.2. Estudos Antecedentes

No intuito de explorar os artigos para melhor suporte teórico da pesquisa, optou-se por aprofundar a leitura dos estudos antecedentes, incluindo pesquisa brasileira.

Marginson (2002) realizou um estudo de caso longitudinal em uma empresa britânica líder no setor de telecomunicações que é caracterizada pela criatividade e inovações de seus gerentes de nível médio. Os resultados deste estudo indicam que a alta administração da empresa utiliza o sistema de crenças para fomentar as mudanças estratégicas e que os controles administrativos podem ser utilizados em todos os níveis hierárquicos para assegurar a implementação da estratégia. Não há evidência de que a ênfase nas metas baseadas em indicadores contábeis desestimule a instigação ou desenvolvimento de novas ideias ou iniciativas (MARGINSON, 2002).

Bisbe e Otley (2004) pesquisaram os diferentes efeitos do uso interativo do SCG na inovação de produtos e desempenho organizacional. A pesquisa testou se o sistema de controle interativo faz com as empresas fiquem mais inclinadas a desenvolverem e lançarem novos produtos ou se o uso interativo contribui para melhorar o impacto da introdução de novos produtos no desempenho da organização. Os resultados não confirmaram a tese de que o uso interativo do SCG favorece a inovação de produtos. No caso de empresas com menor nível de inovação, verificou-se que o efeito do uso interativo na inovação é positivo, por outro lado, no caso de empresas com alto nível de inovação o efeito é negativo. Além disso, as evidências não indicaram nenhum efeito indireto no desempenho, mas os resultados indicam que quanto mais interativamente o SCG formal é utilizado pela alta administração, maior o efeito positivo da inovação dos produtos no desempenho da organização. (BISBE; OTLEY, 2004).

Henri (2006a) analisou as relações entre o uso do SCG e as competências organizacionais, tendo como base a teoria baseada em recursos (VBR). Henri utilizou o *framework* de Simons focando seu estudo tanto no uso diagnóstico como no uso interativo de um aspecto importante do SCG, que é o Sistema de Avaliação de Desempenho, investigando a influência da tensão dinâmica resultante deste foco conjunto nas quatro competências organizacionais: inovação, aprendizagem organizacional, orientação a mercado e empreendedorismo. Os resultados sugerem que o sistema de avaliação de desempenho utilizado interativamente influencia positivamente as competências organizacionais e negativamente quando utilizado de forma diagnóstica. De forma geral, os resultados confirmam a visão de que os sistemas de controle contribuem na implementação de estratégias planejadas e também para estimular as estratégias novas emergentes (HENRI, 2006a).

Ferreira e Otley (2006) examinaram os relacionamentos entre as dimensões uso e desenho do SCG a partir de uma amostra de 122 grandes empresas portuguesas não-financeiras. As análises indicaram que o uso diagnóstico tem maior influência no uso disfuncional do que o uso interativo; o uso interativo parece ser mais positivo e inspirador enquanto que o uso diagnóstico tende a ser mais negativo e repressor. As análises indicam também que as técnicas convencionais, e não as técnicas mais recentes (ex. *Balanced Scorecard* e *Target Costing*), desempenham um papel chave nas explicações do uso interativo (FERREIRA; OTLEY, 2006).

Widener (2007) realizou um *survey* com 122 diretores financeiros de empresas americanas para testar os relacionamentos das incertezas e riscos estratégicos com as quatro

dimensões do SCG conforme o modelo de Simons e os efeitos na aprendizagem organizacional e atenção da alta administração, e conseqüentemente no desempenho. As evidências sugerem que a orientação para aprendizagem organizacional e atenção gerencial estão associadas ao desempenho, e que o uso interativo do SCG influencia a aprendizagem organizacional através da estrutura formal do sistema diagnóstico (WIDENER, 2007).

Naranjo-Gil e Hartmann (2007) investigaram os relacionamentos entre o uso diagnóstico e uso interativo do SCG como moderadores da relação entre a heterogeneidade da alta direção e o comportamento estratégico da organização. A pesquisa foi efetuada em 103 hospitais públicos da Espanha envolvendo 381 membros de alta direção dos hospitais. Concluiu-se que a heterogeneidade da alta direção é positivamente relacionada com o uso interativo do SCG. O uso interativo por sua vez está positivamente relacionado com as mudanças estratégicas voltadas para as estratégias que procuram maximizar a diferenciação enfatizando as políticas e operações para responder às demandas de mercado em mudança. Entretanto, o uso interativo não está positivamente relacionado com as mudanças estratégicas voltadas para estratégias defensivas que devotam atenção para a melhoria de eficiência das operações existentes sem a procura por novas oportunidades fora de seu domínio (NARANJO-GIL; HARTMANN, 2007).

Kober, Ng e Paul (2007) estudaram a relação entre o SCG e a estratégia por meio de um estudo de caso longitudinal em um centro de serviços médicos na Austrália que envolveu a análise de documentações, entrevistas e questionários num período de cinco anos. Eles confirmaram a hipótese de que o uso interativo do SCG contribui para a mudança na estratégia, e que quando ocorre mudança na estratégia, o mecanismo do SCG também muda para se adaptar à alteração. Eles ressaltam que o uso interativo do SCG para monitorar os resultados e controlar os custos facilitou a mudança na estratégia. Eles observaram que as reuniões entre diferentes níveis hierárquicos para discutir a preparação do orçamento e o monitoramento das variações propiciaram a mudança na estratégia (KOBBER; NG; PAUL, 2007)

Bisbe e Malagueño (2009) examinaram se os fatores organizacionais sistemáticos levam os gerentes a fazerem escolhas diferentes quanto ao SCG selecionado para o uso interativo. A pesquisa foi realizada através de questionário enviado a CEO de empresas espanholas maduras (mais de 10 anos) de médio porte com sede na Catalônia. A amostra final ficou com 57 empresas. As evidências obtidas indicam uma validação parcial de que o modo de gestão da inovação de produto está associado com o uso interativo dos SCG que fornecem adequação suplementar. Esta adequação, entretanto, não conduz a uma habilidade melhorada

para mitigar os excessos disfuncionais da força de inércia que faz com que a organização mantenha a tendência inovadora ou não inovadora. Ao contrário, a pesquisa mostra que esta adequação reforça a tendência existente, ou seja, as empresas altamente inovadoras podem ter maiores níveis de inovação e as menos inovadoras com níveis ainda menores (BISBE; MALAGUEÑO, 2009).

Davila, Foster e Oyon (2009) discutem a relevância da contabilidade e controle no empreendedorismo e processo de inovação, apresentando uma revisão da literatura e examinando os conceitos teóricos e evidências dos estudos nestas áreas. Tendo o modelo de Simons como pano de fundo, eles propõem um *framework* para analisar a inovação e o controle sob uma perspectiva estratégica. O modelo proposto sugere a análise de quatro tipos de inovações levando em conta o impacto estratégico da inovação (inovações incrementais ou radicais) e as fontes das inovações (alta administração ou restante da organização). Eles indicam que o uso diagnóstico do SCG estaria associado ao contexto de inovações incrementais planejadas pela alta administração enquanto que o uso interativo apareceria no contexto de mudanças estratégicas com inovações radicais (DAVILA; FOSTER; OYON, 2009).

Agbejule (2011) examinou o efeito combinado do uso diagnóstico e uso interativo do SCG e da cultura organizacional no desempenho através de um *survey* com 147 gestores de empresas industriais e de serviços de médio e grande porte da Finlândia. Para empresas caracterizadas pela flexibilidade, usos intensos tanto do SCG interativo como diagnóstico apresentaram um efeito negativo no desempenho. Para estas empresas, o efeito mais positivo no desempenho ocorre quando há uso elevado do SCG interativo e baixo uso do SCG diagnóstico. Para empresas caracterizadas pelo controle, entretanto, o uso intenso dos sistemas interativo e diagnóstico criaram um efeito positivo no desempenho (AGBEJULE, 2011).

Oyadomari *et al.* (2011) estudaram os relacionamentos entre o uso do SCG, as competências organizacionais e o desempenho por meio de uma pesquisa com 104 respondentes de grandes empresas brasileiras. Em linha com os resultados de Henri (2006), concluíram que há relacionamento positivo entre o uso interativo e o desenvolvimento de competências organizacionais. A hipótese de relacionamento negativo entre o uso diagnóstico e as competências não foi validada. Os resultados mostraram também que não há relacionamento positivo significativo das competências com o desempenho medido pelo ROE (*Return on Equity*) – entretanto, quando o desempenho é medido por auto-avaliação, as

evidências indicaram que as competências aprendizagem organizacional e orientação de mercado influenciam positivamente o desempenho (OYADOMARI *et al.*, 2011).

2.3.3. Uso Diagnóstico e a Redução de Custos

Conforme os ensinamentos de Mintzberg (1978, p. 945), as estratégias pretendidas que se transformaram em estratégias realizadas são chamadas de estratégias deliberadas. Há possibilidade de que estratégias pretendidas não se realizem devido a expectativas irrealistas, julgamentos errôneos do ambiente, ou alterações durante a implementação (MINTZBERG, 1978, p. 945). As estratégias realizadas que não foram inicialmente pretendidas são chamadas de estratégias emergentes. Portanto, as estratégias realizadas são uma combinação das estratégias pretendidas que foram implementadas e as estratégias emergentes que ocorreram sem pretensão prévia.

Os sistemas de controle diagnóstico são ferramentas gerenciais essenciais para transformar as estratégias pretendidas em estratégias realizadas (SIMONS, 2000, p.303) e através do uso diagnóstico do SCG, os gerentes podem mensurar os resultados comparando-os como os resultados planejados e com as metas organizacionais. Além disso, o uso diagnóstico permite o monitoramento das estratégias pretendidas que não se realizam, assim, o uso diagnóstico está focado no papel tradicional do SCG gerando informações de *feedback* na implementação de estratégias. Os sistemas diagnósticos podem ser propositalmente desenhados para bloquear inovação em prol da eficiência e para assegurar que os processos entreguem o valor que foi planejado (DAVILA, 2005, p.39).

O uso diagnóstico compreende o acompanhamento das variáveis críticas de desempenho para permitir o monitoramento e coordenação das estratégias planejadas. Em empresas industriais, uma das prioridades competitivas que costuma ser monitorada é o custo (HAYES; WHEELWRIGHT, 1984, p.40; SCHROEDER; BATES; JUNTILLA, 2002, p.108; WARD *et al.*, 1995, p103; PENG; SCHROEDER; SHAH, 2008, p.730). Desta forma, estabeleceu-se a **Hipótese H1: Existe uma associação positiva entre o Uso Diagnóstico do Sistema de Controle Gerencial com o desempenho por meio da Redução de Custos.**

2.3.4. Uso Interativo e o Lançamento de Novos Produtos

Diferentemente dos sistemas diagnósticos, os sistemas de controle interativos fornecem aos gerentes ferramentas para influenciar a experimentação e busca de oportunidades que possam resultar em estratégias emergentes (SIMONS, 1995, p.155). Os controles interativos alertam a administração para as incertezas de natureza estratégica ou problemas ou oportunidades e, isso se torna a base para os gestores adaptarem-se mais rapidamente a mudanças ambientais pensando em novas estratégias (ANTHONY; GOVIDARAJAN, 2008, p. 471-472).

Segundo Otley (2003, p.32), os controles interativos existem para desafiar continuamente se as estratégias existentes ainda são apropriadas, assim o uso interativo dos sistemas de controle essencialmente desempenha o papel do “advogado do diabo” para assegurar que as estratégias sejam robustas (OTLEY, 2003, p. 321).

De forma global, o modelo de Simons enfatiza a relevância do uso interativo do SCG para fomentar a inovação bem-sucedida (BISBE; OTLEY, 2004, p.712). Davila, Foster e Oyon (2009) explicam que o uso interativo pode ser um dos mecanismos que propiciem a geração de inovação radical pela alta administração da empresa, mas esclarece que o conhecimento ainda é escasso em relação ao processo de reconhecimento, seleção e execução de inovações estratégicas (DAVILA; FOSTER; OYON, 2009, p.299).

Tanto Henri (2006a) como Oyadomari *et al.* (2011) mostraram que o Uso Interativo tende a influenciar positivamente as competências organizacionais representadas pela aprendizagem organizacional, inovação, empreendedorismo e orientação para mercado. Por outro lado, o estudo de Bisbe e Otley (2004), por outro lado, não comprovou a associação entre maior uso interativo e maior inovação de produtos. Tanto esta divergência como a escassez mencionada por Davila, Foster e Oyon (2009) indicam que o relacionamento do uso interativo do SCG e o processo de inovação ainda precisa ser melhor investigado.

Em setores competitivos, a inovação através do desenvolvimento de produtos tem se tornando um dos fatores críticos nas estratégias das empresas (DAVILA, 2000, p.383; BROWN; EISENHARDT, 1998, p.270; KAPLAN; NORTON, 1996, p.5). As empresas que não conseguem desenvolver novos produtos estão correndo um grande risco já que seus produtos são vulneráveis às mudanças de necessidades e gostos dos clientes, às novas tecnologias, aos menores ciclos de vida do produto e à maior concorrência (KOTLER, 2000, p.350). O lançamento de um produto ou serviço inteiramente novo é o tipo mais facilmente identificável de inovação, pois os clientes conseguem ver as mudanças imediatamente e

esperaram por mudanças tecnológicas significativas e recorrentes (DAVILA, 2007, p.54). Além disso, o lançamento frequente de novos produtos tem se mostrado como uma das formas eficazes para combater a imitação de produtos.

Apesar de proteções por meio de patentes, o estudo de Zander e Kogut mostrou que 2/3 dos produtos são imitados por empresas concorrentes (ZANDER; KOGUT, 1995, p.84). Por isso, a proteção através de lançamentos frequentes de novos produtos pode ajudar na manutenção de vantagem competitiva uma vez que a inovação constante afeta significativamente na obtenção de maior desempenho organizacional (ROBERTS, 1999, p.655; ROBERTS; AMIT, 2003, p.118). Um exemplo desse processo encontrado na literatura de negócios é a bicentenária DuPont a qual atingiu um nível recorde de inovação atingindo 1.800 novos produtos criados em 2010, e de acordo com a presidente mundial do grupo, Ellen Kullman, “nossos resultados têm nos mostrado que a inovação ajuda a mover as coisas para a frente mesmo em tempos difíceis, e é por isso que mantemos o foco nisso” (ARAGÃO, 2010, p.186).

Neste contexto, foi definida a **Hipótese H2: Existe associação positiva entre o Uso Interativo do Sistema de Controle Gerencial e o desempenho organizacional por meio do lançamento de novos produtos.**

2.4. Técnicas de Gestão das Operações

Desde a década de 80, têm-se visto um crescente aumento na implementação de práticas voltadas à melhoria de qualidade. A mais conhecida é a chamada Gestão de Qualidade Total que foi popularizada com a sigla em inglês TQM (*Total Quality Management*) a qual começou nos EUA na década de 80 em resposta à competição global, notadamente das empresas industriais que enfrentavam uma forte competição das empresas japonesas. De fato, as raízes da TQM surgiram no Japão por volta de 1949 no Japão com a adoção, por um comitê da associação japonesa de cientistas e engenheiros (*Japan Union of Scientists and Engineers – JUSE*), dos métodos estatísticos de W. Edwards Deming (LEMAK; REED; SATISH, 1997, p.67).

Notadamente a partir da década de 90, as muitas transformações nas áreas de qualidade e produtividade nas indústrias têm motivado estudos acadêmicos sobre as práticas de gestão das operações. Além da TQM, algumas técnicas e ferramentas de gestão das operações que têm sido aplicadas nas empresas são:

- Kaizen – Melhoria Contínua - O termo Kaizen foi introduzido no Japão por Massaki Imai em 1986 e refere-se à prática da melhoria contínua. Englobando sistemas de sugestão e grupos de trabalho, o Kaizen estimula as melhorias incrementais, sendo que esse conceito de melhoria contínua também foi incorporado por outros programas de gestão, inclusive a TQM (RECHT; WILDEROM, 1998, p.7-8).
- JIT (*Just in Time*) – JIT é um programa utilizado na manufatura com o objetivo primário de reduzir continuamente até eliminar todas as formas de desperdício. Os focos principais de desperdício estão no excesso de estoque em processo e nos atrasos desnecessários do fluxo produtivo (CUA; McKONE; SCHROEDER, 2001, p.676)
- Programa 5 S – É um sistema participativo de organização do ambiente de trabalho que visa proporcionar aos funcionários melhor qualidade de vida e maior qualidade de serviço, melhor organização de idéias e conseqüentemente maior produtividade e redução de custos. O 5 S vêm das palavras em japonês: *Seiri* (senso de utilização), *Seiton* (senso de organização), *Seiso* (senso de limpeza), *Seiketsu* (senso de saúde) e *Shitsuke* (senso de autodisciplina) (GAVIOLI; SIQUEIRA; SILVA, 2009, p.6-7)
- Seis Sigma – Este programa de gestão surgiu no final da década de 1980 na Motorola. E pode ser definido como um método sistemático e organizado para a mudança estratégica de processos, novos produtos e serviços organizacionais, utilizando ferramentas estatísticas e métodos científicos objetivando a satisfação do cliente (ZU; FREDENDALL; DOUGLAS, 2008, p.630; PINTO; CARVALHO; HO, 2006, p.193).

De forma geral, a TQM é uma das práticas mais conhecidas na gestão das operações (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 2007, p.267; PRAJOGO; SOHAL, 2003, p.901). A TQM tem se desenvolvido como uma filosofia que enfatiza a necessidade de fornecer produtos de alto valor agregado aos clientes por meio de melhorias na eficiência através da eliminação de desperdícios, redução dos prazos em todos os estágios do processo produtivo, redução de custos, desenvolvimento das pessoas, e melhoria continua (CHENHALL, 1997, p.188).

Kaynak (2003) apresenta uma ampla revisão de literatura e identifica as seguintes práticas da TQM: liderança da alta administração, treinamento, relacionamento e envolvimento da força de trabalho, relatórios e dados de qualidade, gestão de qualidade dos fornecedores, desenvolvimento de produtos e serviços, gestão de processos (KAYNAK, 2003, p.409). Na literatura, os *frameworks* de gestão da qualidade normalmente enfatizam a

importância do desenvolvimento de produtos por meio de equipes multifuncionais e gestão sistemática dos processos. Além disso, eles ressaltam o envolvimento de clientes, fornecedores e empregados para assegurar a qualidade dos produtos e processos (CUA; McKONE; SCHROEDER, 2001, p.676)

2.4.1. TQM e a Redução de Custos

A disseminação das práticas e técnicas da TQM ocorreu presumivelmente devido à crença principal de que a TQM melhora o desempenho das empresas. A TQM tem como elementos-chaves a melhoria de eficiência através da redução de defeitos e de retrabalhos e da eliminação de desperdícios, assim como da melhoria do desenvolvimento de produtos e processos. Assim, a implementação de um programa TQM tem como uma das consequências esperadas a redução de custos (CHENHALL, 1997, p.188; HENDRICKS; SINGHAL, 1997, p.1262; CORREDOR; GOÑI, 2011, p.831; POWELL, 1995, p.16; KAYNAK, 2003, p.418; SIM; KILLOUGH, 1998, p.326).

Mas, como toda técnica de gestão, existem algumas críticas em relação às práticas da TQM, uma delas diz respeito aos custos significativos e obstáculos na implementação. Estes críticos sugerem que a TQM, dentre outras, requer custos excessivos de retreinamento, consome um tempo exagerado dos executivos, aumenta o trabalho burocrático e formalidades demandando níveis irrealistas de comprometimento dos empregados, e enfatiza o processo ao invés dos resultados, além de não considerar as necessidades de pequenas empresas e empresas de serviços (POWELL, 1995, p.16; HARARI, 1997, p.40; ITTNER; LARCKER, 1997b, p.311).

2.4.2. Estudos Antecedentes

Powell (1995) concluiu que a TQM pode produzir valor econômico para a empresa, mas não para todas as empresas que adotaram a TQM. O sucesso de sua implantação depende fundamentalmente do comprometimento da alta administração, da abertura da organização e do *empowerment* dos seus colaboradores (POWELL, 1995, p. 29).

Reed, Lemak e Montgomery (1996) também basearam suas análises no contexto da Teoria de Contingência e indicam que o sucesso da implementação da TQM depende da adequação da empresa com o ambiente externo. Em condições de adequação entre as incertezas ambientais e a orientação estratégica da empresa, eles argumentam que uma

vantagem de mercado e a confiabilidade do produto podem gerar crescimento de vendas, e que a eficiência do processo e a eficiência no desenvolvimento de produtos podem reduzir os custos da empresa (REED; LEMAK; MONTGOMERY, 1996).

Seguindo a linha contingencial, Harari (1997) lista 10 motivos pelos quais a TQM não funciona, salientando que a TQM não é sinônimo de qualidade, é apenas uma das formas de obter a qualidade, com o qual se concorda. Em seu entendimento, a TQM enfatiza a melhoria contínua dos processos existentes, mas por outro lado o empreendedorismo e a inovação podem ser seriamente impedidos por sua tentativa de padronização e rotinização dos processos internos (HARARI, 1997, p.43).

Chenhall (1997) mostra que a associação entre a TQM e o desempenho foi mais forte onde os medidores de desempenho operacional eram usados como parte da avaliação de desempenho gerencial, sugerindo que a falta de atenção no desenvolvimento de medidores de desempenho operacional pode parcialmente explicar por que algumas iniciativas de TQM falham (CHENHALL, 1997, p.189).

Ittner e Larcker (1997a) analisaram os relacionamentos das práticas comuns da gestão de processos com o desempenho de 249 organizações dos setores da indústria automotiva e de computadores do Canadá, Alemanha, Japão e Estados Unidos. Os resultados suportam parcialmente a hipótese de que as técnicas de gestão de processos contribuem para a melhoria do desempenho organizacional. Em específico, o estabelecimento de parcerias de longo-prazo com fornecedores e clientes apresenta relacionamento positivo com o desempenho (ITTNER; LARCKER, 1997a)

Hendricks e Singhal (1997) utilizaram uma amostra de empresas que ganharam prêmios de qualidade, e estes prêmios foram utilizados como *proxy* de programas de TQM efetivamente implantados, para analisar o desempenho operacional. A pesquisa mostrou uma evidência significativa de melhor desempenho destas empresas em relação ao lucro operacional e crescimento de vendas. Eles encontraram também alguma evidência de que as empresas vencedoras de prêmio de qualidade eram mais bem sucedidas no controle de custos do que as empresas da amostra de controle (HENDRICKS; SINGHAL, 1997)

Easton e Jarell (1998) pesquisaram os resultados de 108 empresas americanas examinando os resultados antes e depois da implantação da TQM. O desempenho foi mensurado por variáveis e indicadores contábeis (lucro líquido, lucro operacional, estoques, vendas/ativo) e o retorno obtido pelas ações da empresa. Eles concluem que há clara evidência de melhoria no desempenho de longo-prazo das empresas que implantaram o TQM (EASTON; JARELL, 1998, p.298).

Lemak, Reed e Satish (1997) também utilizaram indicadores contábeis e o retorno no mercado de ações, e com base em uma amostra de 60 firmas americanas, em uma análise longitudinal, eles apresentaram evidências de que a TQM melhora o desempenho das empresas (LEMAK; REED; SATISH, 1997).

Chenhall e Langfield-Smith (1998) reportaram que os sistemas de qualidade produziram maiores benefícios para empresas mais bem sucedidas com ênfase na estratégia de diferenciação do que para empresas mais bem sucedidas com ênfase na estratégia de menores custos. Entretanto, eles observaram que empresas com estratégia de baixo custo obtiveram benefícios com os sistemas de qualidade, possivelmente por que estes sistemas foram implementados para minimizar desperdícios e conseqüentemente para reduzir custos (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998, 255).

Sim e Killough (1998) estudaram uma amostra de 83 empresas do setor eletrônico dos EUA com o objetivo de investigar se as técnicas gerenciais e o sistema de contabilidade gerencial afetavam interativamente o desempenho das empresas. Os resultados indicam que existem ganhos de desempenho em função de complementaridade entre a TQM ou JIT com as metas de desempenho. As evidências mostram também que desempenhos superiores podem ser obtidos quando a TQM ou JIT são usados junto com planos de incentivos atrelados ao desempenho (SIM; KILLOUGH, 1998).

Reed, Lemak e Mero (2000) analisaram os componentes do processo TQM como comprometimento e liderança da alta administração, treinamento e educação, trabalho em equipes e a cultura usando os conceitos da VBR, e concluem que o processo da TQM tem o potencial de criar a sustentabilidade da vantagem competitiva (REED; LEMAK; MERO, 2000, p.19). Opinião compartilhada por Chenhall (1997) que afirma que os programas de TQM fornecem o potencial para as organizações melhorarem sua rentabilidade em função do suporte aos gerentes para que estes desenvolvam a qualidade como uma vantagem competitiva continua (CHENHALL, 1997, p.189).

Brah, Wong e Rao (2000) com base em um *survey* de 176 gerentes gerais de empresas de serviços de Hong Kong obtiveram evidências claras de que a TQM melhorou o desempenho das empresas estudadas. O estudo concluiu ainda que a chave para o sucesso da TQM está no comprometimento da alta administração, envolvimento e *empowerment* dos funcionários (BRAH; WONG; RAO, 2000).

Hendricks e Singhal (2000) estudaram os relacionamentos de características da empresa, a implementação da TQM e o desempenho organizacional. As evidências mostram que as empresas menores e empresas menos capital intensivas apresentam melhores

resultados, mas não há diferença significativa entre os pioneiros na implantação da TQM e os seguidores que implantaram posteriormente (HENDRICKS; SINGHAL, 2000).

Cua, McKone e Schroeder (2001) estudaram 163 fábricas situadas em países diferentes para analisar o desempenho operacional associado à utilização simultânea das técnicas de gestão (TQM, JIT, TPM – *Total Productive Maintenance*). As evidências suportam a compatibilidade das práticas destes programas e que o desempenho operacional está associado ao nível de implementação de fatores relativos aos aspectos de sociabilização e também aos aspectos técnicos. Salientam que estes programas que visam reduzir a variabilidade e aumentar a produtividade minimizam os custos e melhoram a entrega (CUA; MCKONE; SCHROEDER, 2001).

Kaynak (2003) analisou os efeitos das diferentes práticas da TQM levando em conta o desempenho organizacional em 3 níveis: financeiro, marketing e gestão de estoques. Os resultados mostraram um efeito positivo direto no desempenho em três das sete práticas identificadas, a saber: gestão de qualidade dos fornecedores, desenvolvimento de produtos e gestão de processos (KAYNAK, 2003, p.426).

Benner e Tushman (2003) incluem os programas de qualidade no escopo da gestão de processos e analisam os seus efeitos sob a perspectiva da Teoria de Contingência. Eles entendem que em contextos caracterizados por inovações mais radicais, as atividades de gestão de processos contribuem em menor escala para a eficácia organizacional. Salientam que estas atividades estimulam as inovações incrementais, e que geram maiores benefícios para organizações em contextos estáveis (BENNER; TUSHMAN, 2003, p.252)

O'Regan, Sims e Ghobadian (2004) analisaram os impactos de técnicas de gestão em 218 empresas industriais dos setores eletrônicos e de engenharia no Reino Unido. Os resultados indicam que não há diferença no desempenho das empresas que utilizam a TQM e das que não utilizam a TQM, muito embora haja diferentes graus de utilização das técnicas de gestão no setor analisado (O'REGAN; SIMS; GHOBADIAN, 2004).

Corredor e Goñi (2011) também analisaram o desempenho de empresas ganhadoras de prêmios de qualidade. A análise abrangeu o período de 1994 a 2006 de forma que os resultados foram comparados antes e depois da premiação. Ao contrário de Hendricks e Singhal (1997), os resultados sugerem que a implementação de um sistema TQM não traz efeito significativo no desempenho das empresas. As evidências mostraram que apenas os pioneiros na implantação da TQM experimentaram ganhos de desempenho e que o maior impacto ocorre no primeiro ano após o recebimento do reconhecimento externo pela implantação da TQM (CORREDOR; GOÑI, 2011).

Em empresas brasileiras destaca-se o estudo de Pinto, Carvalho e Ho (2006) que baseado em 198 respondentes pertencentes aos departamentos de qualidade, utilizando indicadores de desempenho de qualidade e também a taxa de retorno sobre o investimento (ROI), validou a hipótese de que as empresas que mais investiram em qualidade, operacionalizado pela adoção de programas, obtiveram sucesso nos indicadores de desempenho (PINTO; CARVALHO; HO, 2006).

Outro estudo em empresas brasileiras é o de Duarte, Di Serio e Brito (2008), os quais estudaram o relacionamento das práticas de gestão operacional com o desempenho organizacional com base em dados secundários de 1.200 empresas do estado de São Paulo (banco de dados da SEADE (Fundação Sistema Estadual de Análise de Dados)). A pesquisa não indicou evidências de que as práticas de gestão das operações (TQM, JIT, ISO) possam conduzir a um desempenho superior ou criar competências geradoras de competitividade (DUARTE; DI SERIO; BRITO, 2008)

Como se observa nos estudos antecedentes, os estudos empíricos mostram resultados controversos em relação à influência das técnicas de gestão operacional no desempenho operacional/organizacional. Neste contexto, tomando como base uma amostra setorial, têm-se a **Hipótese H3: As práticas de gestão das operações estão associadas positivamente com o desempenho operacional por meio da redução de custos.**

2.4.3. TQM e a Inovação

As estratégias de diferenciação requerem que as empresas forneçam produtos com qualidade e serviços que satisfaçam as necessidades dos clientes. Com frequência, as empresas buscam formas de persuadir seus clientes de que seus produtos são de alta qualidade, neste sentido, as técnicas de gestão da qualidade ou as certificações de qualidade assumem papel relevante nas estratégias da empresas (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998, p.245). Além disso, as características específicas do produto, os processos de entrega confiáveis e serviços de suporte pós-venda eficazes são aspectos também importantes para a estratégia de diferenciação. Este foco no cliente é o primeiro passo para dirigir os esforços de inovação da companhia para o desenvolvimento de novos produtos e serviços.

As técnicas de gestão das operações como a TQM englobam não apenas princípios de qualidade, mas também princípios de melhoria contínua e de aprendizagem organizacional que estão incorporados nas práticas de gestão de inovação (PRAJOGO; SOHAL, 2001, p.541). Equipes multifuncionais, gestão dos fornecedores, envolvimento e *empowerment* dos

funcionários são características das técnicas de gestão das operações que podem conduzir a um ambiente propício para o processo de inovação, tanto em relação à inovação de produtos como à inovação de processos.

Prajogo e Sohal (2001) fizeram uma revisão da literatura e afirmam que o relacionamento entre o TQM e a inovação é bastante complexo, apresentando argumentos conflitantes. Há argumentos favoráveis como mencionados nos parágrafos anteriores, mas há também argumentos negativos tais como: (a) foco apenas em melhorias incrementais; (b) a formalização e padronização inibindo a criatividade; (c) foco em eficiência de custos limitando as oportunidades de inovação; (d) aprendizagem de circuito simples ao invés de aprendizagem de circuito duplo (PRAJOGO; SOHAL, 2001, p.540-541).

Como um dos pilares da TQM é a melhoria contínua, o foco do processo de inovação é direcionado para inovações incrementais, de forma que é pouco provável que as atividades da TQM promovam inovações radicais, ou seja, inovações que se distanciem das competências existentes, tanto tecnológicas como de mercado. Nesse sentido, as práticas de gestão das operações podem reduzir as inovações radicais (BENNER; TUSHMAN, 2003, p.246).

2.4.4. Estudos Antecedentes

Prajogo e Sohal (2003), usando o modelo de equações estruturais indicam que a TQM está significativa e positivamente relacionada tanto com o desempenho de qualidade do produto, quanto com o desempenho de inovação do produto. O modelo estatístico indica também que a contribuição para a inovação é inferior à contribuição para o desempenho de qualidade e os resultados também indicam que há um relacionamento significativo e positivo entre o desempenho de qualidade e o desempenho de inovação, particularmente em relação à inovação de processos (PRAJOGO; SOHAL, 2003)

Singh e Smith (2004) analisaram os dados obtidos de 418 organizações industriais da Austrália para avaliar o relacionamento entre a TQM e a inovação com base nos elementos básicos da TQM, ou seja, a liderança da alta administração, o foco no cliente, o relacionamento com empregados, o relacionamento com fornecedores, os competidores, os sistemas de informação e comunicação e a gestão de produtos e processos. O modelo de equações estruturais não indicou relacionamento significativo entre a TQM e a inovação, uma explicação provável é que os construtos de TQM e inovação possam estar relacionados de forma mais complexa do que um modelo linear simples (SINGH; SMITH, 2004).

Perdomo-Ortiz, González-Benito e Galende (2006) estudaram o relacionamento entre os conceitos de TQM e a competência de inovação através de uma amostra de 102 empresas espanholas do setor de máquinas e equipamentos de mensuração. As análises estatísticas efetuadas pelos autores sugerem um relacionamento positivo entre a TQM e a competência em inovação, indicando que o processo de melhoria contínua é um princípio de ação que sumariza os elementos potenciais da organização orientados para a inovação (PERDOMO-ORTIZ; GONZÁLEZ-BENITO; GALENDE, 2006)

Prajogo e Sohal (2006), com base em 150 questionários respondidos por gerentes de companhias australianas, investigaram a adequação das práticas de TQM na mediação do relacionamento entre a estratégia organizacional e o desempenho organizacional. Os resultados indicam que há um relacionamento significativo entre a TQM e a estratégia de diferenciação. As evidências indicam que há um forte relacionamento entre a estratégia de diferenciação com as seguintes medidas de desempenho: qualidade do produto, inovação do produto e inovação do processo, indicando que tanto a qualidade como a inovação são metas apropriadas para a diferenciação com os competidores (PRAJOGO; SOHAL, 2006).

Martinez-Costa e Martínez-Lorente (2008) testaram o relacionamento entre a TQM e a inovação organizacional em uma amostra de 451 empresas espanholas sendo que 55% eram empresas industriais. A pesquisa considerou tanto inovações de produtos como de processos, incluindo o lançamento de novos produtos e as alterações de processos em seus construtos. Os resultados indicam que a TQM é um excelente ambiente para fomentar a inovação nas empresas. Os autores ressaltam que, apesar dos argumentos desfavoráveis mencionados pelos críticos, a TQM cria um ambiente favorável para superar possíveis barreiras que possam existir em relação à inovação (MARTÍNEZ-COSTA; MARTÍNEZ-LORENTE, 2008)

Os estudos empíricos em relação aos relacionamentos entre TQM e inovação são controversos e isso por si só é um motivador para buscar novas evidências e, neste caso, ressalta-se a relevância da inovação como fator de vantagem competitiva. Como explica Brown e Eisenhardt (2004, p.269), a vantagem competitiva é fugaz e, por isso, as empresas competitivas concentram-se em gerar continuamente novas fontes de vantagem. (BROWN; EISENHARDT, 2004, p. 269).

Embora existam diferentes formas de mensurar a variável inovação, dentre elas a orientação para inovação, entende-se que uma forma plausível seja operacionalizá-la por meio da dimensão lançamento de novos produtos. A inovação por meio de novos produtos em um cenário concorrencial é indicada como um fator de sobrevivência e crescimento (ZANDER; KOGUT, 1985, p76).

Um novo produto inovador tende a possibilitar ganhos elevados já que enfrenta menos concorrência em seu lançamento, entretanto à medida que imitadores são atraídos pelos ganhos elevados, há um aumento de competição e conseqüente redução dos ganhos (ROBERTS, 1999, p.656), levando às empresas a desenvolverem melhorias contínuas dos produtos e processos de fabricação como formas de desencorajar mais possíveis imitadores. O lançamento frequente de produtos acaba inibindo possíveis imitadores, e mesmo que eles possam ter a capacidade de imitar, nem sempre eles conseguem manter um elevado ritmo de lançamento de produtos (ZANDER; KOGUT, 1995, p.87), os quais são fundamentais para sustentar a vantagem competitiva por meio de novos produtos, serviços e processos (KAPLAN; NORTON, 2004, p.139). Com esta motivação, esta pesquisa estabeleceu a **Hipótese H4: Existe associação entre as práticas de gestão das operações com o desempenho organizacional através do lançamento de novos produtos.**

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1. Tipo de Pesquisa

Trata-se, em parte, de uma pesquisa exploratória. A pesquisa exploratória é realizada, como explica Collins e Hussey (2005, p.24), quando há poucos ou nenhum estudo anterior em que se possa buscar informações sobre a questão ou problema. Apesar da existência de estudos precedentes sobre os temas propostos nesta pesquisa, os seus resultados são controversos – indicando um estágio ainda exploratório, adicionalmente estudos que combinam os construtos Técnicas de Gestão das Operações e Uso do Sistema de Controle Gerencial não foram identificados na literatura. Trata-se também de uma pesquisa empírico-teórica já que pretende testar hipóteses referentes a relações entre variáveis de um determinado fenômeno.

Quanto ao processo de pesquisa, classifica-se como quantitativa já que envolve coletar e analisar dados numéricos e aplicar testes estatísticos (COLLINS; HUSSEY, 2005, p.26).

3.2. Método de Pesquisa

Utilizou-se do método de levantamento (*survey*) de dados primários através de questionários. Trata-se de uma *survey* analítica, como explica Collins e Hussey, com a intenção de determinar se há alguma relação entre diferentes variáveis (COLLINS; HUSSEY, 2005, p.71).

Antes da realização do levantamento quantitativo propriamente dito, realizou-se uma avaliação qualitativa para identificar a aderência do tema pesquisado e acessar o entendimento e validade das questões em relação aos objetivos da pesquisa e realizar um pré-teste com um grupo de potenciais respondentes. Este procedimento aumenta a probabilidade de que o questionário utilize a terminologia que esteja adequada ao referencial dos respondentes (VAN DER STEDE; YOUNG; CHEN, 2005, p.670).

3.3. População e Amostra

Para Van der Stede, Young e Chen (2005), a população-alvo é o conjunto de todos os respondentes que o pesquisador gostaria de estudar enquanto que a população de pesquisa é o conjunto de respondentes disponíveis para o pesquisador e que servirá de base para a amostra

de pesquisa (VAN DER STEDE; YOUNG; CHEN, 2005, p.666). Neste estudo, a população-alvo escolhida compõem-se de gestores de empresas e de unidades de negócios, e a população de pesquisa será composta por gestores das empresas afiliadas ao Sindipeças (Sindicato Nacional da Indústria de Componentes para Veículos Automotores). O Sindipeças congrega cerca de 500 associados reunindo empresas de pequeno, médio e grande portes da indústria de autopeças. Os quadros 1 a 3 mostram o perfil dos associados do Sindipeças tendo como base o faturamento anual, o número de empresas, a origem do capital e as certificações de qualidade de seus associados.

Quadro 1: Perfil dos associados (Faturamento e Origem do Capital)

Faturamento Anual (em mil US\$)	2009	Origem do Capital	2010
Até US\$ 5.000	9,4%	Capital Nacional	58,7%
de US\$ 5.001 a 20.000	20,6%	Capital Estrangeiro	31,0%
de US\$ 20.001 a 50.000	23,1%	Capital Majoritário Nacional	2,0%
de US\$ 50.001 a 150.000	24,1%	Capital Majoritário Estrangeiro	7,5%
Acima de US\$ 150.001	22,9%	Capital Misto (%50/50)	0,8%

Fonte: Sindipeças

Quadro 2: Perfil dos associados (No de empregados)	
No. de Empregados	2010
1 a 60	13,8%
61 a 125	17,9%
126 a 250	20,3%
251 a 500	20,7%
501 a 1000	12,4%
Acima de 1001	14,8%
Fonte: <i>Sindipeças</i>	

Quadro 3 : Certificações dos associados

Em número de empresas

Norma	Em processo	%	Certificações	%
AVSQ	0	0,0	3	0,3
BS 8800/OHSAS 18001	11	12,4	43	4,8
ESQF	0	0,0	3	,03
ISO 14001:2004	40	44,9	205	22,9
ISO 9001 (2000 e 2008)	9	10,1	291	32,5
ISO TS 16949 (2002 e 2009)	24	27,0	329	36,7
SA 8000	4	4,5	3	0,3
VDA 6.1/6.3	1	1,1	19	2,1
Total	89	100,0	896	100,0
Fonte: <i>Sindipeças (504 empresas associadas em 2010)</i>				

3.4. Procedimentos de Coleta

Na fase inicial, foram realizadas entrevistas com quatro gestores de uma amostra de três empresas com o objetivo entender e avaliar o contexto das empresas em relação ao tema da pesquisa. As empresas foram indicadas pelo Gerente Executivo do Sindipeças, o qual é o principal responsável pela celebração do Convênio de Cooperação entre a Universidade Presbiteriana Mackenzie e o Sindipeças, e com quem foram discutidos e acordados os objetivos da pesquisa. As entrevistas não-estruturadas foram gravadas e transcritas.

Nesta fase da pesquisa, algumas evidências foram coletadas durante as entrevistas:

- a) O Sistema de Gestão da Qualidade está presente em todas as empresas entrevistadas e mostra-se um importante indutor do processo de inovação.
- b) O uso dos controles gerenciais nas empresas encontra-se em estágios diferentes nas empresas, notadamente nas empresas de pequeno e médio porte. Percebe-se que uma influência relevante do controlador da empresa na adoção de artefatos da contabilidade gerencial.
- c) Os modelos ou estágios de implementação dos sistemas integrados ERP podem representar uma limitação na utilização de controles gerenciais integrados.
- d) Embora as empresas do setor de autopeças tenham uma forte dependência dos produtos demandados pelo mercado através das grandes montadoras de veículos, o lançamento de novos produtos é um fator relevante para a sobrevivência e crescimento tanto das empresas que atendem o mercado de reposição como o mercado das montadoras de veículos. Observa-se que nos últimos anos o lançamento de novos produtos tem sido a tônica das montadoras de veículos.
- e) O tema Competitividade está no centro das atenções das empresas do setor. Nota-se, entretanto, que o entendimento sobre o processo de inovações ainda é relativamente incipiente.

Na 2ª. fase da pesquisa, foi realizado o levantamento junto aos associados do Sindipeças. A utilização de questionários, apesar das dificuldades de obtenção de quantidade adequada de respostas, é o método mais adequado aos propósitos da pesquisa. Os questionários foram baseados na coleta de informações e julgamentos, principalmente, através de uma escala Likert. Portanto, o objetivo foi obter valores numéricos a partir de dados qualitativos.

Van der Stede, Young e Chen (2005) indicam que uma das formas de aumentar a taxa de resposta em *surveys* é através de questionários “endossados” por um alto executivo, uma

associação de empresas ou alguma outra autoridade (VAN DER STEDE; YOUNG; CHEN, 2005, p.672), o que foi obtido por meio do acordo de cooperação entre o Sindipeças e a Universidade Presbiteriana Mackenzie com o propósito de realizar a pesquisa dentre os seus associados ou afiliados.

Inicialmente uma carta de apresentação foi enviada para todos os 512 associados do Sindipeças. Posteriormente, contatos telefônicos também foram realizados a partir da lista fornecida pelo Sindipeças. No total foram realizados 246 contatos telefônicos e reenvio do e-mail com o endereço eletrônico para acesso ao questionário via Internet. Das 101 respostas obtidas, 98 questionários foram validados para compor a base da pesquisa, o que representa uma taxa de retorno de 19%.

3.5. Perfil da Amostra

As tabelas a seguir mostram o perfil das empresas respondentes: 61% dos respondentes são classificados como uma empresa com perfil PME (de acordo com o critério adotado pelo BNDES, as empresas com faturamento anual até R\$ 90 milhões são classificadas como Pequenas e Médias Empresas - PME), 61% com capital nacional, 66% com até 500 funcionários, e 56% com mais de 30 anos de existência.

Tabela 1: Perfil das empresas respondentes

Faturamento anual em R\$ milhões

Até 20	24	24,5%
20 a 40	15	15,3%
40 a 65	11	11,2%
65 a 90	10	10,2%
90 a 200	7	13,1%
200 a 300	10	10,2%
300 a 400	10	10,2%
400 a 500	3	3,1%
mais de 500	8	8,2%
Total	98	100,0%

Tabela 2: Perfil das empresas respondentes

Origem do Capital

Nacional	60	61,2%
Estrangeiro	31	31,6%
Majoritário Nacional	1	1,0%
Majoritário Estrangeiro	4	4,1%
Misto (50/50)	2	2,0%
Total	98	100,0%

Tabela 3: Perfil das empresas respondentes

No de Funcionários

Não declarado	3	3,1%
1 a 60	9	9,2%
61 a 125	16	16,3%
126 a 250	18	18,4%
251 a 500	19	19,4%
501 a 1000	16	16,3%
Mais de 1001	17	17,3%
Total	98	100,0%

Tabela 4: Perfil das empresas respondentes

Tempo de Existência (anos)

Não declarado	2	2,0%
Até 10	13	13,3%
11 a 20	19	19,4%
21 a 30	9	9,2%
31 a 40	21	21,4%
Mais de 40	34	34,7%
Total	98	100,0%

As tabelas a seguir mostram o perfil dos respondentes: 53% têm cargo de diretoria, 39% são da área administrativa ou diretoria, e 41% está no cargo atual há mais de 10 anos, o que indica um perfil de senioridade dos respondentes e sugere que os respondentes estão habilitados a responder questionários que abrangem controle gerencial, operações e estratégia.

Tabela 5: Perfil dos respondentes

Cargo na empresa

Presidente ou CEO	8	8,2%
Diretor, Sócio-Diretor	44	44,9%
Gerente	30	30,6%
Outros	14	14,3%
Não declarado	2	2,0%
Total	98	100,0%

Tabela 6: Perfil dos respondentes

Área Funcional

Não declarado	9	9,2%
Administração	13	13,3%
Diretoria	25	25,5%
Finanças/Controladoria	24	24,5%
Comercial/Marketing	13	13,3%
Industrial/Manut/Produção	11	11,2%
RH	3	3,1%
Total	98	100,0%

Tabela 7 Perfil dos respondentes

Tempo no Cargo Atual (anos)

Não declarado	1	1,0%
Menos de 3	20	20,4%
3 a 5	22	22,4%
5 a 10	15	15,3%
10 a 15	15	15,3%
Mais de 15	25	25,5%
Total	98	

3.6. Questionário

Adotou-se o questionário com perguntas fechadas como recomendam Collins e Hussey (2005, p.165) para pesquisas com paradigma positivista. O questionário foi aplicado de forma eletrônica, via internet, por meio do software *Formsite Web Form Builder*, específico para este fim. Os dados foram posteriormente transferidos para uma planilha do *Microsoft Excel*.

As questões que tratam dos construtos Uso Diagnóstico e Uso Interativo foram adaptadas de Henri (2006a) e Oyadomari *et al.* (2011). As variáveis do construto Desempenho foram adaptadas de Bisbe e Otley (2004) e Govindarajan (1984). O construto Técnicas de Gestão inclui as técnicas citadas pelos entrevistados na fase inicial da pesquisa.

Adotou-se a escala Likert pela vantagem de fornecer várias afirmações numa lista de respostas objetivas, com pouco espaço utilizado e simples para o respondente completar (COLLINS; HUSSEY, 2005, p.174). Utilizou-se a escala de sete pontos seguindo a

recomendação de Cox (1980, p.420). No Bloco referente ao Uso do Controle Gerencial, a escala 1 corresponde a “nunca utilizado” e a escala 7 a “extremamente utilizado”. Já no Bloco referente ao Desempenho, a escala corresponde a “muito abaixo do planejado” e a escala 7 a “muito acima do planejado”.

3.7. Procedimentos de Tratamento dos Dados

As hipóteses de relacionamento estabelecidas nesta pesquisa foram testadas através da Modelagem de Equações Estruturais (MEE) que é uma técnica de análise multivariada para explicar as relações de dependência múltipla e inter-relacionadas, combinando aspectos da análise fatorial e da análise de regressão múltipla (HAIR *et al.*, 2009, p.543).

Smith e Langfield-Smith (2004) sugerem que a MEE poderia ser utilizada nas pesquisas de contabilidade gerencial para analisar os efeitos das relações entre o ambiente, estratégia, estrutura e sistemas de controle na efetividade organizacional (SMITH; LANGFIELD-SMITH, 2004, p.78), o que está exatamente em linha com o tema desta pesquisa. Observa-se também que a MEE vem sendo cada vez mais utilizada nas pesquisas contábeis (CHENHALL, 2005, p.409; HENRI, 2006a, p.542; NARANJO-GIL, 2007, p.745; CADEZ; GUILDING, 2008, p.849; OYADOMARI *et al.*, 2011, p.310).

Utilizou-se o software SmartPLS 2.0 (RINGLE; WENDE; WILL, 2005) que utiliza o método PLS *Partial Least Square*) que pode ser utilizado com amostras menores e acomoda também dados em condição de não-normalidade (SMITH; LANGFIELD-SMITH, 2004, p.75; ZWICKER; SOUZA; BIDO, 2008, p.1).

A análise de dados foi realizada com base nas recomendações apresentadas por Hair *et al.* (2009) e, consoante com a sequência apresentada por Oyadomari *et al.* (2011), com as seguintes etapas:

- Avaliação do modelo de mensuração
 - Avaliação da correlação de cada indicador com seus respectivos construtos
 - Análise da confiabilidade composta de cada construto
 - Verificação da Variância Média Explicada (VME) e Validade Convergente
 - Validade Discriminante operacionalizado pela raiz quadrada da VME
- Validação do Modelo Estrutural
 - Verificação dos valores de R^2
 - Teste t de Student

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1. Construtos e Análise Descritiva das Variáveis

No Quadro 4, identifica-se cada variável e suas características estatísticas. Observa-se que as técnicas de gestão apresentam médias relativamente inferiores com desvios padrões relativamente superiores, o que mostra que estas técnicas não têm utilização uniforme nas empresas da amostra pesquisada. Estes dados mostram que a metodologia do Seis Sigma ainda tem utilização limitada nas empresas do setor de autopeças.

Quadro 4 – Os Construtos e as Variáveis

	Variáveis	Média	Mediana	Desvio padrão
	USO DIAGNÓSTICO			
UD1	a) Acompanhar o cumprimento das metas.	5,93	6,0	1,06
UD2	b) Monitorar os resultados.	6,04	6,0	1,08
UD3	c) Comparar os resultados com as expectativas.	5,92	6,0	1,07
UD4	d) Revisar os indicadores chaves.	5,63	6,0	1,24
UD5	e) Avaliar o cumprimento do orçamento.	5,84	6,0	1,27
	USO INTERATIVO			
IN1	a) Possibilitar discussão em reuniões gerenciais entre superiores, subordinados e pares.	5,59	6,0	1,43
IN2	b) Permitir discussões contínuas das premissas e planos de ação de forma desafiadora.	5,29	6,0	1,38
IN3	c) Fornecer uma visão unificada da organização.	5,39	6,0	1,27
IN4	d) Manter unida a organização em torno dos seus objetivos.	5,53	6,0	1,21
IN5	e) Possibilitar que a organização foque em questões de interesse comum.	5,43	6,0	1,19
IN6	f) Permitir que a organização foque nos fatores críticos de sucesso.	5,46	6,0	1,19
IN7	g) Desenvolver uma linguagem comum na organização.	5,29	5,0	1,23
IN8	h) Desenvolver novas estratégias e planos de ação.	5,36	6,0	1,20
	TÉCNICAS DE GESTÃO			
PG1	a) Seis Sigma	2,45	2,0	2,56
PG2	b) Cinco S	4,47	5,0	2,31
PG3	c) TQM – Total Quality Management	3,81	5,0	2,57
PG4	d) Kaizen - Programa de Melhoria Contínua	4,33	5,0	2,38
PG5	e) Programa de Sugestões	4,03	4,5	2,27
REDCUST	REDUÇÃO DE CUSTOS	4,84	5,0	1,22
NPROD	LANÇAMENTO DE NOVOS PRODUTOS	4,80	5,0	1,22
DESEMP	DESEMPENHO			

D1	c) Crescimento de vendas	5,28	5,5	1,13
D2	d) Retorno sobre investimentos	4,86	5,0	1,28
D3	e) Margem de lucro	4,50	5,0	1,33
D4	f) Satisfação do cliente	5,56	6,0	0,94
D5	g) Participação de mercado	5,06	5,0	1,20
D6	h) Desempenho global	4,96	5,0	1,25

Fonte: *Dados de Pesquisa*

4.2. Avaliação do Modelo de Mensuração

Inicialmente realizou-se o teste de Validade Convergente, e como as variáveis apresentaram cargas superiores a 0,6 com exceção de duas variáveis, porém com cargas muito próximas a 0,60, optou-se por não excluir nenhuma variável.

Tabela 8 : Cargas Cruzadas

	DESEMP	NPROD	REDCUST	TECN	UD	UI
D1	0,76	0,46	0,38	0,22	0,22	0,21
D2	0,84	0,42	0,60	0,35	0,38	0,38
D3	0,81	0,33	0,58	0,20	0,21	0,27
D4	0,56	0,32	0,40	0,19	0,14	0,31
D5	0,74	0,41	0,38	0,29	0,28	0,24
D6	0,80	0,35	0,45	0,41	0,38	0,36
IN1	0,20	0,16	0,33	0,48	0,70	0,82
IN2	0,23	0,23	0,32	0,40	0,65	0,86
IN3	0,33	0,22	0,30	0,53	0,74	0,91
IN4	0,43	0,21	0,37	0,42	0,70	0,92
IN5	0,50	0,22	0,40	0,57	0,74	0,86
IN6	0,37	0,22	0,32	0,52	0,72	0,93
IN7	0,37	0,16	0,34	0,53	0,69	0,90
IN8	0,34	0,20	0,37	0,40	0,65	0,90
NPROD	0,50	1,00	0,42	0,15	0,26	0,23
PG1	0,19	0,08	0,08	0,59	0,29	0,28
PG2	0,16	0,05	0,07	0,69	0,31	0,24
PG3	0,19	0,04	0,17	0,67	0,38	0,36
PG4	0,27	0,06	0,22	0,80	0,44	0,43
PG5	0,37	0,19	0,43	0,89	0,44	0,50
REDCUST	0,63	0,42	1,00	0,36	0,36	0,39
UD1	0,34	0,17	0,30	0,45	0,84	0,71
UD2	0,31	0,17	0,28	0,53	0,91	0,67
UD3	0,33	0,27	0,37	0,38	0,90	0,69
UD4	0,31	0,27	0,35	0,48	0,88	0,73
UD5	0,25	0,24	0,21	0,45	0,81	0,63

Quanto à validade convergente (tabela 8), todos os indicadores apresentaram cargas fatoriais significantes ($p < 0,05$) e superiores a 0,60, com exceção das variáveis D4 com carga 0,56 e PG1 com carga de 0,59 e possuem cargas maiores em seus respectivos construtos.

Todos os construtos apresentaram variância média extraída (VME) acima de 0,50 (tabela 9). Os índices de confiabilidade composta e Alfa de Cronbach apresentam índices superiores a 0,70 (HAIR *et al.*, 2009, p.126).

Tabela 9: Medidas de Confiabilidade e Validade do Modelo

	VME	Composite Reliability	R Square	Cronbachs Alpha
DESEMP	0,57	0,89	0,46	0,85
NPROD	1,00	1,00	0,05	1,00
REDCUST	1,00	1,00	0,17	1,00
TECN	0,54	0,85	-	0,83
UD	0,76	0,94	-	0,92
UI	0,79	0,97	-	0,96

A validade discriminante é confirmada na tabela 10, onde todas as correlações são inferiores aos valores da raiz quadrada da variância média extraída (VME), indicando que os construtos apresentam-se correlacionados, mas são distintos uns dos outros.

Tabela 10: Matriz de Correlações

	DESEMP	NPROD	REDCUST	TECN	UD	UI
DESEMP	0,76					
NPROD	0,50	1				
REDCUST	0,63	0,42	1			
TECN	0,37	0,15	0,36	0,74		
UD	0,36	0,26	0,36	0,52	0,87	
UI	0,39	0,23	0,39	0,54	0,79	0,89

4.3. Avaliação do Modelo Estrutural

O coeficiente de determinação R^2 indica o percentual em que a variável dependente é explicada pela independente (HAIR *et al.*, 2009, p.150).

A tabela 11 mostra os coeficientes de regressão e a estatística t, e a figura 2 mostra o diagrama das relações no qual são identificados os valores de t (valores abaixo das setas que unem as variáveis ou construtos) que devem ser superiores a 1,96 para que os coeficientes sejam considerados diferentes de zero com nível de significância de 0,05 e intervalo de confiança de 95% ou superiores a 1,64 para nível de significância de 0,10 e intervalo de confiança de 90%.

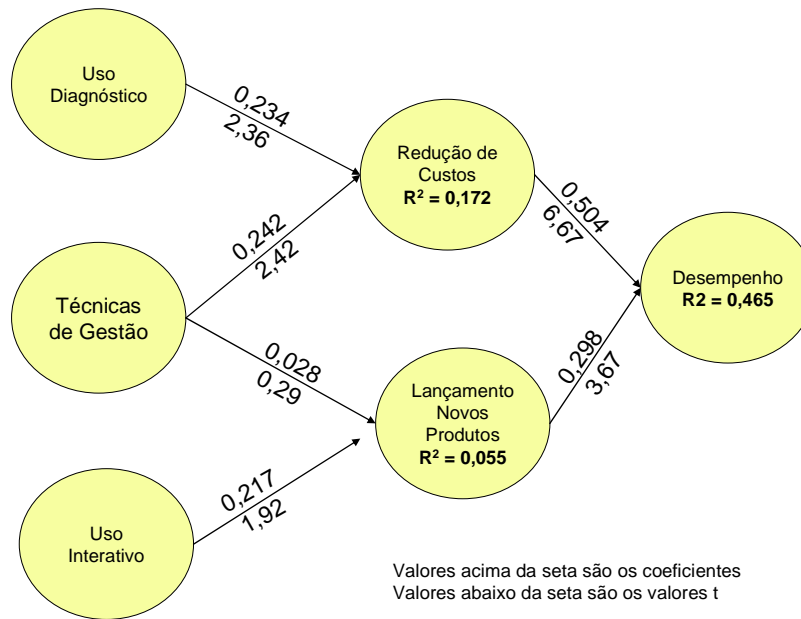


Figura 2: Modelo PLS

Tabela 11: Coeficiente de Regressão e estatística t

	Original Sample (O)	Standard Error (STERR)	T Statistics (O/STERR)
NPROD -> DESEMP	0,30	0,08	3,67
REDCUST -> DESEMP	0,50	0,08	6,67
TECN -> NPROD	0,03	0,10	0,29
TECN -> REDCUST	0,24	0,10	2,42
UD -> REDCUST	0,23	0,10	2,36
UI -> NPROD	0,22	0,11	1,92

Tendo em vista o caráter exploratório desta pesquisa, considerou-se a relação Uso Interativo e Lançamentos de Novos Produtos com nível de significância de 0,10 como

significativamente positiva. Os outros relacionamentos foram considerados significativamente positivos com nível de significância de 0,05, com exceção da relação Técnicas de Gestão e Lançamentos de Novos Produtos em que não se identificou significância.

4.4. Análise dos Resultados

Para facilitar a discussão dos resultados, as hipóteses de pesquisa declaradas no início deste trabalho são novamente apresentadas.

Hipótese H1: Existe associação positiva entre o Uso Diagnóstico do Sistema de Controle Gerencial com o desempenho organizacional por meio da Redução de Custos.

A hipótese de relacionamento entre o uso diagnóstico do SCG e a redução de custos foi validada. Qualquer seja o nível de desenvolvimento do SCG na empresa, ou dos artefatos utilizados pelos gestores, o uso diagnóstico tem a função tradicional de sistema de *feedback* (SIMONS, 2000, p.209), de forma que os gestores possam avaliar os resultados oriundos de suas ações nas operações da empresa. O uso diagnóstico permite o monitoramento e acompanhamento das variáveis críticas de desempenho através de uma transmissão explícita das estratégias planejadas aos objetivos operacionais, definindo parâmetros e metas para eventuais planos de ação corretiva (SIMONS, 1995, p.90).

Os custos operacionais da empresa costumam aparecer como uma das principais variáveis de desempenho, notadamente no competitivo setor de autopeças, de forma que projetos de redução de custos são constantes nas empresas. Na área de Operações, por exemplo, dentre as prioridades competitivas, costuma-se enfatizar a competência na redução de custos.

Esta associação entre o uso diagnóstico e a redução de custos está em linha com a percepção de cultura voltada ao controle do setor de autopeças. As empresas deste setor têm como referências as grandes empresas montadoras de veículos que exercem uma pressão de preços em toda cadeia de suprimentos. A forte concorrência e as metas impostas pelas montadoras requerem um monitoramento constante das operações.

Os valores da cultura voltada ao controle incluem previsibilidade, estabilidade, formalidade, rigidez e conformidade (HENRI, 2006b, p.79; AGBEJULE, 2011, p.76). As empresas com predominância na cultura de controle têm orientação voltada à eficiência e promovem um controle rígido de suas operações. Assim, é natural que as empresas de

autopeças utilizem o SCG com o enfoque diagnóstico para buscar a redução de custos, o que foi comprovado na pesquisa.

Hipótese H2: Existe associação positiva entre o Uso Interativo do Sistema de Controle Gerencial e o desempenho organizacional através do lançamento de novos produtos.

Pela natureza exploratória desta pesquisa, a hipótese de relação entre o uso interativo do SCG e o lançamento de novos produtos foi validada com nível de significância de 0,10. Estes resultados indicam também que o uso interativo pode ser potencialmente aperfeiçoado para que maiores benefícios possam ser produzidos no processo de inovação. O uso interativo estimula a busca de oportunidades e encoraja o surgimento de novas iniciativas estratégicas (SIMONS, 1995, p.93). As incertezas estratégicas mantêm em constante ameaça as estratégias planejadas pela empresa invalidando premissas estabelecidas, assim o uso interativo permite que, através do processo de diálogo, debate e aprendizagem, surjam novas estratégias (SIMONS, 1995, p.102), requerendo ações inovadoras em quaisquer das atividades da empresa. As incertezas de natureza estratégica são mudanças fundamentais nos diferentes ambientes que podem potencialmente romper as regras sob as quais uma organização esteja operando (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008, p.471). Alterações nas preferências dos consumidores, tecnologias em constante evolução, ou produtos substitutos são alguns exemplos de ameaças ou oportunidades que o uso interativo do SCG pode permitir conhecer de forma que a estratégia da empresa possa ser reavaliada. Neste contexto, a inovação através de novos produtos tem se tornado um fator relevante nas estratégias das empresas.

O lançamento de um novo produto que faz um uso mais efetivo dos recursos pode trazer vantagem competitiva e melhorar a lucratividade da empresa (ROBERTS; AMIT, 2003, p.107). Segundo Toledo et al (2008), 70% das empresas de sua pesquisa no setor de autopeças citam a tendência de aumento do número de lançamentos de novos produtos (TOLEDO et al, 2008, p.418), além disso, o lançamento de novos produtos com custos cada vez menores é, em muitos casos, uma condição mandatória e no setor de autopeças, esta é uma situação típica. Por isso, os resultados desta pesquisa os quais evidenciam que as empresas analisadas utilizam o SCG de forma interativa e que há um relacionamento positivo com o lançamento de novos produtos, são particularmente importantes para o setor de autopeças.

A validação desta hipótese de relacionamento entre o uso interativo do SCG com o processo de inovação através do lançamento de novos produtos está em linha com os

trabalhos de Henri (2006) e Oyadomari *et al.* (2011) que mostraram a influência do uso interativo com as competências organizacionais entre as quais está a inovação.

Hipótese H3: Existe associação positiva entre as práticas de gestão das operações com o desempenho operacional por meio da redução de custos.

Esta pesquisa concluiu que a hipótese H3 foi validada já que as análises dos dados estatísticos indicam que há relacionamento positivo entre o uso das práticas de gestão das operações e a redução de custos. As práticas de gestão das operações estudadas referem-se aos conceitos dos programas de qualidade cujo principal modelo é a TQM (*Total Quality Management*). A TQM engloba uma série de práticas que enfatizam a melhoria contínua, a satisfação das necessidades dos clientes, a redução de retrabalhos, pensamento de longo prazo, trabalhos em equipe e envolvimento dos empregados, o *benchmarking* dos concorrentes, a resolução de problemas em equipe, e relacionamentos mais estreitos com os fornecedores (POWEL, 1995, p.16). Estes pressupostos básicos objetivam a sustentação da qualidade dos produtos e processos, mais clientes e empregados satisfeitos, menores custos e melhoria no desempenho organizacional.

Algumas das atividades destas práticas estão diretamente ligadas à melhoria de eficiência e redução de custos. A eliminação de desperdícios e a melhoria contínua nos processos com redução de tempos de espera entre as fases de produção, por exemplo, tendem a reduzir os custos de produção. Outras atividades como trabalhos em equipes multifuncionais ou treinamento podem favorecer a redução de custos de forma indireta.

No setor de autopeças, estas práticas de gestão têm sido propiciadas, e em muitos casos, exigidas pelos seus clientes, notadamente as montadoras de veículos. A exigência de certificações de qualidade acaba por incentivar a adoção de práticas de gestão voltadas para os programas de qualidade. A implementação destas práticas pode se realizada, portanto, de forma planejada e abrangente, ou de forma parcial e limitada objetivando uma determinada certificação. Os dados da pesquisa mostram que a utilização destas técnicas no setor de autopeças ainda apresenta uma relativa variabilidade indicando que o grau de utilização destas técnicas ainda é bastante variável ou que as implantações dos programas estão em estágios diferentes nas empresas.

De qualquer forma, os resultados desta pesquisa sugerem que a adoção destas práticas aliada à cultura de controle tem influenciado positivamente as empresas nos seus objetivos de redução de custos, sugerindo que mesmo com implantação ou utilização parcial, estas práticas de gestão podem influenciar favoravelmente os projetos de redução de custos. As médias de

utilização não tão elevadas indicam também um potencial de melhoria para essas empresas, especialmente em relação ao Seis Sigma e à própria TQM.

Hipótese H4: Existe associação entre as práticas de gestão das operações com o desempenho organizacional através do lançamento de novos produtos.

Esta hipótese não foi validada, indicando que a associação entre as práticas de gestão e o lançamento de novos produtos não é estatisticamente significativa.

Os princípios que caracterizam as práticas de gestão das operações como a TQM incluindo o foco no cliente, envolvimento e participação dos empregados, o comprometimento da alta direção, relacionamento com fornecedores e o processo de melhoria contínua são argumentos que favorecem a competência de inovação (PERDOMO-ORTIZ et al, 2006, p.1182), entretanto os resultados esta pesquisa não confirmaram esta argumentação em relação ao lançamento de novos produtos.

Fatores como a padronização dos processos e formalidade nos procedimentos, tidos como negativos no processo de inovação (HARARI,1997, p.43), podem estar contrapondo aos aspectos favoráveis no processo de lançamento de novos produtos.

Outra possível explicação diz respeito aos benefícios destas práticas de gestão, os quais podem eventualmente aparecer em outros aspectos do processo de inovação. Em algumas empresas, os esforços de inovação podem estar focados para as melhorias na efetividade em custos, indicando que neste setor os sistemas de qualidade podem ter sido implantados para minimizar desperdícios e foram desenvolvidos primariamente na identificação de esforços de redução de custos (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998, p.255), o que é coerente com a realidade do setor de autopeças no Brasil cujos principais desafios são a competição global e a pressão de preços e custos (ROLLI, 2011).

As características organizacionais bastante heterogêneas do setor de autopeças no Brasil podem também ter contribuído para este resultado. As características organizacionais como tamanho da empresa, utilização intensiva de capital, diversificação, tempo de adoção da TQM ou maturidade das práticas de gestão podem moderar os benefícios da TQM (HENDRICKS; SINGHAL, 2000, p.15). A característica do setor de autopeças também pode interferir nesta relação das práticas com a inovação de produtos já que muitos projetos desenvolvidos pelas empresas do setor são projetos desenvolvidos pelas matrizes de subsidiárias multinacionais ou pelos clientes (TOLEDO *et al.*, 2008, p.419).

Kaynak (2003) indica também que a implementação parcial da TQM pode justificar os benefícios menores já que as diversas práticas vinculadas à TQM são inter-relacionadas. Por

exemplo, o comprometimento da liderança tem um papel significativo numa implementação bem sucedida da TQM que afeta sobremaneira outras atividades da TQM. Assim, sem o comprometimento adequado da liderança, os potenciais benefícios da TQM podem ser prejudicados (KAYNAK, 2003, p.427).

Os dados da pesquisa indicam que as médias de utilização, notadamente da TQM e do Seis Sigma são relativamente mais baixas, sugerindo que o nível de utilização não é suficiente para influenciar o processo de lançamento de novos produtos. Assim, estes resultados indicam de um lado oportunidades de novas pesquisas para entender a complexa relação entre o uso das práticas de gestão com o processo de inovação que pode envolver outras variáveis e outras estruturas de relacionamento, e por outro lado, sugerem a possibilidade de melhorias no processo de inovação através das técnicas de gestão das operações.

A implantação das práticas de gestão apenas pela necessidade de obtenção de uma certificação de qualidade pode fazer com as empresas foquem apenas nos requisitos mínimos da certificação sem que haja uma efetiva aculturação e utilização das técnicas de gestão, desta forma, os potenciais benefícios também poderão ser parciais ou incompletos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo mostrar os efeitos dos usos do sistema de controle gerencial e das práticas de gestão das operações no desempenho organizacional através da redução de custos e lançamentos de novos produtos. Esta pesquisa teve um foco setorial, pois foi realizada junto ao setor de autopeças através de um *survey* com os associados do Sindicato Nacional da Indústria de Componentes para Veículos Automotores.

Os relacionamentos analisados na literatura envolvendo os usos do SCG, as práticas de gestão e o desempenho das empresas mostram resultados controversos, por isso esta pesquisa contribui para o entendimento destas relações agregando evidências adicionais em um contexto específico de empresas.

A pesquisa validou estatisticamente três das quatro hipóteses de pesquisa. Os relacionamentos dos usos do SCG foram validados. No setor de autopeças, o uso diagnóstico do SCG está associado positivamente com a meta de redução de custos e o uso interativo está associado positivamente com os objetivos de lançamento de novos produtos. Em relação ao uso das técnicas de gestão das operações, confirmou-se que a TQM influencia positivamente os objetivos de redução de custos, entretanto a hipótese de associação positiva com as metas de lançamento de novos produtos não foi estatisticamente validada.

Os resultados devem ser considerados à luz das limitações deste tipo de pesquisa que considerou as percepções de um gestor de alta direção das empresas que podem ser diferentes de outros gestores de mesmo nível. Além disso, tratou-se de uma amostra não probabilística, portanto com as restrições de generalização. Saliente-se também que a modelagem de qualquer contexto simplifica a realidade já que outras variáveis que ficaram fora do modelo podem ter influência nas relações analisadas.

Em relação à prática empresarial, esta pesquisa demonstra a importância do uso do SCG nas prioridades estratégicas das empresas. Deve-se reforçar que o uso diagnóstico contribui para os planos de redução de custos e o uso interativo do SCG pode exercer influência significativa para o processo de inovação envolvendo o lançamento de novos produtos. A adoção de práticas de gestão é também um fator de contribuição para a redução de custos, muito embora não haja benefício aparente no processo de lançamento de novos produtos, o que pode ser uma característica setorial ou ainda da amostra constituída em sua grande parte por Pequenas e Médias Empresas, indicando um baixo grau de implantação do Seis Sigma e TQM.

Além de estudar possíveis relacionamentos mediadores ou moderadores entre os usos SCG e as práticas de gestão para a melhoria de desempenho organizacional, sugere-se para futuras pesquisas a consideração de fatores contingenciais que possam interferir nestas relações, bem como estudos de casos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGBEJULE, Adebayo. Organizational culture and performance: the role of management accounting system. **Journal of Applied Accounting Research**, v.12, n.1, p.74-89, 2011.

AGUIAR, Andson Braga de; PACE, Eduardo Sérgio Ulrich; FREZATTI, Fábio. Análise do Inter-relacionamento das Dimensões da Estrutura de Sistemas de Controle Gerencial: um Estudo Piloto. **RAC-Eletrônica**, Curitiba, v.3, n.1, art.1, p.1-21, 2009.

ANAD, Gopesh; WARD, Peter T.; TATIKONDA, Mohan V.; SCHILLING, David A. Dynamic capabilities through continuous improvement infrastructure. **Journal of Operations Management**, v.27, p.444-461, 2009.

ANTHONY, Robert N.; GOVIDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. 12a. Ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

ARAGÃO, Marianna. Cinco Produtos por Dia. **Revista Exame** da Editora Abril S.A., Edição 1000, 21.Setembro.2011, Ano 45, n.17, p.186, 2011.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. 2a. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

BARNEY, Jay B. Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. **Journal of Management**, v.17, n.1, p.99-120, 1991.

BARNEY, Jay B. Resource-based theories of competitive advantage: a ten-year retrospective on the resource-based view. **Journal of Management**, v.27, p.643-650, 2001.

BENNER, Mary J.; TUSHMAN, Michael L. Exploitation, Exploration, and Process Management: The Productivity Dilemma Revisited. **Academy of Management Review**, v.29, n.2, p.238-256, 2003.

BESSANT, John; FRANCIS, David. Developing strategic continuous improvement capability. **International Journal of Operations & Production Management**, v.19, n.11, p.1106-1119, 1999.

BISBE, Josep; MALAGUEÑO, Ricardo. The Choice of Interactive Control Systems under Different Innovation Management Modes. **European Accounting Review**, Vol. 18, No. 2, p. 371-405, 2009.

BISBE, Josep; OTLEY, David. The Effects of the Interactive Use of Management Control Systems on Product Innovation. **Accounting, Organizations and Society**. Vol. 29, p. 709-737, 2004.

BRAH, Shaikat A.; WONG, Jen Li; RAO, B. Madhu. TQM and business performance in the service sector: a Singapore study. **International Journal of Operations & Production Management**, v.20, n.11, p.1293-1312, 2000.

BROWN, Shona L.; EISENHARDT, Kathleen M. **Estratégia Competitiva no Limiar do Caos: Uma Visão Dinâmica para as Transformações Corporativas**. São Paulo: Cultrix, 2004.

CADEZ, Simon; GUILDING, Chris. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. **Accounting, Organizations and Society**, v.33, p.836-863, 2008.

CARTON, Robert B.; HOFER, Charles W. Organizational Financial Performance: Identifying and Testing Multiple Dimensions. **Academy of Entrepreneurship Journal**, v.16, n.1, p.1-22, 2010.

CHENHALL, Robert H. Reliance on manufacturing performance measures, total quality management and organizational performance. **Management Accounting Research**, v.8, p.187-206, 1997.

CHENHALL, Robert H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v.28, p.127-168, 2003.

CHENHALL, Robert H. Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v.30, p.395-422, 2005.

CHENHALL, Robert H.; LANGFIELD-SMITH, Kim. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. **Accounting, Organizations and Society**, v.23, n.3, p.243-264, 1998.

CHENHALL, Robert H.; LANGFIELD-SMITH, Kim. Multiple perspectives of performance measures. **European Management Journal**, v.25, n.4, p.266-282, 2007.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração: Um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2^a. Ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CORREDOR, Pilar; GOÑI, Salomé. TQM and performance: Is the relationship so obvious? **Journal of Business Research**, v.64, p.830-838, 2011.

COX III, Eli P. The Optimal Number of Response Alternatives for a Scale: A Review. **Journal of Marketing Research**, v.17, p.407-422, 1980.

CUA, Kristy O.; McKONE, Kathleen E.; SCHROEDER, Roger G. Relationships between implementation of TQM, JIT, and TPM and manufacturing performance. **Journal of Operations Management**, v.19, p.675-694, 2001.

DAVILA, Tony. An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. **Accounting, Organizations and Society**, Volume 25, Issues 4-5, p. 383-409, May 2000.

DAVILA, Tony. The Promise of Management Control Systems for Innovation and Strategic Change. in: C.S. Chapman (Ed) **Controlling Strategy: Management, Accounting, and Performance Measurement**, p. 37-61. Oxford: Oxford University Press, 2005.

DAVILA, Tony; EPSTEIN, Marc J.; SHELTON, Robert. **As Regras da Inovação: Como Gerenciar, Como Medir e Como Lucrar**. Porto Alegre: Bookman, 2007.

DAVILA, Antonio; FOSTER, George; OYON, Daniel. Accounting and Control, Entrepreneurship and Innovation: Venturing into New Research Opportunities. **European Accounting Review**, vol 18, No.2, p281-311, 2009.

DAVILA, Antonio; OYON, David. Introduction to the Special Section on Accounting, Innovation and Entrepreneurship. **European Accounting Review**. Vol. 18, No. 2, p.277-280, 2009.

DESS, Gregory G.; ROBINSON JR, Richard B. Measuring Organizational Performance in the Absence of Objective Measures: The Case of the Privately-held Firm and Conglomerate Business Unit. **Strategic Management Journal**, v.5, p.265-273, 1984.

DONALDSON, Lex. **The Contingency Theory of Organizations**. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, 2001.

DUARTE, André L.C.M.; DI SERIO, Luiz Carlos; BRITO, Luiz A.L. Operational Practices and Performance: An Empirical Analysis of Brazilian Manufacturing Companies. In: European Operations Management Association Conference, EUROMA, 2008, Groningen. **Anais ...** Brussels: EurOMA, 2008.

EASTON, George S.; JARRELL, Sherry L. The effects of Total Quality Management on Corporate Performance: An Empirical Investigation. **Journal of Business**, v.71, n.2, p.253-307, 1998.

EISENHARDT, Kathleen M.; MARTIN, Jeffrey A. Dynamic Capabilities: What are they? **Strategic Management Journal**, v.21, p.1105-1121, 2000.

FERREIRA, Aldónio; OTLEY, David. Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control systems. **SSRN**, 2006.

FREZATTI, Fábio; ROCHA, Welington; NASCIMENTO, Artur Roberto do; JUNQUEIRA, Emanuel. **Controle Gerencial: Uma Abordagem da Contabilidade Gerencial no Contexto Exonômico, Comportamental e Sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

FULLERTON, Rosemary R.; McWATTERS, Cheryl S.; FAWSON, Chris. An examination of the relationships between JIT and financial performance. **Journal of Operations Management**, v.21, p.383-404, 2003.

GAVIOLI, Giovana; SIQUEIRA, Maria C.M.; SILVA, Paulo H.R. Aplicação do Programa 5S em um Sistema de Gestão de Estoques de uma Indústria de Eletrodomésticos e seus Impactos na Racionalização de Recursos. In: XIII Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais – SIMPOI 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FGV-EAESP, 2009;

GONÇALVES, André Ribeiro; QUINTELLA, Rogério Hermida, Contribuição dos Fatores Internos e Externos para o Desempenho das Empresas Brasileiras e sua Evolução na Última Década. In: Encontro Anual da Associação dos Programas de Pós-Graduação em Administração – EnANPAD, 2005. Brasília. **Anais ...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2005.

GOVINDARAJAN, V. Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation: An Empirical Examination of Environmental Uncertainty as an Intervening Variable. **Accounting, Organizations and Society**, v.9, n.2, p.125-135, 1984.

GRANT, Robert M. The Resource-Based Theory of Competitive Advantage: Implications for Strategy Formulation. **California Management Review**, p.114-135, Spring 1991.

GUPTA, Anil K.; GOVINDARAJAN, V. Business Unit Strategy, Managerial Characteristics, and Business Unit Effectiveness at Strategy Implementation. **The Academy of Management Journal**, v.27, n.1, p.25-41, 1984.

HAIR JR, Joseph F.; BLACK, William C.; BABIN, Barry J.; ANDERSON, Rolph E.; TATHAM, Ronald L. **Análise Multivariada de Dados** – 6a. Edição. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HALL, Matthew. Accounting information and managerial work. **Accounting, Organizations and Society**, v.35, p.301-315, 2010.

HARARI, Oren. Ten Reasons TQM Doesn't Work. **Management Review**, v.86, n.1, p.38-44, 1997.

HAYES, Robert H.; WHEELWRIGHT, Steven C. **Restoring Our Competitive Edge: Competing through manufacturing**. New York: John Wiley & Sons, 1984.

HENDRICKS, Kevin B.; SINGHAL, Vinod R. Does Implementing an Effective TQM Program Actually Improve Operating Performance? Empirical Evidence from Firms that Have Won Quality Awards. **Management Science**, v.43, n.9, p.1258-1274, 1997.

HENDRICKS, Kevin B.; SINGHAL, Vinod R. Firm Characteristics, total quality management, and financial performance. **Journal of Operations Management**, v.238, p.1-17, 2000.

HENRI, Jean-François. Management control systems and strategy: A resource-based perspective. **Accounting, Organizatons and Society**, Vol. 31, p. 529-558, 2006a.

HENRI, Jean-François. Organizational culture and performance measurement systems. **Accounting, Organizatons and Society**, Vol. 31, p. 77-103, 2006b.

ITTNER, Christopher D.; LARCKER, David F. The performance effects of process management techniques. **Management Science**, v.43, n.4, p.522-534, 1997a.

ITTNER, Christopher D.; LARCKER, David F. Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance. **Accounting, Organizations and Society**, V.22, n.3/4, p.293-314, 1997b.

JØRGENSEN, Frances; BOER, Harry; LAUGEN, Bjørge Timenes. CI implementation: an empirical test of the CI maturity model. **Creativity and Innovation Management**, v.15, n.4, p.328-336, 2006.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **The Balanced Scorecard: translating strategy into action**. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1996.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Mapas Estratégicos – Balanced Scorecard: Convertendo Ativos Intangíveis em Resultados Tangíveis**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004

KAYNAK, Hale. The relationship between total quality management practices and their effects on firm performance. **Journal of Operations Management**, v.21, p.405-435, 2003.

KOBER, Ralph; NG, Juliana; PAUL, Byron J. The interrelationship between management control mechanisms and strategy. **Management Accounting Research**, v.18, p.425-452, 2007.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2009.

KOGUT, Bruce; ZANDER, Udo. Knowledge of the Firm, Combinative Capabilities, and the Replication of Technology. **Organization Science**, v.3, n.3, p.383-397, 1992.

KOTLER, Philip. **Administração de Marketing**. 10a. Edição. São Paulo: Prentice Hall, 2000.

LEMAK, David J.; REED, Richard; SATISH, P.K. Commitment to Total Quality Management: Is There a Relationship with Firm Performance? **Journal of Quality Management**, v.2, n.1, p.67-86, 1997.

MALINA, Mary A.; SELTO, Frank H. Choice and change of measures in performance measurement models. **Management Accounting Research**, v.15, p.441-469, 2004.

MALMI, Teemu; GRANLUND, Markus. In Search of Management Accounting Theory. **European Accounting Review**. Vol. 18, No. 3, p. 597-620, 2009.

MARCH, James G.; SUTTON, Robert I. Organizational Performance as a Dependent Variable. **Organization Science**, v.8, n.6, p.698-706, 1997.

MARGINSON, David E.W. Management Control Systems and Their Effects on Strategy Formation at Middle-Management Levels: Evidence from a U.K. Organization. **Strategic Management Journal**, v.23, p.1019-1031, 2002.

MARTÍNEZ-COSTA, Micaela; MARTÍNEZ-LORENTE, Angel R. Does quality management foster or hinder innovation? An empirical study of Spanish companies. **Total Quality Management**, v.19, n.3, p.209-221, 2008.

MERCHANT, Kenneth A.; VAN DER STEDE, Wim A. **Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives**. 2nd Ed. Harlow: FT Prentice-Hall, 2007.

MINTZBERG, Henry. Patterns in Strategy Formation. **Management Science**, Vol. 24, No. 9, May 1978.

NARANJO-GIL, David; HARTMANN, Frank. Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change. **Accounting, Organizations and Society**, v.32, p.735-756, 2007.

O'REGAN, Nicholas; SIMS, Martin; GHOBADIAN, Abby. The impact of management techniques on performances in technology-based firms. **Technovation**, v.24, p.265-273, 2004.

OTLEY, David. The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, v.5, n.4, p.413-428, 1980.

OTLEY, David. Management control and performance management: whence and whither? **The British Accounting Review**. Vol. 35, p. 309-326, 2003.

OYADOMARI, José Carlos T.; FREZATTI, Fábio; CARDOSO, Ricardo L.; AGUIAR, Andson B de. Análise dos Trabalhos que Usaram o Modelo *Lever of Control* de Simons na Literatura Internacional no período de 1995 a 2007. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP**, v.3, n.7, p. 25-42, set-dez 2009.

OYADOMARI, José Carlos T.; FREZATTI, Fábio; NETO, Octávio R. M.; CARDOSO, Ricardo L.; BIDO, Diógenes S. Uso do Sistema de Controle Gerencial e Desempenho: Um Estudo em Empresas Brasileiras sob a Perspectiva da Resources-Based View, **REAd – Revista Eletrônica de Administração**, v.69, n.2, p.298-329, 2011.

PENG, David Xiaosong; SCHROEDER, Roger G.; SHAH, Rachna. Linking routines to operations capabilities: a new perspective. **Journal of Operations Management**, v.26, p. 730-748, 2008.

PERDOMO-ORTIZ, Jesús; GONZÁLEZ-BENITO, Javier; GALENDE, Jesús. Total quality management as a forerunner of business innovation capability. **Technovation**, v.26, p.1170-1185, 2006.

PETERAF, Margaret A.; BARNEY, Jay B. Unraveling the resource-based tangle. **Managerial and Decision Economics**, v.24, p.309-323, 2003.

PINTO, Silvia Helena B.; CARVALHO, Marly M.; HO, Linda Lee. Implementação de Programas de Qualidade: um Survey em Empresas de Grande Porte no Brasil. **Gestão & Produção**, v.13, n.2, p.191-203, 2006.

PORTER, Michael E. **Vantagem Competitiva: Criando e Sustentando um Desempenho Superior**. Rio de Janeiro: Elsevier, 1989.

POWELL, Thomas C. Total Quality Management as Competitive Advantage: A Review and Empirical Study. **Strategic Management Journal**, v.16, p.15-37, 1995.

PRAJOGO, Daniel I.; SOHAL, Amrik S. TQM and innovation: a literature review and research framework. **Technovation**, v.21, p.539-558, 2001.

PRAJOGO, Daniel I.; SOHAL, Amrik S. The relationship between TQM practices, quality performance, and innovation performance: An empirical examination. **International Journal of Quality & Reliability Management**, v.20, n.8, p.901-918, 2003.

PRAJOGO, Daniel I.; SOHAL, Amrik S. The relationship between organization strategy, total quality management (TQM), and organization performance – the mediating role of TQM. **European Journal of Operations Research**, v.168, p.35-50, 2006.

RAY, Gautam; BARNEY, Jay B.; MUHANNA, Waleed A. Capabilities, Business Processes, and Competitive Advantage: Choosing the Dependent Variable in Empirical Tests of the Resource-Based View. **Strategic Management Journal**, v.25, p.23-37, 2004.

RECHT, Ricardo; WILDEROM, Celeste. Kaizen and culture: on the transferability of Japanese suggestion systems. **International Business Review**, v.7, p.7-22, 1998.

REED, Richard; LEMAK, David J.; MERO, Neal P. Total Quality Management and Sustainable Competitive Advantage. **Journal of Quality Management**, v.5, p.5-26, 2000.

REED, Richard; LEMAK, David J.; MONTGOMERY, Joseph C. TQM Content and Firm Performance. **Academy of Management**, v.21, n.1, p.173-202, 1996.

RINGLE, Christian Marc; WENDE, Sven; WILL, Alexander. **SmartPLS 2.0 (beta)**. Germany: University of Hamburg, 2005. Disponível em <<http://www.smartpls.de>>. Acesso em 24/09/2010.

ROBERTS, Peter W. Product Innovation, Product-Market Competition and Persistent Profitability in the U.S. Pharmaceutical Industry. **Strategic Management Journal**, v.20, p.655-670, 1999.

ROBERTS, Peter W.; AMIT, Raphael. The Dynamics of Innovative Activity and Competitive Advantage: The Case of Australian Retail Banking, 1981 to 1995. **Organization Science**, v.14, n.2, p.107-122, 2003.

ROLLI, Claudia. Setor de autopeças deve fechar o ano com deficit recorde. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 11.Abril.2011. Disponível em <www.folha.com.br>. Acesso em 27.11.2011.

SCHROEDER, Roger G.; BATES, Kimberly A.; JUNTILA, Mikko A. A Resource-Based View of Manufacturing Strategy and the Relationship to Manufacturing Performance. **Strategic Management Journal**, v.23, n.2, p.105-117, 2002.

SIM, Khim Ling; KILLOUGH, Larry N. The Performance Effects of Complementaries Between Manufacturing Practices and Management Accounting Systems. **Journal of Management Accounting Research**, p.325-346, 1998.

SIMONS, Robert. **Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal**. Boston: Harvard Business School Press, 1995.

SIMONS, Robert, **Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy**. Upper Saddle River: Prentice-Hall, 2000.

SINGH, Prakash J.; SMITH, Alan J.R. Relationship between TQM and innovation: an empirical study. **Journal of Manufacturing Technology Management**, v.15, n.5, p.394-401, 2004.

SMITH, David; LANGFIELD-SMITH, Kim. Structural Equation Modeling in Management Accounting Research: Critical Analysis and Opportunities. **Journal of Accounting Literature**, v.23, p.49-86, 2004.

TEECE, David J.; PISANO, Gary; SHUEN, Amy. Dynamic Capabilities and Strategic Management. **Strategic Management Journal**, v.18, n.7, p.509-533, 1997

TOLEDO, José Carlos de; SILVA, Sérgio Luis da; ALLIPRANDINI, Dário H.; MARTINS, Manoel F.; FERRARI, Fernanda M. Práticas de gestão no desenvolvimento de produtos em empresas de autopeças. **Produção**, v.18, n.2, p.405-422, 2008.

VAN DER STEDE, Wim A.; YOUNG, S. Mark; CHEN, Clara Xiaoling. Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: The case of survey studies. **Accounting, Organizations and Society**, v.30, p.655-684, 2005.

VENKATRAMAN, N.; RAMANUJAM, Vasudevan. Measurement of Business Performance in Strategy Research: A Comparison of Approaches. **Academy of Management**, v.11, n.4, p.801-814, 1986.

VENKATRAMAN, N.; RAMANUJAM, Vasudevan. Measurement of Business Economic Performance: An Examination of Method Convergence. **Journal of Management**, v.13, n.1, p.109-122, 1987.

WARD, Peter T.; DURAY, Rebecca; LEONG, G. Keong; SUM, Chee-Chuong. Business environment, operations strategy, and performance: An empirical study of Singapore manufacturers. **Journal of Operations Management**, v.13, p.99-115, 1995.

WIDENER, Sally K. An empirical analysis of the levers of control framework. **Accounting, Organizations and Society**, Volume 32, Issues 7-8, p 757-788, October-November 2007.

YEN-TSANG, Chen; CONSTANTE, Jonas Mendes; DI SERIO, Luiz Carlos. Inovação Incremental e Desempenho: Revisão Literária Estruturada na Área de Gestão de Operações e Implicações para Pesquisas Futuras. In: XIII Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais – SIMPOI 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FGV-EAESP, 2010.

ZANDER, Udo; KOGUT, Bruce. Knowledge and the Speed of the Transfer and Imitation of Organizational Capabilities: An Empirical Test. **Organization Science**, v.6, n.1, p.76-92, 1995.

ZU, Xingxing; FREDENDALL, Lawrence D.; DOUGLAS, Thomas J. The evolving theory of quality management: the role of Six Sigma. **Journal of Operations Management**, v. 26, p.630-650, 2008.

ZWICKER, Ronaldo; SOUZA, Cesar A. de; BIDO, Diógenes de Souza. Uma revisão do Modelo do Grau de Informatização de Empresas: novas propostas de estimação e modelagem usando PLS (*partial least squares*). In: XXXII Encontro da Associação dos Programas de Pós-Graduação em Administração – EnANPAD, 2008. Rio de Janeiro. **Anais ...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008.

APÊNDICES

Apêndice 1 – Carta de Apresentação enviada por e-mail

São Paulo, 30 de março de 2011

(Circular nº 245/11)

Assunto: Pesquisa sobre Controle Gerencial e Inovação

Prezado Associado,

O Sindipeças estabeleceu um Convênio de Cooperação com a Universidade Presbiteriana Mackenzie visando o desenvolvimento de projetos de pesquisa de interesse mútuo nas áreas de Contabilidade e Controladoria. A pesquisa em referência é uma das primeiras iniciativas dessa parceria e está sendo conduzida pelo Prof. Edelcio Koitiro Nisiyama sob orientação do Prof. Dr. José Carlos T. Oyadomari do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

O objetivo da pesquisa é de entender as práticas de controle gerencial e os efeitos na inovação nas empresas e no desempenho das empresas. Os resultados deverão mostrar as melhores práticas que favorecem a inovação dos associados do Sindipeças.

Para garantir o anonimato do respondente somente serão divulgados os resultados de forma agregada, os quais serão apresentados oportunamente no Sindipeças.

Para responder o questionário, é muito fácil, basta clicar no link abaixo. Os respondentes tem gasto em média apenas 10 minutos. Como retribuição será enviado aos respondentes um relatório com os dados da empresa comparados com os resultados da pesquisa.

As suas respostas são de fundamental importância para o sucesso desta pesquisa. Entraremos em contato por telefone para esclarecer eventuais dúvidas.

Apreciaríamos receber sua resposta até 08/Abril/2011.

Questionário: <http://fs2.formsite.com/oyadomari/form50/index.html?1300497062544>

Atenciosamente

William Mufarej
Gerente Executivo
wmufarej@sindipecas.org.br
www.sindipecas.org.br

Programa de Pós-Graduação em
Ciências Contábeis da Universidade
Presbiteriana Mackenzie
Edelcio Koitiro Nisiyama
edelcio.kn@terra.com.br
Jose Carlos T. Oyadomari
oyadomari@mackenzie.br

