

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO**

TATIAINY AFONSO DAS MERCÊS SANTANA

**RELAÇÃO ENTRE AS OPCÕES ESTRATÉGICAS E OS ELEMENTOS DE
GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: UM ESTUDO EM COMPANHIAS
LISTADAS NA BM&FBOVESPA**

SÃO LEOPOLDO

2017

Tatiainy Afonso das Mercês Santana

**RELAÇÃO ENTRE AS OPÇÕES ESTRATÉGICAS E OS ELEMENTOS DE
GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: um estudo em companhias listadas na
BM&FBOVESPA**

Dissertação apresentada como requisito parcial
para obtenção do título de Mestre em Ciências
Contábeis, pelo Programa de Pós-Graduação
em Ciências Contábeis da Universidade do
Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl

São Leopoldo

2017

S232r Santana, Tatiainy Afonso das
Relação entre as opções estratégicas e os elementos de gestão
estratégica de custos: um estudo em companhias listadas na
BM&FBOVESPA / Tatiainy Afonso das Mercês Santana. –
2017.
238 f. : il. : color. ; 30cm.

Dissertação (mestrado em Ciências Contábeis) --
Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-
Graduação em Ciências Contábeis, São Leopoldo, RS, 2017.
Orientador: Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl.

1. Administração financeira - Custo. 2. Custo - Gestão estratégica.
3. Elementos de Gestão. I. Título. II. Diehl, Carlos Alberto.
CDU 658.15

Tatiainy Afonso das Mercês Santana

**RELAÇÃO ENTRE AS OPÇÕES ESTRATÉGICAS E OS ELEMENTOS DE
GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: um estudo em companhias listadas na
BM&FBOVESPA**

Dissertação apresentada como requisito parcial
para obtenção do título de Mestre em Ciências
Contábeis, pelo Programa de Pós-Graduação
em Ciências Contábeis da Universidade do
Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Aprovado em ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl – Orientador – UNISINOS

Prof. Dr. Miguel Juan Bacic – UNICAMP

Prof. Dr. Miguel Afonso Sellitto – UNISINOS

Prof. Dr. Tiago Wickstrom Alves – UNISINOS

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por sempre estar ao meu lado.

Ao meu esposo Charles por sua compreensão, companheirismo e dedicação.

Aos meus pais, irmãos e a minha amada sobrinha Laura.

Ao meu orientador Dr. Carlos Alberto Diehl pelos valiosos ensinamentos, pela atenção constante, pelos inúmeros conselhos, por sua palavra acolhedora e pelo jeito único de conduzir seus orientandos.

Aos professores Dr. Miguel Juan Bacic e Dr. Tiago Wickstrom Alves por participarem da qualificação deste trabalho e pelas considerações apresentadas após a minha defesa.

À todas as pessoas que contribuíram de alguma forma para o desenvolvimento desta dissertação.

RESUMO

O objetivo do estudo foi analisar relação entre as opções estratégicas e os elementos de gestão estratégica de custos em companhias listadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&FBOVESPA). Para isso, foi realizado um levantamento (*survey*) nos Relatórios de Administração do exercício de 2015 de 40 companhias de setores diversos. Para categorização dos dados, utilizou-se um *checklist* composto por categorias e subcategorias pré-definidas com base nos Elementos de Gestão Estratégica de Custos e Opções Estratégicas. Regressão Linear Múltipla pelo Método *Stepwise* foi empregado para analisar a relação entre as variáveis. Os resultados indicam suporte para as oito hipóteses levantadas, e permitem inferir que as três abordagens estratégicas (tipologia estratégica, forma escolhida para competir e missão estratégica) estão relacionadas com o uso de determinados elementos de gestão estratégica de custos. Observou-se maior citação de elementos relacionados à análise de custos e determinantes estruturais por empresas prospectoras e empresas que buscam vantagem em diferenciação. Quanto à missão, observou-se que empresas que estão em “manter” fazem maior citação de elementos de gestão estratégica de custos relacionados a ações de clientes, fornecedores e precificação estratégica dos produtos. Não foi encontrada relação entre as opções estratégicas e os elementos custeio baseado em atividade/ gestão baseada em atividade, custo total de propriedade, contabilidade aberta, gestão dos custos da qualidade e utilização da capacidade de produção. Em contrapartida, relação significativa encontrada entre a tipologia analítica e determinados elementos de gestão estratégica de custos, vem não só confirmar hipótese levantada, como também traz uma novidade, haja vista que tal relação não foi evidenciada em nenhum outro estudo abordado nesta pesquisa.

Palavras Chave: Relação. Opções Estratégicas. Elementos de Gestão Estratégica de Custos.

ABSTRACT

This study aimed to analyze relationship between strategic options and elements of strategic cost management in companies listed on the Stock Exchange, Commodities and Futures (BM & FBOVESPA). A survey in the financial year 2015 Management Reports was conducted (n=40); for data classification, a predefined categories and subcategories checklist based on Strategic Cost Management and Multiple Linear Regression Analysis - Stepwise Method. Results supported eight hypotheses, which deducing that the three strategic approaches (strategic typology, competitive and strategic mission) are related to certain strategic cost management elements use. It was observed a greater element citation related to costs and structural determinants analysis by prospective and differentiation advantage companies. As regards the mission, the “in hold” companies make greater strategic cost management element citation related to customer actions, suppliers and strategic pricing of products. No relationship was found between the strategic options and the activity-based costing / activity-based management, total cost ownership, quality cost management and production capacity use. The significant relationship found between the analytical typology and certain elements of strategic cost management, not only confirms the initial hypothesis, but also show a novelty, since such a relationship was not evidenced in previous studies.

Key-words: Relationship. Strategic Options. Strategic Cost Management Elements.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Fluxograma de Pesquisa	20
Figura 2- Ligações entre as Variáveis Estratégicas	33
Figura 3- O Relacionamento entre Tipologia Estratégica, Posicionamento Estratégico e Missão Estratégica.	34
Figura 4- Níveis de Alocação de Custos.....	43
Figura 5: Modelo Conceitual da Pesquisa	82
Figura 6- Etapas Análise de Conteúdo	91

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Características das Tipologias Estratégicas.....	27
Quadro 2- Características das estratégias competitivas.....	30
Quadro 3- Características da missão estratégica	31
Quadro 4- Determinantes de Custos apresentados por Porter (1989).....	35
Quadro 5- Determinantes Estruturais	36
Quadro 6- Determinantes de execução	36
Quadro 7- Práticas de CGE: Guilding, Cravens e Tayles (2000)	38
Quadro 8- Práticas de CGE: Cinquini e Tenucci (2006)	39
Quadro 9- Relação de categorias e subcategorias sobre GEC: Wrubel et al. (2011)	40
Quadro 10- Relação de Fatores Intangíveis sugeridos por Diehl (1997).....	47
Quadro 11 -Principais características dos Elementos da Gestão Estratégica de Custos.....	62
Quadro 12- Estudos Nacionais e Internacionais sobre a Relação entre Estratégia e GEC	66
Quadro 13- Relação das Companhias por Setor	84
Quadro 14- Demonstrativo do Cálculo da Amostra	85
Quadro 15- Características Gerais dos Especialistas	92
Quadro 16- Quadro Resumo das Hipóteses.....	120
Quadro 17- Relação entre os Elementos de GEC e as Opções Estratégicas	123

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: População Inicial	83
Tabela 2- Classificação setorial das empresas incluídas na amostra	98
Tabela 3- Estatística descritiva das Opções Estratégicas	99
Tabela 4- Estatística descritiva Elementos de Gestão Estratégica de Custos.....	103
Tabela 5- Resumos dos Modelos de Regressão Múltipla- Método <i>Enter</i>	105
Tabela 6- ANOVA- Teste de Significância do Modelo de Regressão Múltipla <i>Enter</i>	107
Tabela 7-Coefficientes de Regressão Múltipla Enter – Variáveis Significantes	109
Tabela 8- Resumo dos Modelos Coeficientes Regressão Múltipla- Método <i>Stepwise</i>	111

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
1.1 Contextualização	12
1.2 Situação Problema	14
1.2.1 Problema de Pesquisa	16
1.3 Objetivos	16
1.3.1 Objetivo Geral	16
1.3.2 Objetivos Específicos	16
1.4 Justificativa	16
1.5 Delimitação do Trabalho.....	18
1.6 Etapas da Pesquisa	19
1.7 Estrutura da Dissertação	20
2. REVISÃO DE LITERATURA.....	22
2.1 Estratégia	22
2.2 Gestão Estratégica de Custos.....	23
2.2.1 Análise da Cadeia de Valor.	24
2.2.2 Análise do Posicionamento Estratégico.....	26
2.2.2.1 Tipologias Estratégicas de Miles, Snow, Meyer e Coleman	26
2.2.2.2 Estratégias Competitivas Genéricas de Porter.....	28
2.2.2.3 Missão estratégica de Gupta e Govindarajan.....	30
2.2.2.4 Integração das abordagens Estratégicas.....	32
2.2.3 Análise dos Determinantes de Custos.....	34
2.3 Elementos de Gestão Estratégica de Custos	37
2.3.1 <i>Activity Based Costing</i> (ABC) e <i>Activity Based Management</i> (ABM).....	42
2.3.2 Gestão de Custos Ambientais	44
2.3.3 Gestão de Custos Intangíveis.....	46
2.3.4 Custo Total de Propriedade (<i>Total Cost Ownership</i> -TCO)	48
2.3.5 Análise dos Custos dos Concorrentes.....	49
2.3.6 Análise do Lucro por Clientes	51
2.3.7 Gestão de Custos Logísticos.....	52
2.3.8 Alianças Estratégicas (parcerias/ <i>Joint venture</i>).....	53
2.3.9 Gestão de Custos Interorganizacionais	55
2.3.10 Contabilidade Aberta (<i>Open Book Accounting</i>)	57

2.3.11 Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)	58
2.3.12 Gestão de Custos da Qualidade	60
2.4 Alinhamento dos Elementos de Gestão Estratégica de Custos às Opções Estratégicas	64
2.5 Estudos Relacionados	66
2.6 Hipóteses	76
2.7 Conclusões do Capítulo	80
3 METODOLOGIA.....	81
3.1 Escopo da Pesquisa	81
3.2 Classificação da Pesquisa	82
3.3 População e Amostra da Pesquisa	83
3.4 Coleta de Dados.....	86
3.5 Procedimentos Metodológicos de Análise dos Dados	87
3.5.1 Análise de Conteúdo.....	87
3.5.2 Validação das Subcategorias de Opções Estratégicas	91
3.5.3 Método Estatístico para Análise das Categorias.....	93
3.5.3.1 Pressupostos da Regressão Múltipla.....	96
3.6 Limitações dos Procedimentos Metodológicos	97
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA	98
4.1 Análise Geral da Amostra	98
4.2 Estatísticas Descritivas dos Dados de Opções Estratégicas	98
4.3 Estatísticas Descritivas dos dados de Elementos de GEC	103
4.4 Análise Estatística da Relação entre as Opções Estratégicas e Elementos de GEC .	105
4.4.1 Resultado da Regressão Múltipla- Método <i>Enter</i>	105
4.4.2 Resultado da Regressão Múltipla- Método <i>Stepwise</i>	110
4.5 Consolidação dos Resultados e Confirmação dos Relacionamentos	119
4.5.1 Confirmação dos Relacionamentos Hipotéticos	119
4.5.2 Análise comparativa entre resultados obtidos e Principais Estudos Relacionados	122
5. CONCLUSÃO.....	125
5.1 Considerações Finais	125
5.2 Recomendações para Futuras Pesquisas	130
REFERÊNCIAS.....	131
APÊNDICE A – CHECKLIST SUBCATEGORIAS DE OPÇÕES ESTRATÉGICAS.	150
APÊNDICE B – CONVITE PAINEL DE ESPECIALISTAS.....	156

APÊNDICE C – INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS APLICADO NA PRIMEIRA E SEGUNDA RODADA <i>DELPHI</i>	157
APÊNDICE D –RESULTADO CONSOLIDADO PRIMEIRA RODADA PAINEL DE ESPECIALISTAS – METODOLOGIA <i>DELPHI</i>	163
APÊNDICE E –RESULTADO CONSOLIDADO CONSENSO OBTIDO SEGUNDA RODADA PAINEL DE ESPECIALISTAS – METODOLOGIA <i>DELPHI</i>	168
APÊNDICE F – <i>CHECKLIST</i> SUBCATEGORIAS DE OPÇÕES ESTRATÉGICAS VALIDADAS PELO MÉTODO <i>DELPHI</i>	173
APÊNDICE G – <i>CHECKLIST</i> CATEGORIAS E SUBCATEGORIAS DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTO PARA COLETA DE DADOS	176
APÊNDICE H - COLETA DE DADOS POR MEIO DA TÉCNICA DE ANÁLISE DE CONTEÚDO UTILIZANDO O <i>SOFTWARE</i> NVIVO	180
APÊNDICE I- REGRESSÃO MÚLTIPLA- MÉTODO <i>ENTER</i> : COEFICIENTES E ANÁLISE RESIDUAL.....	189
APÊNDICE J- REGRESSÃO MÚLTIPLA- MÉTODO <i>STEPWISE</i> : VARIÁVEIS EXCLUÍDAS E ANÁLISE RESIDUAL.....	208
ANEXO A – ROTEIRO DE COLETA DE DADOS PARA FONTES DE INFORMAÇÕES PÚBLICAS.....	228
ANEXO B – QUESTIONÁRIO.....	237

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

As mudanças ambientais decorrentes da incorporação constante de inovações tecnológicas, da redução dos ciclos de vida dos produtos e maior foco no cliente elevou o nível de gerenciamento dos custos nas organizações e modificou o comportamento dos gestores quanto à busca por informações capazes de viabilizar o alcance da vantagem competitiva em relação aos seus concorrentes (BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003, OTT, 2004). Por consequência, o foco mais significativo é dado, à elaboração de estratégias, cujo desenvolvimento passa a necessitar de elementos que auxiliem as empresas a definirem o seu posicionamento estratégico.

As atenções dos gestores voltam-se a fatores importantes para a sustentabilidade de seus negócios, dentre eles, os custos associados à cadeia de valor global da empresa. (PORTER, 1989). Nesse sentido, Johnson e Kaplan (1987) e Shank e Govindarajan (1997) explicam que os sistemas tradicionais de gestão de custos tornam-se inadequados ao novo contexto das organizações e que mudanças voltadas às necessidades dos gestores seriam necessárias para manter a relevância de suas informações.

Neste contexto, a contabilidade de gestão foi ampliada e passou a integrar além das informações sobre análise dos custos internos as informações sobre análise dos custos externos, a fim de conduzir as organizações a decisões sob um ponto de vista mais estratégico (SHANK E GOVINDARAJAN, 1997). Para Špičková (2013) na formulação e definição das estratégias, os dados de custos passam a ser controlados em termos de desenvolvimento em longo prazo, uma vez que, a visão de curto ou médio prazo, deixou de ser suficiente para as organizações que buscam manter ou obter vantagem competitiva. Assim, informações sobre os custos relacionados a fornecedores e clientes passam também a ser analisados e não mais contabilizados como custo do produto ou serviço. (COOPER; SLAGMULDER, 2003; SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, SCHNEIDER; DIEHL; HANSEN, 2011).

A nova característica das informações inseriu um conceito na contabilidade de gestão, que vem sendo disseminado em estudos como o de Anderson (2006), Cinquini e Tenucci (2006, 2010), Costa (2015), Shank e Govindarajan (1997), Slavov (2013) e Wrubel et al. (2011): a Gestão Estratégica de Custos (GEC), na qual os custos se tornam fatores expressivos na busca das empresas, por vantagens competitivas. Logo, o modo como os custos são analisados e compreendidos têm se transformado e se adequado às necessidades de

empregá-los como dados estratégicos na definição e formulação da estratégia. (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, SIMMONDS, 1981).

Shank e Govindarajan (1997, p. 4) apontam a gestão estratégica de custos como [...] “uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais.” Os autores expõem que, todas as informações de custos são utilizadas no processo de formulação de estratégias superiores, com o objetivo de alcançar e manter de forma sustentável a vantagem competitiva da empresa.

Para Anderson (2006) a gestão estratégica de custos traz subsídios ao processo de decisão e busca alinhar a estrutura de custos da empresa às suas estratégias, de modo que melhore o seu desempenho. O autor enfatiza que esse processo de alinhamento e melhoria no desempenho da estratégia deve considerar os aspectos de todos os elos que compõem a cadeia de valor, do mesmo modo, deve envolver todas as partes relacionadas ao processo, para que assim, seja possível a garantia de resultados sustentáveis à empresa no longo prazo.

A gestão estratégica de custos é então percebida como provedora de informações acerca do ambiente interno e externo, que após analisados e interpretados, são utilizados no processo de formulação, implementação e monitoramento das estratégias. Sob esta perspectiva Shank e Govindarajan (1997) expõem que uma concepção aprimorada da estrutura de custos, propiciará a obtenção e manutenção de vantagem competitiva à organização e apresentam três pilares em que a Gestão Estratégica de Custos está fundamentada: a análise da Cadeia de Valor; a análise do Posicionamento Estratégico; e a análise dos Determinantes de Custos.

Os pilares da gestão estratégica de custos compreendem um conjunto de elementos (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997), práticas (CINQUINI; TENUCCI, 2010, WRUBEL et al., 2011) ou artefatos (SLAVOV, 2013, COSTA, 2015) que poderão ser utilizadas pelos gestores que buscam uma gestão mais ampla dos custos, sem deixar de lado os objetivos estratégicos da organização. Dentre estas definições, a que norteia este estudo se convencionou definir como elementos estratégicos de custos e incorporam características importantes sobre fatores determinantes de custos que agregam ou não valor aos produtos e aos clientes, formas de alianças que promovam o compartilhamento de benefícios e recursos, e sistemas compartilhados de informações.

Nesse sentido, estudos que buscam determinar quais os elementos ligados à Gestão Estratégica de Custos, têm sido realizados (COSTA, 2011, SLAVOV, 2013, WRUBEL et al., 2011). Contudo, ainda é necessário compreender sobre quais opções estratégicas os elementos estratégicos de custos são enfatizados. Para Otley (2001) empresas do mesmo seguimento e

com características idênticas podem enfatizar de maneiras distintas estes elementos. Já para Shank e Govindarajan (1997) estes elementos são utilizados buscando atender as opções estratégicas específicas de cada empresa, dessa forma, diferentes padrões estratégicos farão usos de elementos distintos de controles.

As opções estratégicas são tratadas nesse estudo sob a perspectiva das características do produto e do mercado (tipologia defensiva, prospectora e analítica), relacionadas ao posicionamento de mercado (vantagem em custos e diferenciação) e ao ciclo de vida (Missão Construir, Manter, Colher). São consideradas por Chenhall (2003), Cinquini e Tenucci (2010), Fowzia (2011), Langfield-Smith (2007), Kald, Nilson e Rapp (2000) e Marques (2012), como as construções teóricas fundamentais em estudos que busquem relacionar os tipos de elementos GEC utilizados dadas as escolhas estratégicas.

1.2 Situação Problema

Embora estudos sobre a influência da estratégia na utilização de elementos de gestão estratégica de custos sejam crescentes (GOVINDARAJAN; GUPTA, 1985, SIMMONS, 1987, CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998, CADEZ; GUILDING, 2008, ALMEIDA; MACHADO; PANHOCA, 2012, PLETSCHE et al., 2015, SOUZA *et. al.*, 2016), os resultados têm-se mostrado ambíguos, quando comparados, dado às distintas maneiras em que as estratégias e as práticas de gestão estratégica de custos foram operacionalizadas (LANGFIELD-SMITH, 2007, KALD; NILSON; RAPP, 2000, CINQUINI; TENUCCI, 2010, MARQUES 2012). Pouco tem sido desenvolvido no sentido de buscar alinhar as dimensões estratégicas e então, associá-las aos tipos de controle adotado pela empresa (LANGFIELD-SMITH, 1997, 2007, KALD; NILSON; RAPP, 2000, CINQUINI; TENUCCI, 2006, 2010, FOWZIA, 2011, ANDRADE et al., 2013), principalmente no que se refere à utilização de elementos de gestão estratégica de custos (Marques, 2016).

Para Kald, Nilson e Rapp (2000) e Langfield-Smith, (1997, 2007) os resultados de estudos realizados apenas sob a perspectiva das tipologias estratégicas (SIMMONS, 1987, SAMUDRAGE, 2007, CADEZ; GUILDING, 2008, PLETSCHE et al., 2015) são limitados. Isto porque, a tipologia estratégica possui foco apenas para os processos internos da organização, na gestão estratégica de custos, essa análise de maneira isolada, torna-se insuficiente, tendo em vista que, o escopo de análise se estende para o ambiente externo da organização (KALD; NILSON; RAPP, 2000, LANGFIELD-SMITH, 2007, SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

Limitações semelhantes ocorrem com estudos que consideram apenas as estratégias competitivas (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998, FREGA; LEMOS; SOUZA, 2007, FONSECA, 2007, ALMEIDA; MACHADO; PANHOCA, 2012). A vantagem competitiva da empresa, acima da média dos concorrentes, depende da adaptação de sua estrutura e do seu processo organizacional ao ambiente de negócios (KALD; NILSON; RAPP, 2000, LANGFIELD-SMITH, 2007, PORTER, 1989).

Outra variável estratégica que gera discussões quanto ao tratamento em estudos de maneira isolada, trata-se da missão estratégica (GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984, GOVINDARAJAN; GUPTA, 1985). A missão estratégica centra-se no desenvolvimento do ambiente de negócios das empresas e na duração do ciclo de vida dos produtos. Portanto, na medida em que o produto passa por seus diferentes estágios e se ajusta ao ambiente de negócios, a missão estratégica será determinada e alterações no posicionamento estratégico da empresa irão ocorrer (GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984, KALD; NILSON; RAPP, 2000, CINQUINI; TENUCCI, 2010).

As opções estratégicas tanto podem influenciar como ser influenciadas no processo de formulação das estratégias de negócio e na maneira que as unidades de negócios gerenciam e ofertam seus produtos. Posto isto, alinhar suas dimensões, para então, classificar a estratégia de negócios torna-se necessário (LANGFIELD-SMITH, 1997, 2007, KALD; NILSON; RAPP, 2000).

Langfield-Smith (1997,2007) e Kald, Nilson e Rapp (2000) fornecem a partir da análise de diversos estudos, um modelo teórico integrador das abordagens estratégicas, e sua possível influência no desenvolvimento e na utilização de controles de gestão. Ao longo dessa pesquisa, foram identificados quatro estudos empíricos (ANDRADE et al., 2013, CINQUINI; TENUCCI, 2010, FOWZIA, 2011, MARQUES, 2012) que buscaram operacionalizar o modelo proposto por Langfield-Smith (1997) e Kald, Nilson e Rapp (2000). Apenas o estudo de Marques (2012) tratou dessa análise com foco nos elementos de Gestão Estratégica de Custos. No entanto, a pesquisa dedicou-se a análise específica do elemento Custeio meta. Portanto, existe a necessidade de buscar evidências empíricas que mostre o conjunto de elementos de GEC utilizados pelas empresas, dadas as suas escolhas estratégicas.

1.2.1 Problema de Pesquisa

Diante da situação exposta, surgiu o seguinte questionamento: Qual a relação entre as opções estratégicas e os elementos de gestão estratégica de custos em Companhias Listadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&FBOVESPA)?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

Analisar relação entre as opções estratégicas e os elementos de gestão estratégica de custos em Companhias Listadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&FBOVESPA)

1.3.2 Objetivos Específicos

Para alcançar o objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- a) identificar as opções estratégicas das empresas da amostra;
- b) identificar os elementos de gestão estratégica de custos presente nessas empresas;
- c) comparar as opções estratégicas e os elementos de gestão estratégica de custos identificados.

1.4 Justificativa

O contexto em que uma organização está inserida é marcado por vários fatores que influenciam a sua forma de agir. Diante disso, os gestores necessitam de informações que os ajudem a identificar os pontos fortes e os fatores críticos da organização, para então, articularem a forma como irão atuar. Para Porter (1989) as organizações devem considerar quatro fatores determinantes no momento de formular uma estratégia: 1) os pontos fortes e os pontos fracos; 2) os valores pessoais de uma organização; 3) os limites externos; e 4) as expectativas da sociedade.

Após determinar a forma como a empresa irá competir, Shank e Govindarajan (1997) apontam para a importância do uso das informações da contabilidade de gestão estratégica,

pois, de acordo com os autores a forma como as empresas decidiram se posicionar no ambiente irá modificar de várias maneiras a forma como os custos serão avaliados.

A questão-chave desse trabalho se fundamenta no entendimento de Shank e Govindarajan (1997, p. 116) de que “[...] a gestão e o controle de custos se tornam mais significativos no contexto da estratégia específica que estiver sendo seguida” e que “as estratégias diferem-nos diferentes tipos de organização e os controles devem ser talhados para as exigências das estratégias específicas”. Os autores reforçam que a razão de se ter alinhado os controles às estratégias consiste no fato de que:

- Para uma execução eficaz, diferentes estratégias exigem diferentes prioridades; diferentes fatores chave de sucesso; diferentes habilidades, perspectivas e comportamentos;
- Os sistemas de controle são sistemas de medição que influenciam o comportamento daquelas pessoas cujas atividades estão sendo medidas;
- Assim, uma preocupação constante com o projeto dos sistemas de controle significa observar se o comportamento induzido pelo sistema é aquele condizente com a estratégia. (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p. 116).

A partir do pressuposto de que as estratégias influenciam a utilização de elementos de gestão estratégica de custos, classificações de estratégias, em genéricas (PORTER, 1989); no nível de unidade de negócios (GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984), e relacionadas ao ciclo adaptativo do ambiente à estrutura e processos da organização (MILES et al. 1978) vêm sendo utilizadas por estudiosos (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, LANGFIELD-SMITH, 1997, 2007, KALD; NILSON; RAPP, 2000) na busca da relação entre estratégia de negócios e gestão estratégica de custos.

Estudos anteriores Cinquini e Tenucci (2006, 2010), Kald, Nilson e Rapp (2000), Langfield-Smith (1997) e Shank e Govindarajan (1997) fazem uma discussão sobre a ligação das dimensões estratégicas e a influencia destas dimensões no desenvolvimento e utilização de praticas de contabilidade de gestão. Contudo, estes estudos não tiveram sua aplicação prática com exceção dos estudos de Cinquini e Tenucci (2006; 2010). Wrubel et al. (2011) desenvolveram um conjunto inicial de práticas validadas por especialistas na área de gestão e analisaram a extensão em que essas são evidenciadas por empresas listadas na BM&FBOVESPA em diferentes níveis de governança, contudo os autores não investigaram os fatores estratégicos que influenciam a utilização dessas práticas.

Outro fator limitante, identificado no estudo realizado por Wrubel et al. (2011), pode ser visualizado no conjunto de práticas de GEC proposto pelos autores. No pilar posicionamento estratégico os autores apontam em contraponto às abordagens de Langfield-

Smith (1997) e Kald, Nilson e Rapp (2000) a vantagem competitiva como resultado da integração apenas de duas variáveis estratégicas (missão e posicionamento estratégico). Nesta perspectiva, este estudo procura superar algumas das limitações dos estudos anteriores. Assim, a natureza multidimensional da estratégia mencionada por Kald, Nilson e Rapp (2000) e Langfield-Smith (1997) é considerada nesta investigação como a principal variável que influencia o uso dos elementos de gestão estratégicas de custos.

Wrubel et al. (2011) indicam a necessidade de estudos que procurem compreender os fatores que determinam a utilização das práticas de gestão estratégicas de custos. No mesmo sentido Cinquini e Tenucci (2010) apontam a insuficiência de estudos que possam ser comparáveis. Para os autores a realização de uma série de estudos que possam comparar as empresas que adotam diferentes estratégias e utilizam um conjunto similar ou idêntico de práticas de GEC, irá fornecer novos conhecimentos a cerca do potencial emprego dessas práticas.

A contribuição desta pesquisa assume três dimensões. A primeira busca proporcionar maior visibilidade acadêmica e empresarial dos pilares da gestão estratégica de custos dado a sua relevância e potencial contribuição do corpo de informações que seus elementos podem gerar para as organizações. A segunda busca ampliar o conjunto de categorias de gestão estratégicas validadas no estudo de Wrubel et al. (2011), no que se refere ao pilar posicionamento estratégico. A terceira, busca a associação de um conjunto de elementos de gestão estratégica de custos, a três dimensões estratégicas (tipologia, missão e posicionamento estratégico) propostas por Kald, Nilson e Rapp (2000) e Langfield-Smith (1997).

1.5 Delimitação do Trabalho

Para maior clareza e definição do que se pretende fazer, a determinação de alguns parâmetros são necessários. Assim, o objeto do estudo está delimitado em forma escolhida para competir, tipologias estratégicas, missão estratégica e elementos de gestão estratégica de custos, utilizados por empresas listadas na BM&FBOVESPA. O resultado que se procura, é encontrar uma relação entre os elementos da gestão estratégica de custos e as opções estratégicas escolhidas pelas empresas para competir. A pesquisa foi realizada em empresas listadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&FBOVESPA). Foram utilizados para execução da pesquisa os relatórios da administração divulgados pelas companhias listadas, referente ao exercício de 2015. Contudo, não foram considerados para efeitos desse estudo, os Relatórios da Administração de empresas denominadas como *Holdings* pura, pois

elas não têm, em tese, estratégias em nível de negócios (ex: Porter), mas corporativas (ex: pela matriz BCG). Outro aspecto, não considerado nesta pesquisa refere-se às discussões apresentadas pelo estudo da PINTEC (2014) sobre empresas brasileiras serem pouco inovadoras e na grande maioria defensivas, pois é possível que diferentes aspectos estratégicos sejam mais enfatizados em determinadas empresas do que em outras, e o estudo por eles realizados não incorporam todas as empresas.

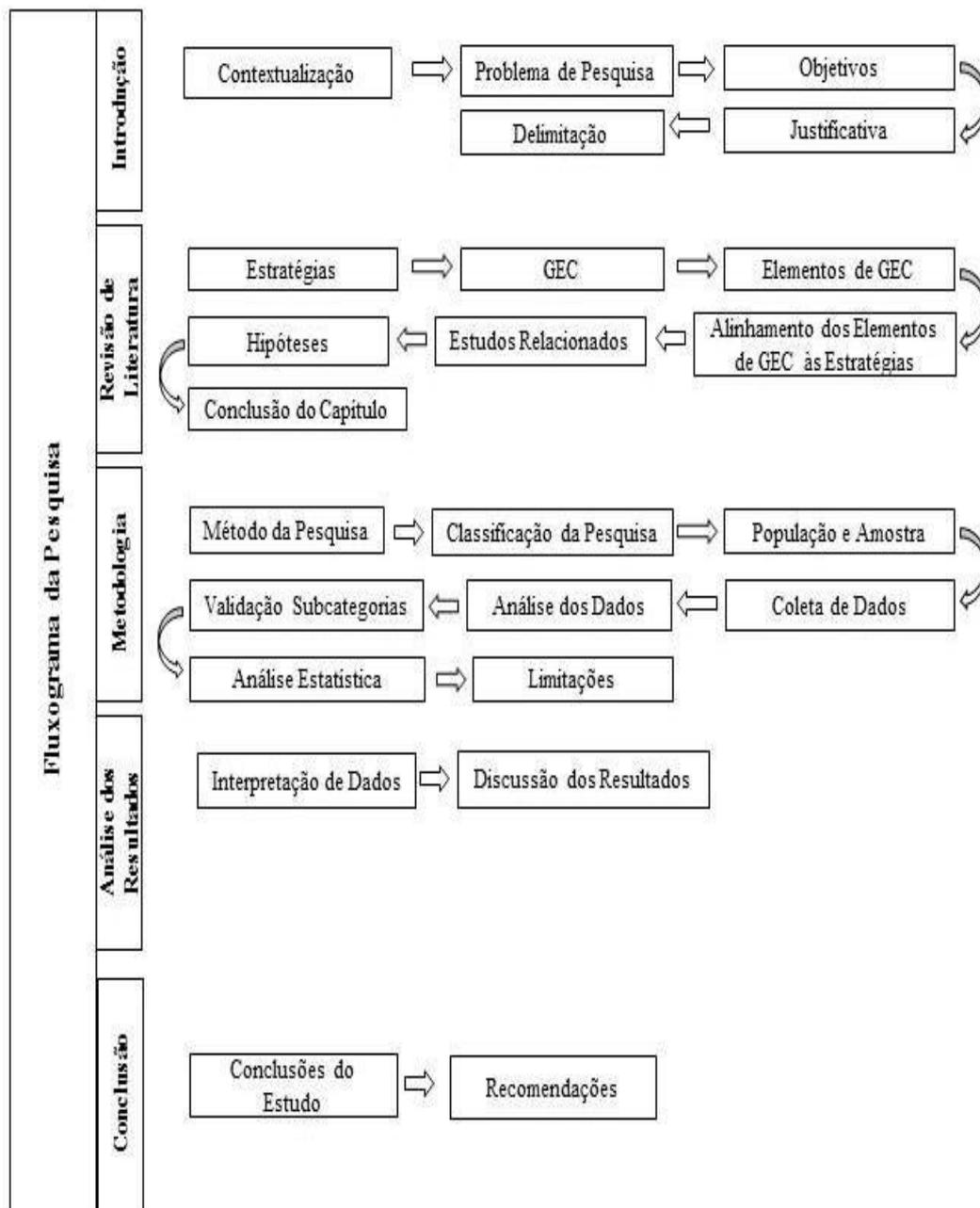
Este estudo está ligado à linha de pesquisa “Controle de Gestão” do Programa de Pós Graduação-Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, vinculado ao projeto de pesquisa do professor Dr. Carlos Alberto Diehl e ao seu grupo de pesquisa “Implementação e Controle Estratégico”, registrado no CNPq.

1.6 Etapas da Pesquisa

A execução das atividades desta pesquisa ocorreu de acordo com o fluxograma apresentado na Figura 1. A pesquisa foi dividida em duas etapas; na primeira etapa foram executadas as seguintes atividades: (i) definição do tema/ problema, justificativa e delimitação do tema; (ii) revisão bibliográfica; (iii) ajuste do instrumento de coleta de dados; (iv) validação do instrumento de coleta de dados por meio de técnica de rodada *Delphi*; (v) identificação das empresas listadas na BM&FBOVESPA; (vi) exclusão das empresas constituídas sob a forma de *holdings*; (vii) seleção preliminar da amostra por meio de técnica de amostragem aleatória simples; (viii) aplicação do instrumento de coleta de dados (inserção das subcategorias de GEC no software NVivo); (ix) definição da amostra a partir dos dados coletados. Como resultado a primeira etapa apresentou: (x) (xi) obtenção dos primeiros dados a serem analisados.

A segunda etapa ocorreu com execução das seguintes atividades: (xi) realização da Regressão Múltipla *Stepwise* por meio do software SPSS; (xii) identificação da relação entre as variáveis e análise comparativa com os estudos relacionados; (xiii) organização e análise crítica dos resultados; (xiv) elaboração da conclusão, apresentação das limitações do estudo e sugestões para trabalhos futuros. Os resultados do estudo foram apresentados com a execução das atividades da segunda etapa, a saber: (xv) contribuição ao modelo de Wrubel et al. (2011); (xvi) análise da relação entre as opções estratégicas e os de elementos de GEC utilizados pelas empresas da amostra. Após a execução da pesquisa serão desenvolvidos artigos científicos relativos ao tema proposto e resultados alcançados.

Figura 1- Fluxograma de Pesquisa



Fonte: Elaborado pela autora.

1.7 Estrutura da Dissertação

Este estudo está estruturado em capítulos. O primeiro traz os aspectos introdutórios, no qual se tem a contextualização do tema, contextualização e formulação do problema, os

objetivos geral e específico, a justificativa do estudo, a delimitação do tema, a vinculação do estudo ao um grupo de pesquisa e as etapas da pesquisa.

O segundo capítulo traz a revisão de bibliografia como suporte para a pesquisa, o qual está subdividido em sete partes: a primeira trata sobre conceitos e relevância do processo de decisão, formulação e implementação das estratégias no contexto organizacional. A segunda parte do referencial traz conceitos e relevância da gestão estratégica de custos, os pilares em que está fundamentada: Análise da Cadeia de Valor, Análise do Posicionamento Estratégico e, Análise dos Determinantes de Custos e os elementos inseridos no contexto de cada um dos pilares.

Na terceira parte foram abordados os conceitos e principais funcionalidades de 12 práticas, assim como sua relação com cada um dos pilares da Gestão Estratégica de Custos. A quarta parte apresenta a relação entre as estratégias e a gestão estratégica de custos, e expõe aspectos e entendimentos sobre a relação multidimensional da gestão estratégica de custos e a estratégia. A quinta parte, traz resultados de estudos empíricos e teóricos sobre a relação entre as variáveis: tipologias estratégicas, missão estratégica e posicionamento estratégico com os elementos de gestão estratégica de custos. Na sexta parte as hipóteses são formuladas. Na sétima parte, apresentam-se as conclusões do capítulo.

O terceiro capítulo apresenta os aspectos metodológicos e expõem os métodos de pesquisa, a classificação, a população e o processo de definição da amostra, o processo de coleta, e os procedimentos metodológicos de análise e tratamento dos dados. A análise e interpretação dos dados, assim como a apresentação das empresas analisadas e os resultados encontrados com a pesquisa encontram-se no quarto capítulo. No quinto capítulo, é descrita a conclusão do estudo e recomendações para futuras pesquisas. Por fim, apresentam se as referências utilizadas, os apêndices e os anexos.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Estratégia

Do termo grego *strategos*, que significa “a arte do general”, originou-se a palavra estratégia. A estratégia evolui sua caracterização de habilidade psicológica e comportamental, passando por habilidade gerencial (Péricles, 450 a. c.), à habilidade de conquista e unificação (Alexandre, 330 a. c.). (EVERED, 1983). Contudo, só após os anos 60, com as mudanças ocorridas no ambiente de negócios e sua influência no modelo de gestão é que o termo estratégia passa a ser empregado no contexto das empresas (HOLANDA; CÂNDIDO, 2006).

Porter (1989, p. 45) define estratégia como “a construção de defesas contra forças competitivas ou como a determinação de posições na indústria onde estas forças sejam mais fracas”. Nesse sentido, o autor explica que para uma empresa alcançar vantagem competitiva sustentável, a estrutura organizacional e as atividades produtivas devem ser desenvolvidas visando a custos menores que seus concorrentes ou características únicas e diferenciadas, que agreguem valor para seus clientes.

Para Langfield-Smith (2007) a estratégia busca o direcionamento da empresa no longo prazo, bem como, a adequação de suas atividades organizacionais às capacidades de ambiente e de recursos, além de levar em conta as aspirações de clientes, gestores e investidores e a distribuição dos recursos dentro da empresa. Chenhall (2003) afirma que a estratégia é dinâmica e envolve os gestores em um contínuo processo de avaliação, no que diz respeito à maneira como o relacionamento entre fatores ambientais, tecnológicos e estruturais podem ajudar as empresas a melhorar o desempenho.

Diehl (2004) argumenta que sistemas de controle que compreendam as diferentes abordagens estratégicas seguidas pela empresa devem ser desenvolvidos com o propósito de alinhar a estrutura de custos da empresa ao desenvolvimento e implementação das estratégias. Sistemas de controle de custos são capazes de auxiliar os gestores a formular estratégias relacionadas com produto e mercado, tecnologias necessárias e estruturas adequadas (CHENHALL, 2003).

Simons (1990) expõe a existência de alguns conceitos inter-relacionados na literatura sobre estratégia tais como: estratégia como processo; estratégia como posição competitiva; estratégia no nível de negócio e; estratégia empresarial. O autor afirma ser necessário o conhecimento prévio destes conceitos, ao tentar discutir a relação entre controle de gestão e estratégia. A estratégia como processo, envolve a descrição das atividades de gestão, ligada à

formação de expectativas e objetivos, e o papel de facilitar o trabalho dos gestores na realização dessas metas (SIMONS, 1990).

A estratégia como posição competitiva está relacionada à maneira que a empresa compete em seu setor e obtém e mantém sua vantagem competitiva, seja por seus produtos e/ou setores distintos dos seus concorrentes. As estratégias de negócios (competitivas) por sua vez, estão ligadas a cada uma das unidades de negócio da empresa e se concentram em como essas unidades competem dentro de um determinado setor e na forma como se posicionam frente aos concorrentes na busca por manter e obter vantagem competitiva superior (LANGFIELD-SMITH, 2007). Já as estratégias empresariais, são desenvolvidas para a empresa como um todo, com o objetivo de identificar em quais setores, se deve atuar e, quais os mecanismos que podem auxiliar no crescimento sustentável (SIMONS, 1990).

2.2 Gestão Estratégica de Custos

A gestão estratégica de custos está em um cenário no qual as empresas, na busca por posição competitiva vantajosa, ampliam a visão em relação a seus custos, até então, tratados apenas internamente. A contabilidade de Gestão passa então, a incorporar a visão externa à empresa, de modo que, as auxiliem no processo de decisão, formulação e implementação de estratégias que tornem possível o alcance de vantagem competitiva em relação aos seus concorrentes. (COOPER; SLAGMULDER, 2003, SIMOMONDS, 1981).

Dado o foco de análise voltado aos fatores internos e seu emprego apenas para definição dos custos de produção, os sistemas de contabilidade de gestão e seus elementos tornaram-se inadequados para as organizações em ambiente econômico marcado por aumento dos concorrentes, ciclos de vida dos produtos reduzidos e constantes alterações tecnológicas de informação e produção (APAK *et. al*, 2012, EL-DYASTY, 2007, NAKAGAWA, 1993; OTT, 2004). Para Cooper e Slagmulder (2003) os tradicionais sistemas de gestão não reconheceram os custos potenciais como, por exemplo, os relacionados aos fornecedores e clientes, em vez disso, os custos associados eram atribuídos aos produtos. Logo a Contabilidade de Gestão Estratégica de Custos buscou inserir no contexto da gestão as questões externas às empresas.

A gestão estratégica de Custos compreende um conjunto de práticas implementadas pela gestão, cuja análise está voltada para as atividades em que os tempos de ciclos operacionais possam ser reduzidos, assim como, para as atividades que agregam valor, com o objetivo de minimizar os custos relacionados à cadeia de valor da empresa (CAVALCANTI; FERREIRA;

ARAÚJO, 2013, SLAVOV, 2013). Para Cooper e Slagmulder (2003) a gestão estratégica de custos, além de auxiliar na redução de custos deve fortalecer de forma simultânea a competitividade e o posicionamento estratégico da empresa. Assim, utilizar os dados de gestão estratégica de custos no processo de tomada de decisão viabiliza a obtenção de vantagem competitiva e assegura a sustentabilidade da empresa (GLIAUBICAS; KANAPICKIENE, 2015).

Na visão de Shank e Govindarajan (1997) a informação de custos desenvolve seu papel em quatro etapas da gestão estratégica de custos, ou seja, na formulação das estratégias, na comunicação da estratégia para toda a organização, no desenvolvimento de táticas para implementação da estratégia e no desenvolvimento de controles estratégico para monitorar as fases de implementação, bem como, o alcance dos objetivos estratégicos. As informações sobre custos são extraídas a partir da análise de três pilares, que no entendimento de Shank e Govindarajan (1997) compõem a Gestão Estratégica de Custos: Análise da Cadeia de Valor; Análise do Posicionamento Estratégico; e Análise dos determinantes de custos. Eles são apresentados nos tópicos a seguir.

2.2.1 Análise da Cadeia de Valor.

O primeiro pilar da gestão estratégica de custos envolve todas as atividades relacionadas ao planejamento, produção, distribuição e pós-venda de um produto ou serviço, a cadeia de valor. Diehl (2004, p. 54) explica que a cadeia de valor trata-se de “processo pelo qual um grupo de empresas de forma interligada adiciona valor a um produto, ao longo do processo operativo, culminando com a entrega do produto (bem ou serviço) ao consumidor, incluindo aí serviços adicionais prestados”.

Nesta perspectiva, a análise da cadeia de valor permite que os gestores visualizem todas as atividades estrategicamente relevantes da empresa de maneira desagregada. Isto permite o reconhecimento e a compreensão de como os custos e as receitas se relacionam com cada uma das atividades desenvolvidas. Além de revelar o potencial destas atividades em gerar vantagem competitiva para a empresa (BLEIL; SOUZA; DIEHL, 2008).

Shank e Govindarajan (1997, p. 62) argumentam que “não se conhece nenhuma empresa que atravesse toda a cadeia de valor na qual operam”. Para os autores as atividades das empresas não são desenvolvidas isoladamente, ou seja, sem que outros atores estejam envolvidos no processo, visto que a empresa faz parte de um grupo maior de atividades, reconhecida como sistema de entrega de valores. Schneider, Diehl e Hansen (2011) destacam

outro ponto relevante, o de que mesmo que duas empresas pertençam a um mesmo segmento, a configuração de sua cadeia de valor é única, ou seja, seu processo de configuração está relacionado à forma que a empresa decidiu competir em seu setor.

Ao formular suas estratégias as empresas organizam sua estrutura de negócios de forma que os objetivos pré-determinados possam ser alcançados. De igual modo, as empresas tipificam quais atividades serão desenvolvidas internamente e quais serão desenvolvidas em parcerias com outras empresas. Isto implica na formação da cadeia de valor da própria empresa e em seu grau de integração vertical (SCHNEIDER; DIEHL; HANSEN, 2011).

A construção de uma cadeia de valor segundo Shank e Govindarajan (1997) envolve atribuir custos, receitas e ativos a cada uma das atividades geradoras de valor, assim como verificar os determinantes de custos que conduzem essas atividades. Após, analisar as chances de se obter vantagem competitiva sustentável, seja por meio de maior controle dos determinantes de custo em relação aos concorrentes ou por meio da reconfiguração da cadeia de valor.

Para Bleil, Souza e Diehl (2008), Shank e Govindarajan (1997), Miculescu, C. e Miculescu, M. (2012) a abordagem da cadeia de valor no contexto da gestão estratégica de custo vai além da análise da eficiência das atividades internas da empresa, sendo necessária também a análise das atividades externas, como por exemplo, a inserção e a ligação às cadeias de fornecedores (cadeia a montante) e clientes (cadeia a jusante). Shank e Govindarajan (1997) ressaltam que a ligação entre a cadeia da própria empresa, do fornecedor e do cliente configura a cadeia de valor global da empresa, na qual cada uma das empresas é vista como geradora de valor.

Porter (1989) também defende o entendimento de que a obtenção e a manutenção da vantagem competitiva da empresa não dependem apenas da sua compreensão em relação à própria cadeia de valor, mas também de como as atividades da empresa estão interligadas e alinhadas com as atividades de valor dos fornecedores e clientes. Na visão dos autores, estender a análise da cadeia para além das atividades internas da empresa é o ponto de partida para a gestão estratégica dos custos, dado que, por meio de sua análise será possível apontar quais são os elos que mais agregam valor ao produto, assim como os que consomem maiores recursos. Logo, a estrutura da cadeia de valor segundo Lopes e Araújo (2013) permite aos gestores visualizar de que maneira, produtos e serviços de uma empresa se ajustam na cadeia de valor de fornecedores e clientes.

Dessa forma, o ponto central da análise da cadeia de valor na gestão estratégica de custos, consiste em compreender que os custos e as receitas não são impactados apenas pelas

atividades da própria empresa, mas também pelas atividades dos fornecedores e clientes com os quais se relaciona (BLEIL; SOUZA; DIEHL, 2008). Além do mais, a cadeia de valor de uma empresa está intrinsecamente relacionada à estratégia escolhida (SCHNEIDER; DIEHL; HANSEN, 2011).

2.2.2 Análise do Posicionamento Estratégico

O segundo pilar da gestão estratégica de custos refere-se à forma que a empresa se estruturou internamente para competir. A definição da posição estratégica de uma empresa envolve a análise das ameaças e oportunidades representadas pelo ambiente externo (concorrentes, clientes), a disponibilidade de recursos (tecnologias de produção e pessoal), estrutura organizacional, assim como o desenvolvimento de ações e sistemas de controle. (LANGFIELD-SMITH, 2007; MILES et al., 1978; PORTER, 1989).

Três abordagens de dimensões estratégicas são consideradas nesse estudo. A forma escolhida para competir de Porter (1989) voltada para o posicionamento da empresa em relação ao ambiente externo, as tipologias de Miles et al. (1978), relacionadas às características do produto e do mercado em relação aos domínios estáveis e dinâmicos, e a missão de Gupta e Govindarajan (1984) voltada para o ciclo de vida e para as escolhas entre o aumento da participação de mercado ou do lucro no curto prazo.

2.2.2.1 Tipologias Estratégicas de Miles, Snow, Meyer e Coleman

A definição de uma posição estratégica envolve inicialmente a escolha de um domínio (alvo estratégico) em que a empresa irá atuar, e posteriormente o desenvolvimento de mecanismos (estrutura e processo) para atendê-lo (MILES et al., 1978). A escolha estratégica é o ponto de partida para análise de Miles et al. (1978), voltada para as condições do ambiente interno da empresa. Para os autores a estratégia da empresa é implementada sob o ponto de vista organizacional, em um processo interno em que os ajustes são contínuos, voltados à adaptação ao ambiente a qual se encontra.

Miles et al. (1978) explicam em seu estudo que sob a perspectiva da escolha estratégica, o comportamento da empresa é parcialmente influenciado por fatores ambientais, e as constantes decisões tomadas pelos gestores é que são os fatores críticos da estrutura e do processo organizacional. Nesse sentido, os autores consideraram que os gestores têm que

enfrentar, constantemente, três tipos de problemas: o empresarial, o tecnológico e o administrativo.

O problema empresarial lida com as preocupações dos gestores em identificar quais produtos serão desenvolvidos e para que tipo de mercado estes produtos serão ofertados; ao passo que o problema tecnológico trabalha os problemas como: aquisição de matérias primas (*inputs*), produção (transformação) e a distribuição dos produtos (*outputs*). Já o problema administrativo envolve a solução de questões gerenciais, por exemplo, como organizar e controlar a empresa. No entanto, para que os três problemas sejam solucionados de maneira bem sucedida e a empresa, então, alcance um padrão estratégico estável, a solução dos problemas deve ocorrer da forma simultânea (MILES et al., 1978).

Para solução dos problemas enfrentados continuamente pelos gestores, Miles et al. (1978) desenvolveram um quadro estratégico formado basicamente por três tipologias estratégicas que se diferenciam conforme a ocorrência de mudanças no produto-mercado: 1) Defensiva, a qual possui domínio estreito de produto-mercado; 2) Prospectora, que busca oportunidades de mercado, com inovações de produtos; 3) Analítica, que atua em dois produto-mercado, um moderadamente estável e outro em mudança e combina as características mais fortes da estratégia defensiva e prospectora. Um quarto padrão estratégico é apresentado, chamado tipologia Reativa, a qual as mudanças são frequentemente percebidas, porém não respondidas efetivamente, consistindo em falha estratégica. No Quadro 1 são apresentadas as principais características das tipologias estratégicas.

Quadro 1- Características das Tipologias Estratégicas

(continua)

Abordagem Estratégica	Padrão Estratégico	Principais Características
Tipologias Estratégicas	Defensiva	Domínio estável, conjunto limitado de produto, eficiência tecnológica, controle organizacional rígido e centralizado, divisão de trabalho, eficiência em custos, produtos de alta qualidade, eficiência nas atividades de produção e distribuição, incapaz de responder a grandes mudanças em seu ambiente de mercado, gestão de custos estão mais relacionados com os processos, ou seja, maior uso de elementos com foco de análise interna (CAPALONGA, 2008, DIEHL, 2004, LUZ, 2011, MILES, et al., 1978, MARQUES, 2012, SLAVOV, 2013).
	Prospectora	Ambiente dinâmico, capacidade de explorar novas oportunidades de produto-mercado, domínio amplo e em desenvolvimento contínuo, busca potenciais oportunidades de mercado, estrutura tecnológica e sistemas administrativos flexíveis e descentralizados menor ênfase em elementos que visam o controle de custos e uma maior utilização de elementos de gestão estratégica de custos que compreendam a análise externa do ambiente, o desenvolvimento de produtos e de mercados (CAPALONGA, 2008, DIEHL, 2004, MILES et al., 1978, MARQUES, 2012, SLAVOV, 2013).

(conclusão)

Abordagem Estratégica	Padrão Estratégico	Principais Características
Tipologias Estratégicas	Analítica	Híbrida, busca minimizar os riscos e maximizar os resultados, difícil implementação em domínios marcados por mudanças rápidas e por constantes evoluções tecnológicas, produtos e clientes tradicionais, busca inovação no produto-mercado depois de constatado a viabilidade, estrutura matricial, gestão dos custos envolve decisões relativas tanto ao ambiente externo quanto interno e demanda uso equivalente de elementos da Gestão Estratégica de Custos (CAPALONGA, 2008, COOPER; SLAGMULDER, 1998, DIEHL, 2004, MILES et al., 1978, MARQUES, 2012, SLAVOV, 2013).
	Reativa	Não possui uma estratégia coerente, a estrutura não se adequa ao propósito (DIEHL, 2004, MILES et al., 1978, SLAVOV, 2013).

Fonte: Elaborado pela autora com base nos estudos citados.

Cada uma dessas tipologias se refere a estratégias distintas que se relacionam com o ambiente de negócios e possuem características particulares quanto à tecnologia, a estrutura e ao processo, que ao alinhar-se, desenvolvem um padrão estratégico pela solução do problema empresarial, tecnológico e administrativo (MILES et al., 1978). Nesse sentido Miles et al. (1978) explicam que a tipologia reativa consiste em falha estratégica, uma vez que as inconsistências por ela geradas, não permite o desenvolvimento de um padrão estratégico bem sucedido no longo prazo. Portanto, para realização deste estudo, a tipologia estratégica reativa não será considerada.

2.2.2.2 Estratégias Competitivas Genéricas de Porter

A escolha de um domínio também é o ponto de partida para análise por Porter (1989). Contudo, sob uma perspectiva diferente de Miles et al. (1978). A partir da escolha de um alvo estratégico, Porter (1989) expõe que a organização irá formular e implementar uma estratégia que seja capaz de atuar com as forças competitivas melhor do que as empresas do mesmo setor, para que possa então, obter um retorno acima da média, pela vantagem competitiva alcançada em relação aos seus concorrentes.

A escolha estratégica, ponto de partida para análise de Porter (1989) sobre como uma empresa poderá obter vantagem competitiva sobre seus concorrentes, é feita sob uma perspectiva externa, voltada para análise do ambiente. De acordo com Porter (1989) a análise do setor ao qual uma empresa está inserida ou pretende se inserir antecede a formulação das estratégias competitivas, uma vez que é necessário conhecer as ameaças, para que possa combatê-las, e as oportunidades, para que possa usá-las em seu favor. Pois, segundo o autor, a estrutura do setor no qual a empresa atua determina as regras da competição.

A análise da competição de um setor pode ser realizada, observando cinco forças que ameaçam a competitividade de uma empresa, para que esta possa então posicionar: (1) rivalidade entre os concorrentes; (2) ameaça de novos entrantes; (3) ameaça de substitutos; (4) poder de negociação dos compradores; e (5) poder de negociação dos fornecedores. De acordo com autor, a forma como a empresa se relaciona com as forças competitivas irá determinar o seu nível de rentabilidade no setor de atuação (PORTER, 1989).

Na visão de Porter (1989) há três formas básicas para uma empresa se posicionar e obter vantagem competitiva: 1) a estratégia de liderança em custo, que sob a perspectiva do alvo estratégico atua no âmbito de todo o setor, e sob a perspectiva da vantagem estratégica, busca eficiência na gestão de seus custos; 2) a estratégia de diferenciação, que sob a perspectiva do alvo estratégico atua no âmbito de todo o setor. Atua na busca de vantagem em oferecer produtos que sejam percebidos como diferentes, superiores ou exclusivos pelos clientes; e 3) a estratégia de enfoque, que diferente das anteriores, atuam em um nicho específico, podendo adotar a vantagem por diferenciação ou de custos mais baixos.

As empresas que adotam a estratégia de liderança em custos, não podem desconsiderar completamente a diferenciação, tendo em vista que, os produtos e serviços precisam atender aos requisitos dos clientes para que possam ser aceitos. Dessa forma, não é suficiente a oferta de produtos a preços competitivos, sendo necessário ainda que suas características e funcionalidade atendam as requeridas pelos clientes. Situação semelhante ocorre com empresas que seguem estratégia de diferenciação, onde a oferta de produtos e serviços com atributos diferentes dos ofertados por seus concorrentes, valorizados pelos clientes, permite às empresas a obtenção de um preço prêmio. Contudo a empresa terá seu desempenho superior alcançado somente se esse preço prêmio superar os custos da diferenciação (PORTER, 1989).

As empresas que adotam estratégia de enfoque fundamentam suas escolhas a partir de um ambiente competitivo estreito, na qual suas capacidades se concentram em atender mais efetivamente seu alvo estratégico, ao invés de tentar atender alvos amplos, como fazem os seus concorrentes. A estratégia de enfoque não possui uma vantagem competitiva geral, ao contrário das estratégias competitivas anteriores, existem dois meios de obter vantagem competitiva em um alvo estreito, por meio do enfoque no custo ou enfoque na diferenciação. O enfoque em custos analisa diferenças no comportamento dos custos, enquanto o enfoque na diferenciação analisa as necessidades específicas dos clientes (PORTER, 1989). No Quadro 2 são apresentadas as principais características das estratégias competitivas de Porter (1989).

Quadro 2- Características das estratégias competitivas

Abordagem Estratégica	Padrão Estratégico	Características
Estratégias Competitivas	Diferenciação	Produtos com características únicas levam a preços mais altos, ênfase no marketing e na pesquisa; lealdade dos clientes a marca; inovação de produtos; imagem positiva da marca e do produto dentro do setor; maior atratividade da marca; sistemas de entrega adaptado às necessidades do cliente; coordenação entre funções em P&D; desenvolvimento do produto e marketing (CAPALONGA, 2008, DIEHL, 2004, GOVINDARAJAN; SHANK, 1992, LANGFIELD-SMITH, 1997, PORTER, 1989, SLAVOV, 2013).
	Liderança em custos	Preço baixo, foco em <i>market share</i> alto, produtos padronizados, economia de escala, eficiência operacional; tecnologia patenteada; maior volume de vendas; líder em custo, controle dos canais de distribuição; maior volume de produção; atende a vários segmentos industriais (CAPALONGA, 2008, DIEHL, 2004, GOVINDARAJAN; SHANK, 1992, LANGFIELD-SMITH, 1997, PORTER, 1989, SLAVOV, 2013).
	Enfoque	Foco em um grupo definido de clientes, linha de produtos ou mercado geográfico (CAPALONGA, 2008, DIEHL, 2004, PORTER, 1989, SLAVOV, 2013).

Fonte: Elaborado pela autora com base nos estudos citados.

Embora Porter (1989) classifique três estratégias genéricas para enfrentar as cinco forças competitivas (diferenciação, liderança em custos e enfoque), Kald, Nilson e Rapp (2000) afirmam que esta última não se trata de uma estratégia, e sim de uma escolha em meio a uma estratégia. Tal fator é apontado pelos autores como justificativa para a sua não utilização em estudos sobre a relação entre estratégia e controles de gestão. Contudo, Diehl (2004) explica que a diferença reside em compreender a discussão entre estratégia competitiva (custos, diferenciação e enfoque) e Vantagem Competitiva (custo ou diferenciação) que pode tanto possuir um alvo amplo (abranger diversos segmentos) ou estreito (um segmento específico, o que dá origem ao enfoque). Dessa forma, o que determina a não utilização da estratégia de enfoque em grande parte dos estudos sobre GEC é o foco de análise, que por sua vez, consiste em entender como os sistemas de gestão devem ser projetados para que possam apoiar e sustentar a forma escolhida pela empresa para competir.

2.2.2.3 Missão estratégica de Gupta e Govindarajan

A missão estratégica ou estratégia de portfólio expressa a natureza estratégica pretendida das unidades de negócios, na qual as diferentes missões das unidades de negócios requerem diferentes prioridades. No entanto, as estratégias não diferem somente em termos de missão, mas também, quanto a sua posição competitiva em relação a outras no setor de atuação. Envolve a escolha entre o aumento da participação de mercado e a maximização de

lucros no curto prazo, e adota uma abordagem baseada no ciclo de vida (GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984).

Sob a perspectiva do ciclo de vida, o produto passa por vários estágios diferentes, como por exemplo: desenvolvimento, crescimento, maturidade e declínio. À medida que o produto passa por seus diferentes estágios a demanda e a cota de mercado também se modificam, por consequência, alteram ao longo do tempo a missão estratégica da empresa (CINQUINI; TENUCCI, 2010; KALD; NILSON; RAPP, 2000).

Ao evidenciar os pontos de conflito (*trade-offs*) entre a escolha em aumentar o *market share* (participação no mercado) e a maximização do fluxo de caixa no curto prazo, Gupta e Govindarajan (1984) descrevem quatro tipos de missão que uma unidade de negócio pode adotar, dado o desenvolvimento do mercado e o ciclo de vida do produto: 1) A missão Construir, que procura ganhar uma maior participação de mercado, com ganhos e fluxos de caixa baixos em curto prazo; 2) a missão Manter, que busca defender a posição de mercado com entradas e saídas de caixa em equilíbrio; 3) a missão Colher, que busca aumentar ganhos e fluxo de caixa no curto prazo; 4) a Missão desinvestir, que está relacionada à descontinuidade da empresa e, busca obter maiores ganhos em curto prazo, enquanto está em processo de liquidação ou venda. No Quadro 3 são apresentadas as principais características da missão estratégica de Gupta e Govindarajan (1984).

Quadro 3- Características da missão estratégica

Abordagem Estratégica	Padrão Estratégico	Características
Missão estratégica	Construir	Busca aumentar a cota de mercado, capacidade de investimento, baixo <i>market share</i> relativo, alto crescimento da indústria, monitoramento de necessidade de consumidores; monitoramento dos concorrentes (DIEHL, 2004, GUPTA, GOVINDARAJAN, 1984, LANGFIELD-SMITH, 1997, SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).
	Manter	Busca manter a cota de mercado, melhoras na qualidade e campanhas de marketing são fundamentais para o sucesso, alto <i>market share</i> , indústrias maduras, retorno sobre investimentos; eficiência em custos (DIEHL, 2004, GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984, KALD; NILSON; RAPP, 2000, LANGFIELD-SMITH, 1997).
	Colher	Maximizar o lucro em curto prazo e fluxo de caixa, rápida diminuição dos investimentos, alto <i>market share</i> relativo, indústrias em declínio, ambiente estável (DIEHL, 2004, GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984, KALD; NILSON; RAPP, 2000, LANGFIELD-SMITH, 1997).
	Desinvestir	Relacionada à descontinuidade da empresa, não há investimentos (DIEHL, 2004, GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984).

Fonte: Elaborado pela autora com base nos estudos citados.

Devido à característica de descontinuidade que a estratégia desinvestir apresenta, esta tipologia não foi operacionalizada no estudo Gupta e Govindarajan (1984) e em nenhum outro estudo aqui analisado. Assim, para a realização desta pesquisa, a tipologia estratégica desinvestir não foi considerada.

2.2.2.4 Integração das abordagens Estratégicas

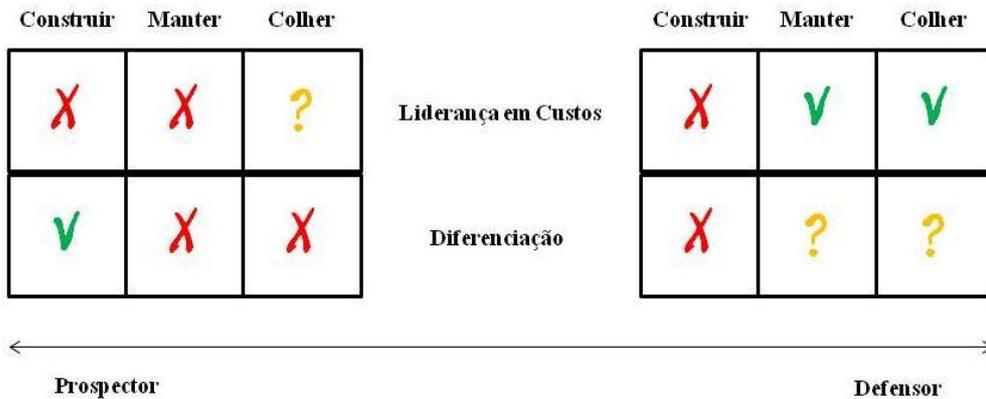
A estratégia da unidade de negócio sob as dimensões da estratégia competitiva de Porter (1989) e da missão estratégica de Gupta e Govindarajan (1984) foi discutida por Govindarajan e Shank (1992), na tentativa de encontrar possível relação entre estas abordagens de dimensões estratégicas. Para os autores a estratégia de determinada unidade de negócio depende da integração dessas duas dimensões para obter e manter vantagem competitiva. Govindarajan e Shank (1992) observaram que organizações que seguem a estratégia de diferenciação enfrentam as mesmas incertezas ambientais que as empresas que adotam a estratégia construir, assim como, empresas que adotam a estratégia de baixo custo e seguem a missão colher.

Langfield-Smith (1997), ao fazer uma revisão crítica de estudos que buscavam uma relação entre as estratégias adotadas por determinada unidade de negócios e gestão estratégica de custos, considerou que as diversas variáveis estratégicas empregadas nos estudos poderiam gerar conflitos e impedir que os resultados fossem relacionados. Assim, a autora propôs um modelo integrador das abordagens estratégicas, no qual acrescenta a variável tipologia estratégica de Miles et al. (1978) ao modelo discutido por Shank e Govindarajan (missão e posicionamento competitivo).

Langfield-Smith (1997) evidencia as singularidades e pontos em que as variáveis estratégicas são distintas. As diferenças consideradas foram relacionadas ao escopo e foco. Para a autora a tipologia prospectora possui um escopo amplo em relação à tipologia defensiva, enquanto, a vantagem competitiva de liderança em custo, em relação à diferenciação, é bem mais reduzida. O foco da tipologia construir, em relação à colher, é baseado na participação de mercado contra o *trade-off* de lucro em curto prazo. Langfield-Smith (1997) explica que dada às características e necessidades de um conjunto amplo de informações, pode haver possível relação entre a estratégia de diferenciação, tipologia prospectora e missão construir, assim como, entre a estratégia de liderança em custos, tipologia defensora, e missão manter ou colher, conforme mostra Figura 2. Ressalta-se que as

ligações entre as abordagens estratégicas e a gestão estratégica de custos não foram testadas por Langfield-Smith (1997) em estudo empírico.

Figura 2- Ligações entre as Variáveis Estratégicas

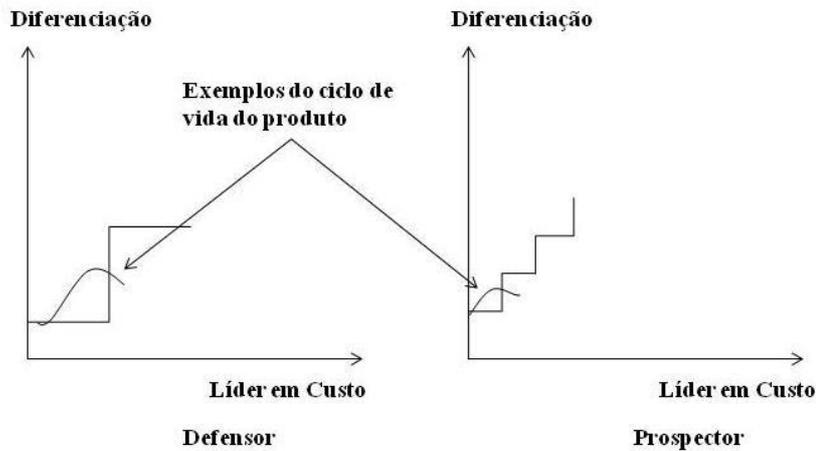


Fonte: Langfield- Smith (1997, p. 213).

Kald, Nilson e Rapp (2000) explicam que, embora a iniciativa de integração das dimensões estratégicas por Govindarajan e Shank (1992) e Langfield-Smith (1997) sejam válidas, os autores não abordam a forma como estas variáveis podem ser integradas e em conjunto classificar a estratégia de negócios. Kald, Nilson e Rapp (2000), então, estruturaram as dimensões estratégicas consideradas no estudo de Langfield-Smith (1997) e buscaram fazer uma ligação entre cada uma de suas categorias. O objetivo dos autores foi levantar uma discussão sobre como as variáveis estratégicas (tipologia estratégica, posição estratégica e missão estratégica) integradas, podem ser adotadas com a finalidade de classificar a estratégia de negócios e explicar a construção e utilização de sistema de gestão.

Para Kald, Nilson e Rapp (2000) quando as empresas adotam diferentes posições estratégicas, o mesmo padrão estratégico (tipologia estratégica) pode surgir. Nesse sentido os autores explicam que, tanto o defensor quanto o prospecto podem, desde que não seja de maneira simultânea, adotar uma posição estratégica de liderança em custo ou de diferenciação, tendo em vista que as alterações na posição estratégica são influenciadas pela duração do ciclo de vida do produto. Assim, de acordo com os autores a mudança do posicionamento estratégico em uma empresa com estratégia defensiva é menos recorrente do que a de uma empresa que segue a tipologia prospectora, em função do longo ciclo de vida dos produtos e serviços do defensor. A Figura 3 mostra o relacionamento entre tipologia estratégica, posicionamento estratégico e missão estratégica, conforme visão de Kald, Nilson e Rapp (2000).

Figura 3- O Relacionamento entre Tipologia Estratégica, Posicionamento Estratégico e Missão Estratégica.



Fonte: Kald, Nilson e Rapp (2000, p. 206).

A missão estratégica da empresa também é influenciada pela duração do ciclo de vida do produto. Uma empresa que adota a tipologia defensiva possui um domínio estável e produtos com longos ciclos de vida, dessa forma estas empresas estão mais propensas a adotar uma missão estratégica manter ou colher. No que se refere às empresas que seguem uma tipologia prospectora a ênfase será na missão estratégica construir e manter, dado um domínio mais dinâmico e produtos marcados por ciclos de vida mais curtos. (KALD; NILSON; RAPP, 2000).

2.2.3 Análise dos Determinantes de Custos

O terceiro pilar da gestão estratégica de custos refere-se à forma como a empresa identifica os custos em cada atividade da cadeia de valor, chamados determinantes de custos. Porter (1989) considerou a cadeia de valor como provedora de instrumento básico para análise dos determinantes de custos e destacou que as atividades de valor realizadas pela organização para competir no setor, são responsáveis pelo comportamento dos custos da empresa e sua posição de custos relativos. O autor enfatizou que a análise dos custos não deve ser realizada considerando os custos da empresa em sua totalidade, mas levando em consideração cada uma das atividades geradoras de valor, uma vez que estas possuem sua própria estrutura de custos, e os elos e inter-relações com atividades internas e externas poderão afetar o comportamento de seu custo. Em decorrência, a vantagem de custos será alcançada, se os custos acumulados das atividades realizadas, forem menores que o custo de seus concorrentes.

O comportamento dos custos de uma organização, ainda de acordo com Porter (1989), está vinculado a vários fatores estruturais que induzem os custos de uma atividade de valor. O autor apresentou dez fatores que considerou importante na determinação do comportamento dos custos e os chamou de condutores de custos, apresentados no Quadro 4.

Quadro 4- Determinantes de Custos apresentados por Porter (1989)

Condutores de Custos	Características
Economia de escala	Decorrem da capacidade de realizar as atividades de formas distintas e com mais eficiência em um volume maior. A utilização da capacidade deve ser distinta da economia de escala uma vez que, a utilização da capacidade irá simplesmente espalhar os custos fixos. A medida de escala apropriada é uma função do modo como a empresa administra uma atividade.
Aprendizagem	A aprendizagem adquirida com a realização de uma atividade pode reduzir seu custo no decorrer do tempo em função da eficiência com que a atividade passa a ser executada. A medida apropriada do índice de aprendizagem difere para diferentes atividades de valor.
Padrão de utilização da capacidade	Os custos decorrem da utilização da capacidade produtiva que, quando subutilizada, influenciará o custo fixo de uma atividade de valor.
Elos	A influência dos custos em uma atividade de valor é decorrente da forma como outras atividades são realizadas.
Inter-relações	O custo decorre de uma atividade de valor compartilhada entre setores da mesma empresa ou com outras empresas do mesmo grupo.
Integração	O custo decorre do nível de integração vertical em uma atividade de valor.
Oportunidade	Os custos são influenciados de acordo com a atividade de valor que poderá reduzir ou elevar os custos da empresa em relação aos de seus concorrentes.
Políticas discricionárias	A escolha de políticas pela empresa afetará os custos de uma atividade de valor.
Localização	Os custos serão influenciados em virtude da localização geográfica de uma atividade ou da localização dessa atividade em relação às outras.
Fatores institucionais	Os custos decorrem de fatores institucionais como regulamentações governamentais, incentivos financeiros, sindicalização, tarifas e tributos.

Fonte: Adaptado pela autora de Porter (1989).

Porter (1989) apresentou os determinantes de custos, como sendo a causa estrutural dos custos, que podem estar relativamente sob o controle da empresa agindo em conjunto na determinação do comportamento dos custos de cada atividade geradora de valor, impactando-as de distintas formas. Para o autor os diferentes condutores de custos poderão se inter-relacionar, bem como ser diferentes entre as empresas do mesmo setor, desde que estas possuam cadeias de valores distintas. Cabe destacar, que a expressão “condutores dos custos” é utilizada por Porter, ao referir-se aos determinantes de custos.

Anderson (2006) também considerou a cadeia de valor como provedora de informações e apresentou a gestão estratégica de custos sob duas formas: 1) gestão de custos

estruturais, voltada para a elaboração de uma estrutura de custos alinhada à estratégia competitiva; e 2) gestão de custos de execução, que integra instrumentos eficazes na análise do desempenho dos custos em relação ao posicionamento estratégico adotado.

Para Shank e Govindarajan (1997) os determinantes estruturais compreendem as escolhas realizadas pela empresa que impulsionam o custo do produto. Tais determinantes na visão do autor não possuem uma relação direta com o desempenho, uma vez que, na análise dos indicadores, ‘mais’ não será sempre melhor, tendo em vista que poderá ocorrer, por exemplo, tanto economia como deseconomia de escala. Para os autores os determinantes estruturais atuam com escolhas estratégicas e são apresentados no quadro 5.

Quadro 5- Determinantes Estruturais

Determinantes Estruturais	Características
Escala	Tamanho do investimento em P&D e processo produtivo
Escopo	Grau de integração vertical
Experiência	Fatos passados;
Tecnologia	Tecnologias e processos utilizados
Complexidade	A tecnologia e a diversificação da linha de produtos

Fonte: Shank e Govindarajan, (1997, p. 23).

Os determinantes de execução estão relacionados com o desempenho, sendo reconhecidos por sua capacidade de realizar com êxito as operações da empresa. Portanto quanto maior for o desempenho percebido na análise dos indicadores dos determinantes de execução, ‘melhor será’. (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997). Os determinantes de execução são apresentados no quadro 6:

Quadro 6- Determinantes de execução

Determinantes de Execução	Características
Envolvimento da força de trabalho	Comprometimento da força de trabalho com a melhoria contínua;
Gestão da Qualidade total	Prevenção, avaliação, falhas internas e externas;
Utilização da capacidade	Dadas em função das escolhas de escala na construção da unidade;
Eficiência do Layout das instalações	Quão eficiente, em relação com as normas atuais é o layout;
Configuração do produto	Eficácia na elaboração ou projeto do produto;
Exploração de ligações	Fornecedores e clientes.

Fonte: Shank e Govindarajan, (1997, p.24).

Os determinantes de custos para Quesado e Rodrigues (2007, p. 5), “[...] são elos que representam a relação de causa e efeito entre a execução de uma atividade e o consumo de recursos, bem como a relação entre a execução de uma atividade e a existência de produtos”. De acordo com os autores para que seja possível entender a ocorrência de certos tipos de

custos na empresa, é preciso “conhecer que tipo de indutor causou esse consumo, possibilitando o estabelecimento de prioridades na gestão estratégica”. (QUESADO; RODRIGUES, 2007, p. 5).

A partir desses pressupostos Costa (2011) classificou os determinantes em duas categorias: 1) quanto ao seu impacto nos custos e; 2) quanto à possibilidade de ser mensurado. No que se refere ao impacto, há dois tipos, único e duplo. No tipo único, os impactos nos custos serão sempre favoráveis, ou seja, sempre haverá a redução nos custos. Já no tipo duplo, os impactos poderão ser tanto favoráveis, onde a redução de custos sempre ocorrerá, como desfavoráveis, em que a redução nos custos não ocorre. Na classificação quanto à possibilidade de mensuração, Costa (2011) expõe a necessidade de separar os determinantes pela sua possibilidade de mensuração e explica que isso pode ser feito a partir de medidas objetivas que expressem e controlem estes determinantes.

A compreensão de que a ocorrência dos custos não é determinada por um único fator, mas por vários, e que estes por sua vez exercem influências uns sobre os outros, em cada elo da cadeia de valor global da empresa são pontos chaves para captar a essência dos determinantes de custos (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, PORTER, 1989). Dessa forma, a análise do posicionamento competitivo e a interação de cada um destes determinantes dentro da cadeia de valor de uma organização, exige por parte dos gestores, a utilização de elementos de gestão estratégicas de custos, abordados no tópico seguinte.

2.3 Elementos de Gestão Estratégica de Custos

A gestão estratégica de custos compreende um conjunto de elementos com orientações estratégicas, voltadas à análise do ambiente interno e externo para o direcionamento da empresa no longo prazo. (CADEZ; GUILDING, 2008, GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000, SLAVOV, 2013, COSTA, 2015). Para Cinquini e Tenucci (2010) o desenvolvimento e a utilização de práticas de gestão estratégica, estão associados à necessidade de informações externas, que ajudem a empresa a enfrentar as incertezas do ambiente a qual estão inseridas e que dê suporte ao processo de decisão estratégica.

Guilding, Cravens e Tayles (2000) explicam que sob o ponto de vista da contabilidade de gestão, os fatores que colocam em evidencia a natureza não estratégica dos sistemas tradicionais, (como por exemplo: orientação para o mercado; orientação para o futuro e para o longo prazo, foco no cliente e no concorrente) devem ser utilizados como critérios na busca por práticas que integram a contabilidade de gestão estratégica. Nesse sentido, Chenhall

(2008) expõe que as práticas de gestão estratégica mudaram a contabilidade de gestão de uma perspectiva operacional para uma perspectiva mais estratégica, com foco na análise de fatores como clientes, processos, recursos humanos e finanças.

Estudos que buscam fornecer um conjunto inicial de práticas de gestão estratégica e critérios para sua identificação têm sido realizados, como o de Guilding, Cravens e Tayles (2000) que realizaram uma pesquisa por levantamento com contabilistas seniores em grandes empresas da Nova Zelândia (124), Reino Unido (63) e Estados Unidos da América (127). O objetivo de Guilding, Cravens e Tayles (2000) foi avaliar a incidência de um conjunto inicial de 16 práticas de contabilidade de gestão estratégica e comparar a incidência dessas frente a três países economicamente desenvolvidos. Outros fatores analisados pelos autores foram o grau de percepção dos praticantes no que diz respeito à utilidade das práticas para as organizações e, a extensão em que o termo contabilidade de gestão estratégica é utilizado e, compreendido na prática.

O conjunto de práticas de contabilidade de gestão estratégica analisadas no estudo de Guilding; Cravens e Tayles (2000) foram extraídas da literatura. Para seleção, características como: orientação para o ambiente ou marketing; foco nos concorrentes; e orientações para o futuro e no longo prazo, foram consideradas. As 12 práticas identificadas pelos autores foram classificadas a partir de uma análise fatorial exploratória em três categorias: (1) Estratégia de Custo e Preço, composta por um conjunto de sete práticas; (2) Contabilidade do Concorrente, formada por três práticas; e (3) Contabilização do Valor da Marca, constituído por duas práticas de contabilidade de gestão estratégica, conforme exposto no Quadro 7:

Quadro 7- Práticas de CGE: Guilding, Cravens e Tayles (2000)

Categorias	Práticas
Custo e Preço Estratégico	<ul style="list-style-type: none"> • Custo Atributo; • Custo do ciclo de vida; • Custeio da qualidade; • Custo estratégico; • Precificação Estratégica; • Custo Meta; • Custo na cadeia de valor
Contabilidade do Concorrente	<ul style="list-style-type: none"> • Monitoramento da posição competitiva; • Avaliação do custo dos concorrentes; • Avaliação de desempenho dos concorrentes.
Contabilização do Valor da Marca	<ul style="list-style-type: none"> • Monitoramento do valor da marca; • Orçamento do valor da marca.

Fonte: Adaptado de Guilding, Cravens e Tayles (2000).

Investigação sobre a descrição e a intensidade de uso de práticas de Contabilidade de Gestão Estratégica também foi realizada por Cinquini e Tenucci (2006). As práticas de CGE investigadas pelos autores foram selecionadas a partir dos estudos de Guilding Cravens e Tayles (2000), e Cravens e Guilding (2001) e consideraram aspectos relacionados à orientação externa da contabilidade de gestão estratégica descritos na literatura, tais como: concorrentes; fornecedores; clientes; mercado, assim como o foco no longo prazo. Ao realizar análise fatorial exploratória para avaliar em quais categorias as práticas de CGE estavam relacionadas, duas das 14 práticas selecionadas pelos autores foram excluídas, (benchmarking e medição integrada de desempenho) por não apresentar carga fatorial significativa em nenhuma das categorias.

As práticas de CGE identificadas por Cinquini e Tenucci (2006) foram classificadas em quatro categorias: (1) Orientada para o Concorrente, composta por quatro práticas; (2) Orientada para o Futuro e para o Longo Prazo, constituída por três práticas; (3) Orientada para Processo/Atividade, composta por três práticas, e (4) Orientada para o Cliente, formada por duas práticas de CGE, conforme exposto no quadro 8:

Quadro 8- Práticas de CGE: Cinquini e Tenucci (2006)

Categorias	Práticas
Foco no Concorrente	<ul style="list-style-type: none"> • Avaliação do custo e desempenho do concorrente; • Avaliação com base nas demonstrações financeiras publicadas; • Acompanhamento da posição competitiva; • Preço estratégico.
Foco no Futuro e no Longo prazo	<ul style="list-style-type: none"> • Custo da qualidade; • Custo do ciclo de vida; • Custo estratégico.
Foco em Processo e atividades	<ul style="list-style-type: none"> • ABC/M; • Custo da cadeia de valor; • Custo meta.
Foco no Cliente	<ul style="list-style-type: none"> • Contabilidade do cliente; • Custo atributo.

Fonte: Adaptado de Cinquini e Tenucci (2006).

Estudo semelhante aos realizados por Cinquini e Tenucci (2006) e Guilding, Cravens e Tayles (2000) foi realizado por Wrubel et al. (2011). Ao verificarem que não havia consenso entre diferentes autores sobre quais práticas poderiam ser consideradas no escopo da GEC, Wrubel et al. (2011) em seu estudo, mapearam termos relacionados à gestão estratégica de custos e elaboraram um conjunto de 17 categorias e 124 subcategorias com base nos três pilares da gestão estratégica de custos definidos por Shank e Govindarajan (1997): (1) Análise

da Cadeia de Valor; (2) Análise do Posicionamento Estratégico; e (3) Análise dos Determinantes de Custos.

O conjunto de práticas elencadas por Wrubel et al. (2011), foi submetida à análise de três especialistas da área, por meio da técnica de Rodada *Delphi*. O estudo apresenta ao final, 16 categorias e 84 subcategorias validadas. As categorias e subcategorias são apresentadas no Quadro 9.

Quadro 9- Relação de categorias e subcategorias sobre GEC: Wrubel et al. (2011)

(continua)

1. Análise da cadeia de valor	
<p>1.1 Cadeia de valor</p> <ul style="list-style-type: none"> • Elos/Etapas/Atividades cadeia de valor interna e externa; • Identificação da cadeia de valor. <p>1.2 ABC/ABM</p> <ul style="list-style-type: none"> • Direcionadores/ Geradores (<i>Cost-drivers</i>) de recursos; • Direcionadores/ Geradores (<i>Cost-drivers</i>) de atividades; • Análise das atividades dos processos; • Rastreamento dos custos; • Atividades que agregam valor (atividades necessárias e desnecessárias); • Mapeamento das atividades; • Relação entre atividades e consumo de recursos. <p>1.3 Custos ambientais</p> <ul style="list-style-type: none"> • Análise do ciclo de vida do produto. <p>1.4 Custos intangíveis</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fatores intangíveis; • Pesquisa e Desenvolvimento. <p>1.5 TCO- Custo total de propriedade</p> <ul style="list-style-type: none"> • Identificação de fatores que acarretam elevados custos; • Análise de custos do bem/ serviço antes de adquiri-lo; • Evitar e/ou diminuir custos na aquisição. <p>1.6 Custo dos concorrentes</p> <ul style="list-style-type: none"> • Coleta e análise sistematizada das informações sobre o ambiente externo; • Engenharia reversa; • Possíveis estratégias e ações utilizadas pelos concorrentes; • Monitoramento de outras empresas; • Sistema de informações dos concorrentes. <p>1.7 Lucro por clientes</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tempo mantido de clientes; • Quantidade mantida de clientes; • Volume de negócios por cliente. 	<p>1.8 Custos logísticos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Planejamento logístico; • Movimentação de produtos/materiais; • Distribuição de produtos; • Transporte de produtos/materiais; • Armazenamento/ estocagem; • Logística reversa; • Fluxo de produção; • Embalagem para manuseio e movimentação; • Logística interna; • Infraestrutura; • Dimensões Geográficas; • Localização/ decisão de instalação; • Terceirização logística; • Processo de pedido; • Custos da tecnologia da informação. <p>1.9 Alianças estratégicas (parcerias/joint ventures)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Implementação de parcerias entre empresas; • Acordos informais de cooperação; • Compartilhar benefícios; • Compartilhar ou acessar recursos. <p>1.10 Custos interorganizacionais</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rede de fornecedores; • Modificações nos processos, produtos e serviços; • Ações cooperativas; • Compartilhamento de benefícios. <p>1.11 Contabilidade aberta</p> <ul style="list-style-type: none"> • Identificação de oportunidades de redução de custos; • Harmonização dos sistemas de informações.

(conclusão)

2. Análise do posicionamento estratégico	3. Análise dos determinantes de custos
<p>2.1 Missão ou metas</p> <ul style="list-style-type: none"> • Construir; • Manter; • Colher <p>2.2 A forma escolhida para competir em seu segmento (vantagem competitiva)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Baixo custo; • Diferenciação. <p>2.3 Custo meta/ Custo alvo (<i>Target Cost</i>)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Lucro desejado; • Preços definidos pelo mercado; • Desenvolvimento de projeto de produto; • Identificação das necessidades dos clientes; • Integração entre os departamentos para reduzir preço; • Foco no projeto (antes da produção); • Foco no cliente. 	<p>3.1 Determinantes de custos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Utilização da capacidade de produção (execução); • Grau de complexidade (estrutural); • <i>Layout</i> de instalação (execução); • Configuração do produto (execução); • Tecnologia utilizada (estrutural); • Número de fábricas (estrutural); • Número de linhas de produtos (estrutural); • Economia de escala (estrutural); • Escopo (estrutural); • Custos de transação (estrutural). <p>3.2 Custos da qualidade</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sistemas de gestão da qualidade; • Perdas de materiais – Refugo; • Reaproveitamento de materiais • Sucatas; • Ineficiência de mão de obra ou equipamentos; • Custos de prevenção; • Custo de avaliação; • Falhas internas e externas; • Devoluções • Desperdícios; • Sobras; • Defeitos.

Fonte: Wrubel et al. (2011, p. 341).

Diferente do conjunto de práticas de Contabilidade de Gestão Estratégica apresentadas por Cinquini e Tenucci (2006) e Guilding, Cravens e Tayles (2000), a relação de categorias apresentadas no estudo Wrubel et al. (2011) refere-se às práticas de Gestão Estratégicas de Custos, que depois de validadas, foram elencadas em categorias e descritas por meio de subcategorias, que compreendem as características de cada uma das categorias. Assim, as práticas a serem consideradas nessa pesquisa são as propostas por Wrubel et al. (2011), por se tratarem de elementos de gestão estratégica de custos, objeto de investigação desse estudo.

Embora Wrubel et al. (2011) forneçam um conjunto inicial de práticas de GEC e características para sua identificação dentro das organizações, uma melhor abordagem sobre a análise do posicionamento estratégico deve ser realizada, dado a natureza multidimensional da estratégia. Wrubel et al. (2011) veem as estratégias como integração apenas de duas dimensões estratégicas: (1) missão ou metas e (2) vantagem competitiva. Tal entendimento pode ser justificado pela influência da abordagem de Shank e Govindarajan (1997), o qual foi utilizado como ponto de partida para a construção do conjunto de prática de gestão estratégica de custos por Wrubel et al. (2011).

Para Shank e Govindarajan (1997) a posição estratégica de uma empresa pode estar relacionada à sua missão estratégica. Contudo, Langfield Smith (1997) e Kald Nilson e Rapp (2000) apresentam uma terceira variável estratégica que deve ser utilizada em conjunto com as apresentadas no quadro de práticas de Wrubel et al. (2011), as tipologias estratégicas. Outro ponto que merece discussão trata-se das subcategorias (características) dessas variáveis, que não foram abordadas pelos autores, uma vez que o quadro apresenta apenas os padrões estratégicos, sendo necessária a construção de suas características para que sejam mais facilmente identificados nas organizações. Uma nova construção para o pilar posicionamento estratégico será desenvolvido nesse estudo, como contribuição ao quadro de práticas de GEC proposto por Wrubel et al. (2011). A composição de cada uma das práticas propostas por Wrubel et al. (2011) e a sua ligação como os pilares da gestão estratégica de custos serão abordados nos subtópicos seguintes.

2.3.1 *Activity Based Costing (ABC) e Activity Based Management (ABM)*

As tradicionais práticas de gestão utilizam bases como mão de obra direta e horas máquinas para alocar os custos associados às atividades indiretas e de apoio a produtos e serviços. Contudo, com o crescimento dos custos indiretos, essas práticas passaram a perder a eficácia (COOPER; KAPLAN, 1991. NAKAGAWA, 2001). Nesse contexto, surge o Custeio Baseado em Atividade ou *Activity Based Costing (ABC)* que inicialmente segregava os custos dos recursos indiretos e de apoio por meio de direcionadores de custos dos recursos, e em seguida, por produtos e serviços com base nos direcionadores de custos destas atividades (PAIXÃO, 2002).

No que diz respeito à alocação de custos indiretos pelo ABC Cokins e Capusneanu (2010) explicam a existência de três tipos de direcionadores de custos: 1) os de recursos, os quais realizam a mensuração do consumo de atividades em relação aos recursos; 2) os de atividades, determinados conforme unidade específica, na qual as saídas refletem o consumo das atividades; e 3) os de objeto de custos, fixado pelo cálculo da combinação da soma de outros objetos do custo final. Assim, os autores explicam que o processo de alocação de custos ocorre em três níveis, conforme mostra a Figura 4.

Figura 4- Níveis de Alocação de Custos



Fonte: Cokins e Capusneanu (2010, p. 6).

Enquanto o Custeio Baseado em atividades foi inicialmente apresentado como um mecanismo capaz de determinar os custos dos produtos com mais exatidão, Gestão Baseada em Atividades (*Activity Based Management - ABM*) surge como uma extensão do método ABC para melhorar o valor entregue aos clientes e a rentabilidade das empresas pela entrega deste valor (COSTA, 2015, CESCÓN et al., 2015, GHICAJANU, 2008, KAPLAN; COOPER, 1998, KERBER et al., 2011). Contudo, Capusneanu e Martinescu (2010) afirmam o oposto, o Custeio Baseado em Atividade como uma prática de gestão derivada do método ABM, sob a afirmação de que os gestores não podem gerenciar os custos, mas sim as atividades que os determinam, essas em sua maioria com base em informações fornecidas pelo método ABC.

Para Costa (2015) a gestão baseada em atividades propicia a correta alocação dos recursos às atividades e desta maneira, traz melhorias ao processo de produção e contribui para a redução dos seus custos. Possui segundo PAIXÃO (2002) duas aplicações: o ABM estratégico que promove o direcionamento dos processos, produtos e clientes para um propósito mais lucrativo; e o ABM operacional que exhibe uma visão mais detalhada das atividades, e faz uso de informações geradas pelo ABC como suporte para gestão interna, resultantes das exigências dos clientes e do mercado. Envolve de acordo com Slavov (2013) a análise dos direcionadores de custos, análise das atividades, eliminação das atividades que não agregam valor e melhoria das atividades que agregam valor.

Para Nakagawa (2001) o Custeio Baseado em atividades e a Gestão baseada em atividades examinam todos os processos ou atividades que são determinantes para a produção de um produto ou prestação de um serviço na busca em definir de forma mais exata a parcela

de recurso consumida por uma determinada atividade. Dessa forma, em vez de apenas relacionar fatores de custo e direcioná-los a produtos, baseados em alocações arbitrárias como os métodos tradicionais (KOOPEL; KAPLAN, 1991), o ABC e ABM analisam processos e fluxos de trabalho para identificar atividades que realmente ocasionam o aumento dos custos (GUPTA; GALLOWAY, 2003) além disso, refletem uma mudança de análise baseada em uma perspectiva puramente financeira para uma perspectiva de análise integrada, uma vez que, compõem-se tanto de dados financeiros, como de dados não financeiros em seus relatórios (PAIXÃO, 2002).

As informações fornecidas pelo ABC e ABM podem ajudar a determinar quais produtos são rentáveis, quais clientes são os mais valiosos, se os processos agregam ou não valor, e onde os esforços de melhoria devem ser concentrados. Dessa forma, a utilização do ABC e ABM consiste em um esforço para obter dados mais confiáveis sobre custos do produto ou serviço, assim como, aperfeiçoar os processos e melhorar o desenvolvimento de estratégias de marketing. Esta perspectiva mais irrestrita e realista na análise dos custos proporciona aos gestores, tomada de decisão estratégica, fundamentada em informação mais exata. Como resultado, as decisões baseadas nessas práticas têm proporcionado melhorias no *design* do produto, processos internos, relações com fornecedores e satisfação do cliente (CESCON et al. 2015, CHEA, 2011, GUPTA; GALLOWAY, 2003).

Utilizar o custeio baseado em atividade e gestão baseada em atividade requer o conhecimento de todas as atividades que ocorrem tanto no ambiente interno quanto externo da organização e a avaliação do valor criado por estas atividades, assim como a determinação dos custos a elas associados (COKINS; CAPUSNEANU, 2010, NAKAGAWA, 2001, SLAVOV, 2013). Nesse sentido, o ABC e ABM no contexto da Gestão Estratégica de Custos, estão relacionadas com a cadeia de valor (WRUBEL et al., 2011).

2.3.2 Gestão de Custos Ambientais

As exigências relacionadas à proteção ambiental foram tradicionalmente reconhecidas como fatores que ocasionavam o aumento dos custos do processo produtivo. Contudo, a crescente conscientização dos clientes, a internacionalização dos padrões de qualidade ambiental e a abertura das relações comerciais, evidenciaram o contrário (ALPERSTEDT; QUINTELLA; SOUZA, 2010, LEONARDO; ABBAS; BULLA, 2013). Não considerar os fatores ambientais elevaria o nível dos custos de produção, reduziria a lucratividade e provocaria a perda de posição das empresas (FENKER; DIEHL; ALVES, 2009, ARAUJO;

COHEN; SILVA, 2014). O gerenciamento dos fatores de custos ambientais, tratada por Campos (1996) como uma questão de qualidade, passa então a ser considerado no contexto da qualidade total e constitui um dos elementos estratégicos para obtenção de vantagem competitiva pelas empresas (ROBLES JR., 2003, SALAMONI; GALLON; MACHADO, 2007).

Para Souza (2002) as escolhas e as transformações ocorridas nas estratégias ambientais das empresas, no que se referem a serem mais ou menos ativas, estão em parte, condicionadas à forma como os gestores interpretam as questões ambientais, se como uma oportunidade ou um risco, um investimento ou um custo. Fenker (2009) corrobora com Souza (2002) ao afirmar que a postura gerencial de uma empresa depende da percepção dos gestores sobre riscos e sua relevância estratégica. O autor aponta uma relação positiva entre o risco ambiental e a gestão de custos ambientais. Onde o risco ambiental pode ser explicado tanto pela percepção de riscos por parte dos gestores quanto pelo processo de gestão.

Os custos ambientais, representam todos os consumos de recursos que estão direta ou indiretamente relacionados à neutralização de impactos que possam vir a ser ocasionados pelo processo produtivo das empresas ao meio ambiente. Como exemplo dos gastos empregados com o objetivo de controlar, preservar e recuperar áreas degradadas, cita-se o consumo de ativos ambientais permanentes, mão de obra empregada em atividades de controle, preservação e proteção ambiental (RASIA; SOUZA, 2011, RIBEIRO, 1998).

Para Leonardo, Abbas e Bulla, (2013) e Freitas et al. (2007) as empresas apresentam dificuldades em identificar, avaliar e mensurar os custos ambientais, que na maioria das vezes, são de natureza intangível e podem estar ocultos em etapas do processo de produção. A respeito disto, Ribeiro e Rocha (1999) sugerem que a análise dos custos ambientais deve ser realizada de acordo com o tipo de informação a qual a empresa necessita, para subsidiar o processo de decisão em relação às ações de controle e acompanhamento dos custos. Dentre os tipos de identificação, determinação e acumulação de custos ambientais apontados pelos autores, destaca-se a análise dos Custos Ambientais por Ciclo de Vida do Produto, também proposta pela norma ABNT NBR ISO 14040.

Para Alperstedt, Quintella e Souza (2010) a análise dos custos da qualidade ambiental sob a perspectiva do ciclo de vida dos produtos, envolve a análise dos fatores ambientais e o potencial impacto do processo produtivo, que vão desde a fase de planejamento do produto até seu descarte final. Segundo Ribeiro e Rocha (1999) esta segregação aumentará a compreensão dos fatores que incorreram em custos e ocasionaram variações entre períodos distintos, e conduzirá os gestores no processo de decisão estratégica das empresas.

A gestão de custos da qualidade ambiental como elemento da gestão estratégica de custos, envolve a análise dos fatores de custos em todas as atividades que se interrelacionam na cadeia de valor global (RASIA; SOUZA, 2011). Constitui um dos elementos estratégicos nas empresas, uma vez que, busca verificar o quanto essas empresas deixam de ganhar com processos ou atividades que geram desperdícios ou danos ao meio ambiente e, por consequência, não agregam valor ao cliente (CAMPOS, 1996, ROBLES JR., 2003).

2.3.3 Gestão de Custos Intangíveis

Os custos intangíveis têm sua existência determinada ao fato de haver um ativo intangível. Todavia, não é todo dispêndio realizado em adquirir ou desenvolver este ativo que pode ser considerado custo, há também a possibilidade haver perdas. Neste sentido, é de essencial relevância conhecer como compõem os gastos em associação aos bens intangíveis, seja para que o retorno obtido seja passível de correta análise, ou para viabilizar a gestão de processo (DIEHL, 1997).

Diehl (1999, p. 8), define o “custo intangível como a parcela de sacrifício financeiro absorvida na formação e/ou manutenção de um fator intangível” e apresenta como uma definição mais acertada encarar os custos intangíveis como os custos referentes a fatores intangíveis, como por exemplo: o fator intangível “marcas” associadas aos seus custos com registro, divulgação ou propaganda. Para o autor os fatores intangíveis são compreendidos como recursos abstratos ligados ao fator produção, cujo ideal é manter o relacionamento, tanto entre empresa e mercado, quanto entre empresa e funcionário, e dessa forma contribuir para obtenção e manutenção de sua vantagem competitiva. Assim, quando se trata sobre a análise dos fatores intangíveis, torna-se notória sua possível relação com as estratégias adotadas pela empresa. Logo, se o foco da empresa for seus fatores intangíveis, as estratégias adotadas pela empresa irão representá-los. (ABREU; DIEHL; MACAGNAN, 2011).

Para Diehl (1997) a singularidade dos fatores intangíveis, torna-os importantes fontes de diferenciação para as empresas, e dessa forma contribui para a obtenção de vantagens competitivas. Por outro lado, está característica única, segundo o autor dificulta sua definição, identificação e mensuração, pois além de serem diversos, variam de uma empresa para outra. Não variam somente por categorias, mas também por intensidade, abrangência e tipo de impacto. O Quadro 10 apresenta uma série de fatores intangíveis sugeridos por Diehl (1997) que podem impactar de maneira distinta a estratégia e o desempenho das empresas.

Quadro 10- Relação de Fatores Intangíveis sugeridos por Diehl (1997)

- Flexibilidade Operacional
- Motivação Funcional
- Patentes
- Direitos Autorais
- Imagem Mercadológica Positiva
- Conhecimento de RH (Tecnologia Informal)
- Variedade de produtos
- Fidelidade dos clientes
- Fornecedores Confiáveis
- Rede de distribuição eficiente
- Franquias
- Marcas registradas
- Imagem ambiental
- Recursos naturais
- Cultura organizacional
- Cultura gerencial
- Aspectos climáticos
- Facilidade de acesso
- Facilidades educacionais
- Lazer
- Cultura política (local, regional e nacional)
- Disponibilidade de serviços (assistência técnica, bombeiros, saúde, etc.).

Fonte: Diehl (1997, p. 104).

Dentre os tipos de custos intangíveis Wernke e Bornia (2001) vêm destacar os custos ambientais, os custos da qualidade (ligados à categoria de falhas externas), custos relacionados a desenvolvimento de software, os custos com relação às marcas e os custos com Pesquisa e Desenvolvimento (P&D). Para os autores a importância desses custos decorre principalmente dos fatores estratégicos relacionados à participação de mercado. Outro custo intangível apontado por Wernke e Bornia (2001) são os relacionados com gastos e custos originários da organização da empresa na fase inicial de suas atividades. Na visão dos autores a tecnologia empregada, o local ou área de instalação na fase inicial de uma empresa, podem exigir gastos consideráveis, e por esta razão precisam de maior atenção.

Uma conclusão de que os custos intangíveis estão ligados à cadeia de valor pode ser extraída a partir do estudo realizado por Diehl (1997) uma vez que, para a aplicação do modelo de reconhecimento desses custos, é necessário o reconhecimento de todas as atividades, em cada elo da cadeia de valor da empresa. Kayo *et al.*, (2006) citam as atividades de Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) como um fator intangível relevante dentro da cadeia de valor, que está voltado não apenas para o desenvolvimento de produtos, mas também, de processos e marcas, sendo portanto, uma fonte importante de obtenção e manutenção de vantagem competitiva.

2.3.4 Custo Total de Propriedade (*Total Cost Ownership* -TCO)

A relação entre compradores e fornecedores tem sido reconhecida como um dos fatores críticos nas funções de gestão das empresas, dada à compreensão de que os custos de aquisição têm se tornado mais significativo em função de fatores como qualidade, prazo de entrega, confiabilidade, sistemas de comunicação e localização geográfica (COOPER; SLAGMULDER, 2003, YUKÇU; GONEN, 2012, MORSSINKHOF; WOUTERS; WARLOP, 2011). Dessa forma, a seleção e a avaliação de fornecedores não devem ser fundamentadas apenas no preço de compra (perspectiva de curto prazo), mas em todos os custos relativos à utilização, disposição ou manutenção dos produtos e serviços a serem adquiridos e ofertados (perspectiva de longo prazo) (COOPER; SLAGMULDER, 2003, ELLRAM; SIFERD, 1993, FERRIN; PLANK, 2002, YUKÇU; GONEN, 2012, PINHEIRO; SCHIMIDT; SANTOS, 2012).

Nesse contexto, o Custo Total de Propriedade (*Total Cost of Ownership*- TCO) como prática de apoio à gestão estratégica de custos auxilia as organizações a avaliar e a mensurar os custos com aquisição, posse e posterior utilização ou fornecimento de um produto ou serviço, em todos os elos da cadeia de valor da empresa (COSTA, 2015, DEGRAEVE; LABRO; ROODHOOF, 2000, GASPARETTO; SILVA, 2004, UYAR, 2014). Tal análise estende suas ações aos atributos não financeiros, os quais passam a ser quantificados monetariamente (MORSSINKHOF; WOUTERS; WARLOP, 2011). Além disso, auxilia as empresas a selecionar os fornecedores mais eficientes, no que se refere aos custos diretos e indiretos (UYAR, 2014), e a identificar os custos tidos como ocultos que podem vir a ocorrer durante o ciclo de vida de um produto ou serviço (DAHUT, 2008).

Segundo Ellram e Siferd (1998) o custo total de propriedade possui três níveis de análise: Estratégico, Tático e Operacional, que apoiam a Gestão Estratégica de Custos nos três temas chaves defendidos por Shank e Govindarajan (1997): Análise da Cadeia de Valor; Análise do Posicionamento Estratégico e Análise dos determinantes de Custos. A análise de TCO a nível Estratégico busca promover a melhoria continua dos processos na organização ou na cadeia de suprimentos. Sob esta perspectiva, a ênfase na análise do custo total de propriedade no contexto da gestão estratégica de custos vai depender do posicionamento estratégico adotado pela empresa. Contudo, dada a relevância dos custos dos componentes adquiridos na formação dos custos dos produtos, a realização da análise de TCO no processo de decisão de compras, tende a ser predominante, em empresas que adotam uma estratégia de liderança em custos (ELLRAM; SIFERD, 1998).

A análise de TCO em seu nível tático busca o desenvolvimento dos fornecedores, no que se refere ao custo total provocado pela relação comprador - fornecedor. Sob esta perspectiva, a análise de TCO apoia a gestão estratégica de custos na abordagem da cadeia de valor, com o objetivo de gerenciar tanto os fatores de custos internos e externos de seleção e avaliação dos fornecedores, quanto os fatores de custos internos e externos de aquisição e utilização de um bem ou serviço de um determinado fornecedor, que provocam o aumento dos custos totais da empresa (ELLRAM; SIFERD, 1998).

Em seu nível de análise operacional, o TCO busca gerenciar e avaliar os fornecedores com o objetivo de acompanhar o seu desempenho, fornecer *feedback*, promover a seleção e a correta alocação de custos aos produtos. Ou seja, compreender quais os fatores realmente afetam o comportamento dos custos. Sob esta perspectiva, a análise de TCO apoia a gestão estratégica de custo, na abordagem dos determinantes de custos, por entender que os custos não são afetados exclusivamente pelo volume de produção, mas pelo desempenho dos fornecedores em seus diversos atributos, como por exemplo: confiabilidade, prazo de entrega, qualidade e ciclo de vida dos produtos e serviços ofertados (ELLRAM; SIFERD, 1998).

O TCO então caracterizado pela análise dos custos incorridos em cada atividade inserida dentro do processo de aquisição e utilização de um bem, envolve tanto as atividades dos processos internos, desenvolvidas pela própria empresa, quanto às atividades dos processos externos, realizadas pelos fornecedores (COSTA, 2015). Dessa forma, o Custo Total de Propriedade, como prática da gestão estratégica de custos na análise da cadeia de valor (WRUBEL et al., 2011), além de proporcionar benefícios de redução de custos e desenvolvimento das funções de compra, permite que as empresas criem alianças com fornecedores considerados estratégicos e promova a melhoria nas atividades do processo de compras (SALIBA, 2006, NUNES, 2013).

2.3.5 Análise dos Custos dos Concorrentes

Para manter a posição estratégica ou desenvolver estratégias para melhorar as fontes de vantagem competitiva da empresa, os gestores precisam obter informações sobre a estrutura de custos e estratégias dos seus principais concorrentes e monitorá-las continuamente, seja no sentido de antecipar-se a potenciais ações concorrenciais, ou reagir a elas de maneira adequada. (COSTA; ROCHA, 2014, MILANI FILHO; ROCHA; CORRAR, 2007, CHIEKEZIE; EGBUNIKE; ODUM 2014, SIMMONDS, 1981). O desempenho acima da média dos concorrentes é a razão da busca por vantagem competitiva por uma empresa

(PORTER, 1989). Portanto, a disposição, a correta compreensão e o monitoramento, das informações por parte dos gestores, são fatores indispensáveis no processo de decisão e elaboração de planos estratégicos das empresas (ALSOBOA; ALALAYA 2015, BALESTRIN; VARGAS, 1998).

Neste sentido, a Análise dos Custos dos Concorrentes como Elemento da Gestão Estratégica de Custos (HEINEN; HOFFJAN, 2005, GUILDING, 1999, ALSOBOA; ALALAYA, 2015, BARTZ; STAUDT; SOUZA, 2005, FRIEDRICH; SOUZA, 2014) é utilizada para formular e acompanhar a estratégia da empresa, principalmente, em relação aos custos unitários, volume de venda, aos preços, a participação de mercado e, retorno sobre vendas (SIMMONDS, 1981; FRIEDRICH, SOUZA, 2014). Porter (1989) também expõe a necessidade de se conhecer e acompanhar a estrutura de custos dos concorrentes, e destaca que o valor estratégico da vantagem competitiva reside em atender de maneira eficaz as demandas dos clientes, seja por diferenciação nos atributos (superior ao do concorrente), ou melhores preços dos produtos ou serviços (não necessariamente inferior) sem perder a qualidade.

Guilding (1999) aborda em seu estudo cinco práticas que compõem a contabilidade com foco no concorrente: Análise dos Custos dos Concorrentes; Acompanhamento da Posição Competitiva; Avaliação do Concorrente com base nas Demonstrações Financeiras; Custeio Estratégico e Precificação Estratégica. A Análise de Custos dos Concorrentes por meio do uso destas técnicas busca fornecer uma visão detalhada dos custos e da situação financeira dos principais concorrentes assim como, determinar a própria posição competitiva da empresa e, prever as possíveis ações estratégicas de seus concorrentes (HEINEN; HOFFJAN, 2005) Na visão de Costa e Rocha (2014) esse exame também pode ser realizado por meio da identificação e mensuração dos determinantes de custos tanto da própria empresa, como de seus concorrentes. O objetivo da análise, está em identificar as principais fontes de vantagem competitiva e desenvolver estratégias superiores (BERTUCCI; MILANI; FILHO, 2010).

A análise dos Custos dos Concorrentes traz benefícios potenciais para as empresas. Como exemplo, pode se citar a aplicação da engenharia reversa, que consiste em desmontar e analisar os componentes dos produtos. A partir do emprego desse elemento, a empresa pode adotar como estratégia ofertar um produto similar ou superior ao do concorrente a um preço menor. Isso porque, a empresa terá um ganho pela economia de custos em relação aos seus concorrentes, por não ter que destinar recursos às áreas de pesquisa e desenvolvimento. Além do mais, caso opte pela oferta de um produto similar ao de seu concorrente, a empresa terá

uma vantagem competitiva em custos. Contudo, se a empresa além do ganho inicial pela redução de custos com pesquisa e desenvolvimento, opte pela alteração dos componentes ou atributos dos produtos, a vantagem competitiva poderá ser ainda maior que a de seus concorrentes, em função da diferenciação do produto ofertado (BARTZ; STAUDT; SOUZA, 2005).

A falta de conhecimento acerca dos custos concorrenciais faz com que as empresas não sejam capazes de agir de maneira proativa ou adequada às intervenções de seus concorrentes. Assim, a análise dos custos dos concorrentes, aumentará a compreensão da empresa sobre as relações do ambiente de negócios, em cada elo da cadeia de valor (ALSOBOA; ALALAYA 2015, WRUBEL et al., 2011).

2.3.6 Análise do Lucro por Clientes

A busca pela eficiência desperta nos gestores maior preocupação com a gestão dos custos das atividades das empresas. Nesse sentido, foco maior ainda é dado à mensuração dos custos das atividades de produção em relação às atividades comerciais e logísticas. Contudo, sob a afirmação de que a lucratividade da empresa também é fortemente influenciada pelo cliente e não apenas pelo produto, a correta identificação e mensuração dos custos com atividades de marketing, canais de distribuição e suporte ao cliente também é fator indispensável à continuidade de uma empresa (GUERREIRO; MERSCHMANN; BIO, 2008; FOSTER; GUPTA; SJOBLUM, 1997).

Nesse contexto, uma empresa considerada inovadora, deve ser capaz de reconhecer que para obter maiores lucros e manter sua participação no setor escolhido, precisa desenvolver competências para avaliar a lucratividade do cliente e compreender que estes, possuem comportamentos, preferências, valorização de atributos, e respostas às estratégias de marketing totalmente diferentes um dos outros (COSTA, 2015, SANTANA; ANDRADE, 2011). Assim, a análise do lucro por cliente por meio do cálculo dos custos de atendimento dos clientes tem sido considerada uma prática importante no processo de formulação, definição e execução das estratégias no contexto das empresas (GUERREIRO; MERSCHMANN; BIO, 2008, HASTENTEUFEL; LARENTIS, 2015).

A análise da rentabilidade do cliente diz respeito à alocação de receitas e custos para determinado grupo de clientes ou clientes individuais, de maneira que possa ser mensurada sua rentabilidade (RAAIJ; VERNOOIJ; TRIEST, 2003, COOPER; SLAGMULDER, 2003). Nesse sentido, tal análise torna-se relevante, tendo em vista que, nem toda receita gerada pelo

cliente contribui efetivamente para o aumento da lucratividade da empresa. Isto ocorre em função de diferenças nas receitas e nos custos incorridos pela organização para que esta receita seja assegurada (FOSTER; GUPTA; SJOBLUM, 1997).

Mulhern (1999) explica que uma das principais formas de análise da rentabilidade do cliente consiste em examinar sobre que condições ocorrem variações na rentabilidade entre os clientes. Esta análise é determinante quando se deseja saber o quanto um determinado grupo de cliente traz de retorno para a empresa. Outro aspecto relevante apresentado pelo autor refere-se aos fatores que influenciam a ocorrência destas variações, sendo os principais, as diversidades de marcas, produtos e tipos de setores. Contudo, fatores como mix de produtos variados, preços, mudanças das necessidades dos clientes e tempo de compra, influenciam de maneira significativa no grau de variação desta distribuição.

Dessa forma, a premissa básica do conceito de rentabilidade do cliente consiste em reconhecer quais os segmentos de clientes, ou clientes individuais contribuem para a rentabilidade total da empresa no longo prazo e, para o aumento da sua participação de mercado (COSTA, 2015, HASTENTEUFEL; LARENTIS, 2015). Assim, características como: análise envolvendo toda a cadeia de valor e incorporando todas as negociações em todos os períodos e foco de análise agregado, como por exemplo, diferentes pontos de distribuição, ou estreito, a nível individual de clientes, são aspectos que tornam distintivo a análise da rentabilidade do cliente (JACOB; JOHNSTON; KOTCHETOVA, 2001) que por sua vez, está ligada ao pilar análise da cadeia de valor (WRUBEL et al., 2011).

2.3.7 Gestão de Custos Logísticos

A análise dos custos logísticos envolve todas as atividades ligadas à cadeia de valor interna e externa, da qual a empresa participa. De caráter estratégico, a gestão dos custos logísticos busca agregar valor ao cliente ao mesmo tempo em que reduz os custos e aumenta a rentabilidade das atividades logísticas da empresa (FARIA; ROBLES, 2000, KAMINSKI, 2004, FERREIRA; SCHNORR, 2011, WRUBEL et al., 2011).

Faria e Costa (2012) e Vargas, Coser e Souza (2016) explicam que os custos logísticos decorrem de todos os gastos com planejamento, implementação e controle de todas as entradas de materiais e serviços e os produtos ou materiais em processamento e de produtos ou serviços de saída, desde sua origem até o consumo final. Possuem conceitos diversos e inconstantes que não se limitam a definição ou a compreensão das categorias de custos

logísticos, mas também em relação ao objetivo, técnicas de avaliação adotada e, tamanho da empresa (ENGBLOM et al., 2012).

No que se refere às categorias de custos Logísticos, Faria e Robles (2000) consideram que o total de custos logísticos compreende oito fatores: o nível de serviço ao cliente, custos de lotes, custos de embalagem, custos de armazenagem, custos de manutenção de inventário, custos de processamento de pedidos e tecnologia da informação, custos com planejamento e controle da produção e custos de transportes. Para Engblom et al. (2012) os custos logísticos totais classificam-se em seis fatores: transporte, armazenagem, inventário, administração logística, embalagem de transporte e custos indiretos de logística. Já Callado et al. (2013) sugerem que os custos logísticos são compostos por 7 fatores: o custo operacional total, custos de armazenagem, custos de transporte, inventário, rentabilidade do investimento, custo do pedido e giro dos estoques.

Embora alguns dos fatores sugeridos como componentes dos custos logísticos sejam divergentes entre os autores, nota-se que outros, por consenso, são amplamente abordados, como por exemplo: os custos de armazenagem, inventário e transporte, que são considerados por todos os três autores citados. Excetuam-se os custos com embalagens e custo do pedido, considerados apenas por Faria e Robles (2000) e Callado et al. (2013).

Para Engblom et al. (2012) os custos logísticos representam parte considerável e importante dos custos das organizações, o qual pode alcançar ou exceder dez por cento da participação no volume de negócios da empresa. Contudo, tendem a ser menores em empresas maiores, embora a proporção com ganhos de economias de escala seja mais relevante. Em suma, os principais desafios da logística consistem em alcançar equilíbrio entre custos e os níveis de serviços prestados. Pois as atividades logísticas a nível estratégico devem buscar a promoção das atividades internas e externa, que agregam valor, a um nível otimizado e a custos reduzidos (KAMINSKI, 2004).

2.3.8 Alianças Estratégicas (parcerias/*Joint venture*)

As constantes mudanças que ocorrem no ambiente de negócios têm forçado as empresas a formar alianças colaborativas e a visualizá-las como um componente importante da estratégia na busca por fontes de vantagem competitiva (CRAVENS, K.; PIERCY; CRAVENS, D., 2000, LANGFIELD-SMITH, 2008). Isto porque, os recursos, as capacidades essenciais e habilidades das empresas podem não ser suficientes, para que de maneira

independente, alcance seus objetivos estratégicos em todas as atividades da cadeia de valor (GIANISELLA, 2006).

Nesse contexto, aliar as capacidades distintivas entre duas ou mais empresas, possibilita a potencialização dos recursos e habilidades dos participantes, ao passo que compartilham os riscos e incertezas advindos do ambiente externo (AGARWAL; CROSON; MAHONEY, 2010, BUCK; MONTEIRO, 2016, CRAVENS, K.; PIERCY; CRAVENS, D., 2000). Dessa forma, a compreensão da cadeia de valor interna e externa, pode levar a empresa a suprir insuficiências de competências (habilidades e/ou recursos) que venham a surgir em cada um dos elos da cadeia de valor, por meio do compartilhamento de suas atividades com outras empresas (GIANISELLA, 2006; BIERLY; COMBS, 2004, MILAN et al., 2016).

Segundo Eiriz (2001) as alianças estratégicas assumem diferentes formas e níveis de integração. Nesta perspectiva, o autor explica que quando uma aliança estratégica é formada para estabelecer uma posição de mercado, a forma de aliança vai de um simples relacionamento comercial a um acordo de cooperação informal, onde as atividades não são totalmente integradas. No entanto, quando firmada na forma de hierarquias, as alianças vão desde a participação no capital, fusão ou mesmo uma aquisição, e suas atividades são totalmente integradas.

De acordo com Yoshino e Rangan (2006) as ligações entre empresas são caracterizadas em função do tipo de contrato e do grau de investimento de capital. A primeira envolve acordos contratuais tradicionais e não tradicionais. A segunda refere-se a acordos acionários sem a criação de novas empresas (investimentos de capital minoritário e permuta de capital), com a criação de novas empresas (*joint-venture* subsidiárias de empresas multinacionais (EMNs) e *joint-venture* não subsidiárias) e dissoluções de entidades (fusões e aquisições). Contudo, na visão dos autores, o tipo de contrato tradicional, representado por simples contratos de compra e venda, franquias, licenciamentos e licenciamentos cruzados, bem como o acordo de capital com criação de nova entidade por meio de *joint-venture* subsidiárias de empresas multinacionais (EMNs) e dissoluções por meio de fusões e aquisições não são considerados alianças estratégicas.

Para Eiriz (2001) as alianças estratégicas possuem características essenciais que acabam por distingui-las de outras formas de relacionamentos, como por exemplo, de alianças operacionais. Tais características na visão dos autores são: (1) uma aliança estratégica decorre de um padrão de decisões; (2) trata-se de meio para obter e manter vantagem competitiva sustentável; (3) proporciona um resultado de longo prazo; (4) é um meio para enfrentar as ameaças e dispor das oportunidades advindas do ambiente externo; (5) baseia-se nas

habilidades e recursos da empresa que apresentam forças e fraquezas; (6) afeta decisões operacionais; (7) compreende todos os níveis hierárquicos; (8) é influenciada pelo contexto cultural e político da empresa; e (9) envolve, direta ou indiretamente, todas as atividades ligadas à cadeia de valor na qual a organização está inserida.

Na visão de Buck e Monteiro (2016) e Yoshino e Rangan (2006), para que uma aliança seja considerada de natureza estratégica, deve envolver de maneira simultânea características como: 1) independência das empresas, mesmo após a formação da aliança; 2) compartilhamento de benefícios e controle de desempenho das atividades especificadas e 3) contribuição contínua para uma ou mais áreas estratégicas, consideradas cruciais para o alcance dos objetivos da empresa, como por exemplo: produto e tecnologia. Isto implica que a vantagem competitiva pode ser alcançada, quando as empresas se aliam com um objetivo comum, seja o de potencial redução de seus custos, acesso a recursos para atender a um mercado específico, aumento da capacidade e das tecnologias existentes ou pela oferta de produtos e serviços com atributos distintos dos ofertados pelos concorrentes (BIERLY; COOMBS, 2004, MILAN et al., 2016).

2.3.9 Gestão de Custos Interorganizacionais

As exigências quanto à qualidade, funcionalidade e prazo de entrega dos produtos têm aumentado por parte dos clientes e isso pode elevar o nível de assimetria de informação entre empresa e fornecedor (WINDOLPH; MOLLER, 2012). Nesse sentido, as formações de relações entre organizações são influenciadas pela necessidade de reduzir a assimetria de informação decorrente da negociação de produtos e preço de venda e aumentar as vantagens econômicas que podem ser obtidas pela gestão eficiente dos processos e recursos na cadeia de suprimento (BRAGA, 2015, CAMPOS et al., 2016, COSTA, 2015, KAJUTER; KULMALA, 2005).

As ações conjuntas entre empresas da mesma cadeia têm resultado no desenvolvimento de elementos de gerenciamento que ampliam a análise dos custos, de uma perspectiva da unidade de negócios, para uma perspectiva entre a empresa, compradores e fornecedores na busca por melhores soluções de redução de custos (COOPER; SLAGMULDER, 2003; COOPER; YOSHIKAWA, 1994, FARIAS; GASPARETTO, 2014, SOUZA; ROCHA, 2009;). A análise dos custos interorganizacionais têm se mostrado como um elemento fundamental na gestão desse relacionamento (MOLLER; WINDOLPH; ISBRUSCH, 2011) que segundo (AGUIAR; REZENDE; ROCHA, 2008, FARIA et al., 2010)

requer, além de cooperação mútua, uma relação de confiança que promova a implementação de uma gestão estratégica de custos compartilhada e resulte em melhorias nas tecnologias de produção, maior eficiência dos custos e oferta de produtos que agreguem valor ao cliente.

Para Cooper e Slagmulder (2004) o desenvolvimento da GCI ocorre por meio de quatro técnicas. A primeira, o Custo Alvo, identifica onde ações conjuntas do comprador e fornecedor são necessárias para que haja reduções de custos. Na segunda, *Trade-off* funcionalidade- preço- qualidade, o fornecedor identifica que o custo de fabricação excede o custo alvo do produto e propõe ao comprador pequenas mudanças na funcionalidade ou qualidade do produto, que reduzem os custos. A terceira, Investigação de Custos Interorganizacional, envolve mudanças mais significativas nos produtos, uma vez que os *trade-off* não foram capazes de reduzir os custos. A quarta, Gerenciamento Simultâneo de Custos, envolve ações significativas de redução dos custos, em todas as técnicas anteriores, e amplia o escopo de possíveis mudanças no *design* e componentes do produto.

Uma das principais diferenças entre as duas primeiras técnicas (Custo Alvo e *Trade-off* funcionalidade-preço-qualidade) e as duas últimas, (Investigação de Custos Interorganizacionais e Gerenciamento Simultâneo) consiste no grau de interação entre os responsáveis pelo projeto do comprador e do fornecedor. As técnicas Custo Alvo e *Trade-off* funcionalidade-preço-qualidade permitem que as empresas trabalhem de maneira mais independente, ou seja, não exigem um nível de relacionamento significativo. Já as técnicas de Investigação de Custos Interorganizacionais e Gerenciamento Simultâneo exigem um grau de envolvimento maior entre o comprador e fornecedor. Conseqüentemente, os ganhos com redução são maiores (COOPER; SLAGMULDER, 2004).

As técnicas também diferem no que diz respeito à gestão compartilhada de informações de custos. Nas técnicas de Custo Alvo e *Trade-off* funcionalidade-preço-qualidade não há a necessidade de divulgação de informações de custos. No entanto, nas técnicas de Investigação de Custos Interorganizacionais e Gerenciamento Simultâneo, a disposição de informações sobre dados de custos se torna relevante, para que se possa alcançar de maneira eficiente os objetivos de redução de custos (WINDOLPH; MOLLER, 2012).

O compartilhamento de dados de custos é realizado por intermédio de uma prática da Gestão Estratégica de Custos conhecida como Contabilidade Aberta ou o termo em inglês *Open-Book Accounting*, que possibilita o desenvolvimento da GCI por meio de uma melhor integração e troca de informações entre empresas da cadeia de suprimentos (CAMPOS et al.,

2016, FARIA et al., 2010, FARIAS; GASPARETTO, 2014, KAJUTER; KULMALA, 2005). Uma melhor abordagem sobre essa prática é realizada no subtópico seguinte.

2.3.10 Contabilidade Aberta (*Open Book Accounting*)

As empresas, para obterem vantagem competitiva, têm adotado a perspectiva da cadeia de suprimentos, na qual passam a incluir fornecedores e clientes na busca por melhorias em seus processos produtivos e maiores oportunidades de redução de custos. Nesse sentido, a divulgação de dados de custos por meio do elemento Contabilidade de Livros Abertos, entre comprador e fornecedor, ou em toda a rede, têm sido considerados indispensáveis para que potenciais reduções de custos sejam alcançadas (HOFFJAN; LURS; KOLBURG, 2011; MOLLER; WINDOLPH; ISBRUCH, 2011, SLAVOV, 2013).

O elemento Contabilidade Aberta (*Open-Book Accounting*) trata-se de uma sistemática na qual uma empresa partilha dados relevantes sobre processos, projetos e produtos entre empresas da mesma cadeia que impactam os custos e conseqüentemente, a lucratividade da empresa (CAMACHO, 2010; FARIA et al., 2010, SADEGH; JOKAR, 2014) e como um instrumento capaz de construir uma relação de confiança entre cliente e fornecedor (KAJUTER; KULMALA, 2005, SLAVOV, 2013). Para Windolph e Moller (2012) o compartilhamento dessas informações pode ocorrer de forma unilateral, na qual apenas o fornecedor divulga seus dados de custos, ou de forma bidirecional, na qual tanto o comprador quanto o fornecedor têm seus dados de custos divulgados. Contudo, Braga e Antunes (2015) expõem que a divulgação de dados de custos de forma unidirecional parece prevalecer na prática.

Para Agndal e Nilsson (2010) dentro de um mercado de compras caracterizado por uma estratégia transacional, os dados de custos são relevantes para a redução do preço de compra e são divulgados principalmente durante a avaliação e seleção dos fornecedores. Neste caso, os dados de custos são limitados em escala e escopo e o relacionamento é mais adversário. Já em um mercado caracterizado por uma estratégia de compra relacional, os dados de custos suportam efetivamente, a redução de custos, principalmente na fase de desenvolvimento do produto. Nesta estratégia a divulgação dos dados é mais abrangente e o relacionamento é caracterizado por um ambiente menos concorrencial, no qual os fornecedores tendem a obter benefícios em longo prazo.

Hoffjan, Lurs, Kolburg (2011) corroboram Agndal e Nilsson (2010) ao descreverem que a Contabilidade de Livros Abertos, além de ser utilizada para o gerenciamento

interorganizacional de custos é também aplicada na gestão de preços. Isto implica em aumento da pressão de negociação do comprador sobre o fornecedor no contexto de uma estratégia de compra transacional. Dessa forma, os autores explicam que a divulgação de dados de custos por meio da Contabilidade de Livros Abertos, pode ser parte da estratégia de gerenciamento da cadeia de suprimentos de uma empresa, mesmo que sua estratégia de compra não seja relacional.

Para Kajuter e Kulmala (2005) três fatores contextuais são determinantes para o sucesso da implementação e utilização da Contabilidade de Livros Aberto. 1) Fatores Ambientais Exógenos, como por exemplo: grau de concorrência e crescimento econômico; 2) Fatores Específicos da Rede, tais como: tipos de rede (madura, hierárquica), natureza relacional (confiança mútua) e tipo de produto (funcional) e, 3) Fatores Endógenos à Firma, caracterizados por fatores como: tamanho da empresa, sistemas de contabilidade capaz de produzir dados relevantes de custos, política competitiva (cooperação) e compromisso (visão de longo prazo).

Em suma, a divulgação de dados de custos pode ser uma prática capaz de proporcionar resultados relevantes principalmente em redes hierárquicas de longo prazo, uma vez que os membros podem se beneficiar de maneira conjunta das reduções de custos ao longo do tempo. Contudo, em redes de natureza não hierárquica de curto prazo, a redução de custos tem seu potencial reduzido, isto implica em efeitos menos positivos de redução de custos, pela divulgação de dados de contabilidade de livros abertos (KAJUTER; KULMALA, 2005).

2.3.11 Custeio Meta (*Target Costing*)

O custeio-meta é conhecido pelo termo em inglês *target costing* ou custeio-alvo. Contudo, várias discussões acerca de sua terminologia têm sido realizadas. As discussões referem-se aos sinônimos que são atribuídos ao custeio meta (*target costing*). Wrubel et al. (2011) ao estudar as práticas de gestão estratégica de custos, adotaram como sinônimo de custeio meta a terminologia custo meta. Contudo, Camacho (2004) e Scarpin (2000) explicam que custeio meta diz respeito ao processo de gerenciamento de custo, enquanto o custo meta refere-se ser não só apenas um de seus principais componentes, como também um de seus principais objetivos.

De acordo com o ponto de vista de Camacho (2004), Cruz e Rocha (2008) e Scarpin (2000) a adoção do termo custo meta como sinônimo de custeio meta, como feito por Wrubel et al. (2011) é totalmente equivocada. Assim, para efeitos desse estudo a nomenclatura

adotada para referir-se ao processo de gerenciamento de custo no contexto da gestão estratégica de custo será custeio meta (*target costing*).

O custeio meta, segundo Sakurai (1997) está alinhado à estratégia seguida pela empresa, isto porque ele consiste não só em um processo de redução de custos, mas também em um processo de planejamento estratégico de lucros. Esta visão acerca da relação entre o custeio meta e a estratégia, também é compartilhada por Camacho (2004), Rocha e Martins (1999) e Marques (2012) ao afirmarem que o principal objetivo do custeio meta é assegurar a margem almejada, determinada no processo de planejamento, de acordo com a estratégia seguida pela empresa, por meio do custo meta.

O custo meta de acordo com Marques (2012) e Costa (2015) parte do preço de mercado, ou seja, considera quanto o cliente está disposto a pagar por determinado produto ou serviço que atenda aos seus requisitos e então se considera uma margem de lucro planejada (desejada) pela empresa. A partir daí calcula-se e gerencia-se o custo, de forma que este se ajuste ao máximo permitido para que determinado produto ou serviço traga o retorno desejado pela empresa. A busca pela lucratividade e continuidade da empresa requer esforço no sentido de se não eliminar, pelo menos reduzir os custos que não adicionam valor ao cliente e consequentemente a empresa.

O retorno desejado ou margem desejada, tratado por Miotto (2007) como lucro desejado, pode variar dependendo da estratégia seguida pela empresa, ou seja, quando uma estratégia que vise o aumento da participação de mercado é adotada, a empresa poderá, para isso, renunciar a uma parcela de seu lucro desejado. Ainda na visão de Miotto (2007) caso uma empresa adote uma estratégia de liderança em custo, está poderá impactar o lucro unitário do produto ou serviço, dessa forma, o lucro unitário será menor, mas terá sua compensação na escala de produção. Contudo, quando a estratégia de diferenciação for enfatizada, o lucro unitário será maior e a escala menor.

Marques (2012) portanto explica que o custeio meta busca promover uma ligação entre a empresa e seu ambiente de negócios e assume um papel proativo dentro do processo de gestão das empresas. Isto porque para a autora, em um primeiro momento, o custeio meta mudou o foco interno da gestão de custos para uma perspectiva do ambiente externo; segundo porque está diretamente ligada à estratégia seguida pela empresa; e terceiro porque atua proativamente na fase em que há a maior ocorrência de custos, ou seja, no projeto do produto ou serviço, fase na qual, ainda não houve a ocorrência efetiva dos custos.

2.3.12 Gestão de Custos da Qualidade

Fatores como qualidade dos produtos e serviços passam a determinar a permanência das empresas no ambiente de negócios em condições de competir. É necessário assim, compreender quanto a qualidade custa para empresa ou quanto ela deixa de auferir pela falta de qualidade de um produto ou serviço em cada elo da cadeia de valor (LEITE et al., 2005; CAMPOS, 1996). Nesse sentido, a implementação da gestão de custos da qualidade em conjunto com suas práticas e sistemas, passam a integrar todas as fases do processo de produção e a concentrar esforços na prevenção, com o objetivo de minimizar os custos com correções por falhas de produção (ZARDO; BAUM; GIENORSKI, 1999).

Nesse contexto, o conceito de valor agregado se insere no gerenciamento dos custos da qualidade e confronta as medidas de prevenção e falhas com as atividades que estão ou não a agregar valor ao cliente e a empresa (ZARDO; BAUM; GIENORSKI, 1999). Dessa forma, a gestão da qualidade concentra-se na eliminação de atividades não geradoras de valor, que incorrem em custos desnecessários a organização, e não viabiliza o alcance dos objetivos estratégicos da empresa. Isto implica entre outros, na redução de retrabalhos pela existência de menos erros e melhor utilização dos recursos (CAMPOS, 1996; ZARDO; BAUM; GIENORSKI, 1999).

Para Feigenbaum (1956) os custos da qualidade compõem-se de todos os gastos incorridos na fase de pesquisa, planejamento, desenvolvimento do produto e dos custos gerados para que o produto ou serviço sejam entregues aos clientes. Isto porque, para o autor, a determinação eficaz da qualidade e do custo da qualidade só se torna possíveis se as medidas de controles compreenderem todas as fases do ciclo de vida do produto em todos os elos da cadeia de valor. Para Robles Jr. (2003) os custos da qualidade são aplicações de recursos em produtos ou serviços, com o objetivo de atribuir-lhes características de diferenciação e satisfazer as necessidades dos clientes, seja quanto à utilização, ou quanto ao preço.

Feigenbaum (1956) explica que os custos da qualidade podem ser segregados em duas grandes categorias: Custos de Controle, que se subclassificam em custos de prevenção e custos de avaliação e; Custos de falhas no Controle, subclassificados em custos de falhas internas e custos das falhas externas. Para Holota et al. (2016), Lari e Asllani (2013) e Robles Jr. (2003) os Custos de Prevenção são gastos efetuados nas atividades produtivas com o objetivo de evitar a ocorrência de custos futuros, pela produção de produtos de má qualidade e com defeitos; já os Custos de Avaliação decorrem dos gastos com verificação e avaliação da

qualidade dos materiais e componentes, com o objetivo de assegurar que estes estejam em conformidades com as especificações e padrões definidos.

Os Custos com Falhas Internas são gerados antes da entrega de produtos aos clientes pelos gastos com atividades decorrentes de falhas nas inspeções internas; enquanto os Custos com as falhas externas são aqueles incorridos após a entrega dos produtos aos clientes, pelos gastos com produtos ou serviços que não atendem as especificações ou estão em desacordo com as necessidades do cliente. (HOLOTA et al., 2016, LARI; ASLLANI 2013, ROBLES JR. 2003).

Na visão de Zardo, Baum e Gientorski (1999) os custos de prevenção devem ser os únicos a serem classificados como custos da qualidade, dado que a existência dos custos de avaliação seja consequência, tanto dos custos de falhas internas, quanto dos custos de falhas externas. No entanto, para Juran e Gryna (1991) os custos da qualidade devem na verdade ser considerados como custos da má qualidade visto que, não existiriam se os produtos e serviços atendessem desde o início, aos padrões e especificações exigidos pelo cliente.

A falta de consenso quanto à classificação analítica dos custos da qualidade, levou Collaziol (2006) a segregar os custos da qualidade em dois grandes grupos: Custos para a Qualidade, os quais se subdividem em custos de prevenção e de controle; e Custos da Má Qualidade, que se subdividem em custos por falhas internas e falhas externas. Assim, o custo para a qualidade de acordo com a autora, envolve medidas para que os custos com a má qualidade não venham a ocorrer, mantendo assim, os padrões e as especificações definidas.

Para Cinquini e Tenucci (2006) e Slavov (2013) a gestão dos custos da qualidade não deve ser utilizada apenas para cálculo dos custos da qualidade e da não qualidade, mas como um instrumento estratégico para obter e manter vantagem competitiva em longo prazo, haja vista, a política determinada por este elemento de que a qualidade deve ser reconhecida ainda na fase inicial, com zero defeitos. Em suma, a gestão dos custos da qualidade se insere no contexto da gestão estratégica de custos como um elemento que determina a ocorrência e a intensidade dos fatores de custos da qualidade (determinantes de custos) e fornece informações que conduzem as decisões dos gestores no momento de definir a estratégia da empresa (WRUBEL et al., 2011, ZARDO; BAUM; GIENORCKI, 1999). No Quadro 11 são apresentadas as principais características dos elementos que compõem a Gestão Estratégica de Custos.

Quadro 11 -Principais características dos Elementos da Gestão Estratégica de Custos

(continua)

Elementos de GEC	Principais características
Cadeia de Valor	Consiste em um importante instrumento para obtenção de vantagem competitiva para as empresas, pois permite identificar oportunidades nos elos existentes entre fornecedores e clientes, além da compreensão dos custos e fontes de diferenciação em um conjunto de atividades estratégicas (PORTER, 1989; SHANK; GOVINDARAJAN, 1997; LOPES; CARVALHO; ARAÚJO, 2009). O conhecimento desses aspectos além de permitir a compreensão das exigências dos clientes e, melhor integração com fornecedores, alinha todos os processos à estratégia da empresa (POPESCU; DASCÁLU, 2011).
ABC/ABM	O Custeio baseado em Atividade (ABC) analisa os custos decorrentes do consumo de recursos pela execução de atividades (recursos → atividades → objetos de custo) (DIEHL; SOUZA, 2008), enquanto o ABM busca promover melhorias no resultado (direcionadores de custo → atividades → medidas de desempenho), por meio do gerenciamento das atividades e utilização do ABC (COSTA, 2015). As informações geradas pelo ABC e ABM, podem levar a compreensão dos gestores de quais atividades agregam valor e em quais atividades o processo de melhoria contínua deve ser intensificado, além de ajudar a determinar quais os produtos e clientes rentáveis (GUPTA; GALLOWAY, 2003).
Custos Ambientais	Analisa os custos decorrentes da existência ou da possibilidade de existência da má qualidade ambiental, em atividades de controle preservação, recuperação, monitoramento e descarte de produtos e resíduos (ROBLES JR, 2003, RIBEIRO, 1998, RASIA; SOUZA, 2011).
Custos Intangíveis	Analisa os gastos provocados pela aquisição ou desenvolvimento de um ativo intangível e da existência de fatores intangíveis (DIEHL, 1997, ABREU, DIEHL; MACAGNAN, 2011).
Custo Total de Propriedade (Total Cost of Ownership –TCO)	Analisa os custos com aquisição, utilização ou fornecimento de produto ou serviço em todos os elos da cadeia de valor (COSTA, 2015, COOPER, SLAGMULDER, 2003, ELLRAM; SIFERD, 1998, UYAR, 2014, YUKÇU; GONEN, 2012).
Custo dos Concorrentes	Concentram-se na coleta de dados para análise da estrutura de custos dos concorrentes que depois de transformados em informações são utilizadas no processo de formulação e acompanhamento das estratégias da empresa (ALSOBOA; ALALAYA, 2015, COSTA; ROCHA, 2014; CHIEKZIE; EGBNIKE; ODUM, 2014, GUILDING, 1999, SIMONDS, 1981).
Lucro por Clientes	Análise da contribuição financeira líquida gerada por cada cliente ou grupo de clientes, realizada em todos os elos da cadeia de valor, a partir das diversas transações de um cliente, dos vários produtos por eles adquiridos e, dos custos específicos do cliente (COSTA, 2015, FOSTER; GUPTA; SJOBLOM, 1997, RAAIJ; VERNOOIJ; TRIEST, 2003, SANTANA; ANDRADE, 2011).
Custos Logísticos	Analisa os custos decorrentes de todos os gastos com planejamento, controle de produção, armazenagem, inventário, processamento de pedidos, tecnologia da informação, transporte, giro dos estoques e rentabilidade do investimento, na busca pelo equilíbrio entre os custos e os níveis de serviços prestados aos clientes (CALLADO et al., 2013, ENGBLOM et al., 2012, FARIA; COSTA, 2012, KAMINSKI, 2004, VARGAS; COSER; SOUZA, 2016).

Elementos de GEC	Principais características
Alianças Estratégicas (parcerias/ <i>joint venture</i>)	Analisa as oportunidades e benefícios que podem ser gerados pela integração entre empresas em diferentes elos da cadeia de valor, tais como: melhor posição de mercado, redução nos custos, diferenciação dos produtos e serviços, potencialização dos recursos e, conhecimento pela troca de informações (GIANISELLA, 2006, LANGFIELD-SMITH, 2008, WRUBEL et al., 2011).
Custos Interorganizacionais	Monitoramento e Controle de custos entre empresas da mesma cadeia por meio de troca de informações que possam proporcionar melhorias nos processos, nas tecnologias de produção, eficiência em custos e oferta de produtos com características distintas que agregue valor ao cliente. (AGUIAR; REZENDE; ROCHA, 2008, COOPER; SLAGMULDER, 2004 WINDOLPH; MOLLER, 2012, COSTA, 2015). O compartilhamento das informações é realizado por meio do elemento Contabilidade Aberta.
Contabilidade Aberta	Gerenciamento efetivo dos custos entre empresas da mesma cadeia visando à eficiência do processo de produção, a redução de custos, a redução do preço de compra, a avaliação e a seleção de fornecedores (AGNDAL; NILSON, 2010, SADEGH; JOKAR, 2014, WINDOLPH; MOLLER, 2012).
Custeio meta/ Custo alvo (<i>target costing</i>)	Processo de planejamento estratégico de lucros e redução de custos, determinado a partir do preço de venda para chegar-se ao custo, está orientado para o mercado, para engenharia e diretamente relacionada à estratégia da empresa (CAMACHO, 2004, COSTA, 2015, MARQUES, 2012, SAKURAI, 1997).
Economia de Escala (estrutural)	Determina a dimensão e o porte da empresa e representa o volume de produção que é possível de ser alcançado (COSTA; ROCHA, 2014).
Economia de Escopo (estrutural)	Decorre do uso compartilhado de um mesmo recurso, processo e atividade produtiva na fabricação de diferentes produtos, serviços, subprodutos ou componentes. (COSTA; ROCHA, 2014, DIEHL; MIOTTO; SOUZA, 2010).
Grau de Complexidade-Diversidade de Produto (estrutural)	Reflete a diversidade da linha de produtos ou serviços ofertados aos clientes, pois quanto mais amplos, mais complexo se torna a estrutura, e as instalações do processo produtivo, as atividades de compra, estocagem e movimentação de insumos (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997; COSTA; ROCHA, 2014).
Tecnologia Utilizada (estrutural)	Maneira como uma empresa emprega seu conhecimento para combinar recursos e transformá-los em produtos ou serviços. (COSTA; ROCHA, 2014). Trata-se das tecnologias de processos utilizadas em cada elo da cadeia de valor da empresa (SOUZA; MEZZOMO, 2012).
Configuração do Produto (execução)	Reflete o aumento dos custos pelo atendimento do projeto do produto às expectativas e necessidades dos clientes quanto à característica como qualidade, preço, funcionalidade e, prazo de entrega de produtos ou serviços (COSTA; ROCHA, 2014, KOTLER, 2000).
Gestão da qualidade (execução)	Análise e monitoramento dos custos da qualidade de produtos e serviços decorrentes da prevenção e do controle, e dos custos oriundos da má qualidade de produtos e serviços; falhas internas e externas. Sua utilização não consiste apenas na análise dos custos da qualidade e má qualidade, mas como elemento estratégico para obtenção e manutenção da posição competitiva ao longo do tempo (CINQUINI; TENUCCI, 2010, HOLOTA et al., 2016, LARI; ASLLANI, 2013, ROBLES JR., 2013).
Layout de Instalação (execução)	Refere-se à maneira como os recursos são posicionados, com objetivo de facilitar a movimentação e a locomoção no local de trabalho, e assegurar um ambiente seguro e saudável ao trabalhador (COSTA; ROCHA, 2014).

(conclusão)

Elementos de GEC	Principais características
Utilização da Capacidade de Produção (execução)	Representa o volume efetivo de produção, pois quanto maior for o nível de utilização maior será o nível de eficiência da estrutura de custos (PORTER, 1989; DIEHL; MIOTTO; SOUZA, 2010, COSTA; ROCHA, 2014).
Relações na Cadeia de Valor (execução)	Decorre do compartilhamento de atividades comuns dentro de uma mesma empresa ou de <i>Know-how</i> entre atividades independentes (inter-relações). Decorre ainda, do impacto gerado aos custos de uma atividade pelo modo como outras atividades são executadas (elos) tanto internamente, quanto externamente (PORTER, 1989).

Fonte: Elaborado pela autora com base nos estudos citados.

2.4 Alinhamento dos Elementos de Gestão Estratégica de Custos às Opções Estratégicas

A estratégia é uma das importantes variáveis no estudo de gestão estratégica de custos, utilizando a abordagem da teoria da contingência. A estratégia difere de outras variáveis de contingência por tratar-se não de um elemento de contexto, mas de um meio utilizado pelos gestores para exercer influência sobre o ambiente externo, tecnologias, arranjos estruturais e, cultura de controle da empresa, e também sobre a gestão estratégica dos custos e suas práticas de gestão (CHENHALL, 2003).

Estudos fundamentados na teoria da contingência têm sido realizados (BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003, CADEZ; GUILDING, 2008; CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998; CHENHALL, 2003) e representam um campo importante da área de pesquisa sobre estratégia e controle de gestão (LANGFIELD-SMITH, 1997; KALD; NILSON; RAPP, 2000). Estes estudos têm apresentado resultados que apoiam a proposição de que a vantagem competitiva e o melhor desempenho da empresa resultam do alinhamento entre o contexto organizacional (ambiente, estratégia) e estrutura organizacional, assim como de seu controle de gestão. Dessa forma, quanto mais alinhado for a gestão estratégica de custos e suas práticas às estratégias, mais eficazes serão as formas de obter vantagem competitiva e mais significativo e positivo será o seu efeito sobre o desempenho da empresa. (ABDEL AL; MCLELLAN, 2013).

Montgomery e Porter (1998) explicam que com o objetivo de viabilizar o processo de formulação de estratégias nas organizações, foram criados inúmeros controles que muitas vezes não retratavam de forma fidedigna as suas opções estratégicas. Estavam muito mais direcionados para questões operacionais e financeiras, do que para a definição de uma posição competitiva, o que levou os gestores a deixar de lado aspectos críticos da competitividade que deveriam ser sistematicamente avaliados no planejamento.

A compreensão sobre a relação entre os controles de custos e as estratégias, se faz então necessária, para que se possam analisar, quais características são fundamentais para que o alinhamento entre estes fatores ocorra. Assim, a gestão estratégica de custos além de monitorar de maneira quantitativa os custos ligados à cadeia de valor, aos concorrentes e aos gerados pelo posicionamento estratégico adotado pela empresa, deve também monitorar, os princípios que fundamentam a estratégia e as principais alterações no contexto organizacional que possam vir a causar impacto direto ou indireto à estrutura de custos da empresa (DIEHL, 2004).

Kober, Juliana-Ng e Paul (2007) em seu estudo explicam que a relação entre os mecanismos de controle de gestão e as estratégias de uma organização ocorre sob duas perspectivas. A primeira perspectiva sugere que os mecanismos de controle devem se ajustar para que possam agir de forma interativa por meio de um maior monitoramento dos resultados e controles de custos, de modo que viabilize o processo de mudança de estratégia. Contudo, na segunda perspectiva, quando a mudança de estratégia já ocorreu, os mecanismos de controle de gestão são novamente ajustados, de forma que se alinhem à estratégia escolhida pela empresa. Dessa forma, os autores explicam que sob as duas perspectivas os mecanismos de controle de gestão são adaptados para atender não só o processo de implementação, mas também, o processo de formulação das estratégias.

A Gestão Estratégica de Custos, tratado por Diehl (2004) como Controle Estratégico de Custos, inclui controles formais e informais. Os controles formais compõem-se de regras e procedimentos operacionais padrão e de sistemas de orçamentação. Já os controles informais incluem políticas não escritas da empresa e na maioria das vezes decorre ou trata-se de um artefato de sua cultura (LANGFIELD-SMITH, 1997).

Simons (1990) destaca em seu estudo a existência de um relacionamento dinâmico entre o processo formal e a estratégia, em que o posicionamento estratégico o controle de gestão e o processo de desenvolvimento das estratégias exercem uma relação de interação um sobre o outro, a medida que a empresa evolui ao longo do tempo. Para os autores isso requer não só o reconhecimento por parte de gestores e teóricos de gestão de que o processo de desenvolvimento e implementação das estratégias estão ligados, mas também que o controle de gestão possui um significado amplo que se fundamenta na orientação, na aprendizagem e também na restrição.

A estratégia organizacional é desenvolvida em resposta ao ambiente organizacional e, em função das alterações que ocorrem neste ambiente ao longo do tempo, a Gestão Estratégica de Custos em conjunto com suas práticas, deve não só ser capaz de fornecer

mecanismos que se ajustem ao novo cenário da empresa, mas também, de prognosticar quais serão os ajustes necessários em seu próprio arranjo para que as prováveis alterações na estratégia sejam bem sucedidas. Dessa maneira, a Gestão Estratégica de Custos e as práticas de gestão a ela vinculada, não só são influenciadas pela estratégia adotada pela empresa, como traduz e sustentam a estratégia organizacional adotada. Por outro lado, ao fornecer informações que dê suporte ao processo de tomada de decisões e influenciar as decisões dos gestores, a estratégia adotada pela empresa, poderá refletir ainda que, de maneira parcial, as características da gestão estratégica de custos (DIEHL, 2004).

2.5 Estudos Relacionados

Este tópico apresenta estudos desenvolvidos no Brasil e no exterior, ligados à gestão estratégica de custos e opções estratégicas, investigado nessa pesquisa, identificando os autores, ano, objetivos, métodos e resultados alcançados, conforme exposto no Quadro 12

Quadro 12-Estudos Nacionais e Internacionais sobre a Relação entre Estratégia e GEC

(continua)

Autor/ Ano	Objetivo	Métodos	Resultados Encontrados
GOVINDARAJAN ; GUPTA (1985)	Analisar a relação entre a missão construir, manter, colher e desinvestir, o sistema de bônus de incentivo e a eficácia no nível das unidades de negócios.	<i>Survey</i> em 58 empresas diversas nos Estados Unidos. Entrevista aos executivos e envio de questionário com escala de likert 5 pontos via correios aos gestores das unidades de negócios. Para testar a relação utilizou-se análise de regressão.	- Os critérios de avaliação de longo prazo e os cálculos de bônus subjetivos, sem fórmula, são eficazes para empresas que seguem missão construir, contudo prejudicam unidades de negócios que enfatizam a missão colher. - A relação entre a extensão da dependência do sistema de bônus em critérios de curto prazo e a efetividade é praticamente independente da estratégia seguida pela unidade de de negócio.
SIMONS, 1987	Investigar a relação entre tipologia prospectora, e defensiva) e sistemas de controle baseados em contabilidade.	<i>Survey</i> com 76 empresas Canadenses por meio de questionário enviado via e-mail e entrevistas com gerentes seniores. Para análise das variáveis utilizou-se análise fatorial para reduzir as escalas do questionário a dez dimensões do sistema de controle de gestão	- Sistemas de controle de empresas prospectoras diferem significativamente de empresas defensivas. - Prospectores fazem maior uso de previsão de dados por meio de relatórios de controle, e estabelecem metas orçamentárias rígidas, monitoram sistematicamente produtos, possui baixo controle dos custos, fazem uso de sistemas de controle padronizados e flexíveis, e enfatizam frequentemente o fornecimento de informações, sugerindo que os prospectores utilizam sistemas de controle para monitorar intensivamente ambientes incertos e mutáveis. Já os Defensores, fazem uso reduzido de sistemas de controle de gestão.

Autor/ Ano	Objetivo	Métodos	Resultados Encontrados
SEGEV (1989)	Realizar uma análise comparativa e síntese das tipologias estratégicas de Miles e Snow (1978) e estratégias competitivas de Porter (1980)	Foram avaliadas 31 variáveis estratégicas em uma escala máximo-mínima de sete pontos para cada estratégia, dentro de sua tipologia por júri composto por 25 estudantes de MBA, que participavam de um seminário eletivo sobre tipologias estratégicas. Os valores das 31 variáveis criaram um perfil comparável para cada estratégia, no qual as proximidades entre os perfis foram analisados por meio de um escalonamento multidimensional monotônico.	A matriz de proximidades indica que a tipologia defensiva esta mais próxima de foco em custos (P=83); prospectora mais próxima de diferenciação (P=93), analítica mais próxima de diferenciação (P=90) e foco em custo (P=88); a tipologia reativa é uma estratégia meio termo (P=204). Liderança em custo esta mais próxima da tipologia analítica (P=74) e defensiva (P=72); foco em custos está próximo da analítica (P=88); foco em diferenciação tanto para prospector (P=77) como para analítica (P=69). Assim, a melhor combinação para líder em custos é tipologia analítica; a tipologia analítica e prospectora é melhor combinada com diferenciação, contudo diferenciação encontra-se entre analítica e prospectora; a melhor combinação para foco em diferenciação é a tipologia prospectora, já para foco em custos é a tipologia analítica.
CHENHALL; LANGFIELD-SMITH (1998)	Examinar como as combinações de técnicas de gestão e práticas de contabilidade de gestão melhoraram o desempenho das organizações, sobre determinadas prioridades estratégicas (diferenciação vs custos.	<i>Survey</i> com 78 empresas australianas por meio de questionário via correios. Análise fatorial foi empregada para fazer combinações de prioridades estratégicas e técnicas de gestão e práticas de contabilidade de gestão.	O desempenho dos líderes em diferenciação está associado as técnicas de gestão da qualidade; sistemas integrados; estruturas baseadas em equipe e políticas de gestão de recursos humanos, melhoria dos processos existentes, inovações dos sistemas de produção incluindo técnicas baseadas em atividade; técnicas tradicionais; medidas com base em empregados <i>benchmarking</i> e planejamento estratégico. Já o desempenho dos líderes em custos está associado a técnicas de melhoria dos processos existentes; sistemas integrados; inovação nos sistemas de produção; técnicas baseadas em atividades; técnicas tradicionais; <i>benchmarking</i> e planejamento estratégico.
GUILDING (1999)	Avaliar a taxa de adoção e a percepção dos gestores quanto à utilidade de práticas de Contabilidade dos Concorrentes e analisar a relação entre as opções (construir vs. colher e defensor vs. Prospector).	<i>Survey</i> com 112 empresas da Nova Zelândia por meio de questionário baseado na escala de likert 7 pontos, enviado via correios aos Contadores Chefes de cada empresa. Para análise da missão foi utilizado o percentual de vendas das unidades de negócios. Apresentou os resultados por meio de estatística descritiva.	- A adoção de práticas de cálculo estratégico dos custos e preços estratégicos é maior em empresas que estão em construir do que as que estão em colher. - A adoção de práticas de avaliação custo do concorrente, monitoramento posição competitiva, e avaliação do concorrente com base nas demonstrações financeiras são maiores em prospectoras do que defensivas ou analíticas. - A adoção de práticas de avaliação custo do concorrente, monitoramento posição competitiva, avaliação do concorrente com base nas demonstrações financeiras e custo estratégico é mais alta em empresas maiores. - Não há relação significativa entre adoção de CFC e tipos de indústria.

(continuação)

Autor/ Ano	Objetivo	Métodos	Resultados Encontrados
BAINES; LANGFIELD- SMITH (2003)	Identificar se mudanças ocorridas no ambiente externo das empresas (período de três anos) levaram a mudanças na estratégia (diferenciação), no design organizacional, na tecnologia de produção e nas práticas avançadas de contabilidade de gestão (nove práticas).	<i>Survey</i> com 141 empresas Australianas, por meio de questionário via e-mail, com modelo de resposta baseado na escala de likert de 11 pontos. Modelagem de equações estruturais foi utilizada para analisar as relações entre as variáveis	- Empresas que enfrentam ambiente mais competitivo mudam para a estratégia de diferenciação, esta mudança resulta na alteração do design organizacional, que por sua vez, faz maior uso de estruturas baseadas em equipes. - Mudanças em direção à estratégia de diferenciação também resulta em maior uso de tecnologias avançadas de produção, e práticas avançadas de contabilidade de gestão. - Maior uso de estruturas baseadas em equipes por meio das mudanças no design organizacional, o maior uso de tecnologia avançada de produção e o maior uso de práticas avançadas de contabilidade de gestão de maneira simultânea, gera maior dependência de informações de contabilidade de gestão não financeira. - As práticas mais utilizadas pelas empresas Australianas são programas de melhoria da qualidade, análise da rentabilidade do produto, benchmarking, e análise da rentabilidade do cliente.
CHENHALL (2003)	Analisar questões ligadas à finalidade do MCS, as práticas do MSC, o significado e a medição de variáveis contextuais e as questões relativas ao desenvolvimento teórico.	Análise crítica de estudos baseados em teoria da contingência e orientações para estudos futuro.	Empresas prospectoras que buscam diferenciação e adota missão construir fazem uso dos mesmos tipos de informação. Isto porque essas dimensões estratégicas são ligadas pela falta de procedimentos padronizados, estrutura e processos descentralizados e flexíveis e resultados orientados para avaliação. Já os defensores que buscam vantagem em custos e segue missão colher possuem maior relação com sistemas de medidas de desempenhos formais e metas de desempenho de orçamento mais objetivos e fazem um uso maior de informações com foco em custos.
DIEHL; GONÇALO (2005)	Apresentar uma estrutura de análise que permite a identificação da estratégia praticada	Construção de um modelo de análise a partir de conceitos teóricos (posicionamento estratégico, tipologia, missão e vantagem baseada em recursos) para identificar a estratégia. Para testar o modelo, foi realizado estudo de caso em duas empresas de serviços. Questões comprobatórias também foram aplicadas.	- Apresentou um modelo, que foi aplicado em duas empresas de serviços. Foi possível identificar que empresa “A” adota “diferenciação”, baseada na marca e desenvolvimento do produto. Quanto à missão, dois tipos de negócios foram encontrados, o primeiro está em construir ou manter. O segundo em colher ou manter. Em termos de tipologia, é prospector. - Empresa “B” apresenta interesse por diferenciação, baseada na imagem, e segurança. A tipologia, pode ser considerada analítica. Quanto a missão, os negócios (vigilância e portaria) estão em colher. Enquanto monitoramento via satélite estão em construir.

Autor/ Ano	Objetivo	Métodos	Resultados Encontrados
CINQUINI; TENUCCI (2006)	Dentre os objetivos do estudo está o de investigar fatores (tamanho da empresa e dimensões das estratégias) que podem explicar ou influenciar a utilização das práticas de contabilidade de gestão estratégica (CGE)	Survey com 93 empresas italianas via internet com modelo de resposta baseado na escala de <i>likert</i> de cinco pontos. Análise de correlação de Pearson foi utilizada para testar a influência das variáveis estratégicas (padrão, missão e posicionamento) sobre a adoção de práticas de contabilidade de gestão estratégica.	- As práticas custeio atributo, custeio da qualidade, contabilidade de cliente, estratégia de preço, monitoramento da posição competitiva e avaliação de desempenho dos concorrentes com base em demonstrações financeiras como sendo as mais utilizadas. - Não foi encontrada relação significativa entre tamanho da empresa e uso de práticas de CGE. A missão estratégica está relacionada com o uso das práticas custo alvo, precificação estratégica e custo estratégico; - Nenhuma relação foi encontrada entre as tipologias estratégicas e uso de práticas de SMA com foco no concorrente; - As práticas custo do ciclo de vida, custo estratégico e custo ABC/ABM são mais utilizados por líderes em custos em relação aos diferenciadores.
FREGA; LEMOS; SOUZA (2007)	Verificar qual a dinâmica entre a estratégia competitiva e os sistemas de custeio adotados como ferramenta estratégica para a geração de vantagem competitiva sustentável	Pesquisa teórico-empírica e procedimentos técnicos de estudos bibliográficos e estudo de caso em uma indústria de tijolos e artefatos de refratários na região sul do Brasil.	Em busca de maior potencial competitivo, a empresa adotou um novo segmento, diversificou o <i>portfólio</i> de produtos, alterou sua estrutura de custos, utilizando então, o método de custeio direto em conjunto com ABC com direcionador tempo (<i>time-driven</i> ABC), antes realizada pelo método de custeio absorção, o que conseqüentemente, muda seu posicionamento estratégico, de menor custo para diferenciação. O que aponta a existência do alinhamento estratégico à estrutura de custos.
FONSECA (2007)	Investigar o alinhamento entre estratégia corporativa e gestão de custo para obter custos operacionais eficientes	Estudo multicase em três empresas do setor elétrico brasileiro com técnicas de entrevistas semiestruturadas e dados de relatórios divulgados, com triangulação analítica de dados.	A forma como as empresas gerem e controlam seus custos revelam um alinhamento com a estratégia adotada que, já se inicia no processo de formulação e possui um processo específico representado pelas características de gestão de cada empresa. Ao final um modelo básico de gestão de custos foi proposto como principal contribuição do estudo.
SAMUDRAGE (2007)	Identificar a relação entre estratégia e Sistemas de Controle de Gestão, ao longo de três períodos de tempo em uma organização que enfrenta a mudança estratégica.	Estudo de caso longitudinal em empresa de telecomunicações privatizada, no Sri Lanka. Dados coletados a partir de documentos, entrevistas a gestores de topo, executivos principais, e distribuição de questionários aos gerentes superiores e intermediários.	Estratégias são formuladas, e em seguida controles de gestão são implementados e as estratégias são realizadas de forma bem sucedida. Durante os períodos analisados a empresa mudou de estratégia reativa para prospectora, o que, implicou na alteração do controle de gestão, e influenciou na implementação bem sucedida da estratégia. Uma relação de dois sentidos entre estratégia e sistema de controle pôde ser identificada, uma vez que, a estratégia leva a adoção de sistema específico de controle de gestão, que por sua vez facilita a implementação bem sucedida da estratégia.

(continuação)

Autor/ Ano	Objetivo	Métodos	Resultados Encontrados
CADEZ; GUILDING (2008)	Analisar o efeito da tipologia prospectora, e defensiva, orientação para o mercado e tamanho da empresa com base na participação do contador na tomada de decisão e utilização de SMA, e ainda, o efeito mediador da SMA no desempenho das empresas.	<i>Survey</i> com 193 empresas comerciais e bancárias Eslovenas por meio de questionário via correios e entrevistas com contadores seniores de 10 das empresas para validar os dados coletados. As práticas de SMA foram listadas baseada em uma escala de <i>Likert</i> de 7 pontos. Um modelo de contingência de SMA foi testado usando análise fatorial exploratória e confirmatória.	A utilização de técnicas de SMA está positivamente relacionada à adoção da estratégia prospectora, à formulação da estratégia deliberada, à orientação para o mercado, ao tamanho da empresa, e a participação dos contadores na tomada de decisão estratégica. A adoção da estratégia prospectora e a formulação da estratégia deliberada estão associadas à participação do contador no processo de decisão estratégica. A utilização da SMA afeta positivamente o desempenho das empresas, por sua vez a SMA é fortemente influenciada pela estratégia.
CADEZ; GUILDING (2009)	Analisar o alinhamento e a eficácia entre três escolhas estratégicas (prospector vs. Defensor, grau de deliberação da estratégia e grau de orientação para o mercado) e duas dimensões da Gestão estratégica de Custos (Uso de práticas de SMA e grau de participação dos contadores na formulação da estratégia).	<i>Survey</i> com 193 empresas comerciais e bancárias Eslovenas por meio de questionário enviado via correios. Foi empregado Análise de cluster baseada no método <i>K- means</i> e técnica de análise discriminante.	- Adoção de práticas ligadas às categorias Custeio Estratégico (custeio atributo, do ciclo de vida, da cadeia de valor, custeio alvo); Planejamento e Controle (Benchmarking, medição integrada de desempenho); Decisões Estratégicas (gerenciamento estratégico de custos, precificação estratégica) Contabilidade Concorrente (análise custos dos concorrentes, monitoramento da posição competitiva, avaliação de desempenho do concorrente) e Contabilidade Cliente (análise da lucratividade do cliente e do ciclo de vida do cliente) e a participação do contador no processo estratégico, são maiores em empresa prospectora, do que em empresa defensora. - As categorias de SMA relativamente utilizadas por defensores são: Custeio estratégico, planejamento e controle, e tomada de decisões estratégicas. Defensores enfatizam principalmente a liderança em custos pela alta adoção de práticas ligadas a categoria custeio estratégico. Prospector enfatiza a diferenciação dado principalmente a sua ênfase na análise da contabilidade do concorrente.
CORNETTA; MUNK (2009)	Discutir aspectos teóricos da concepção de modelo de alinhamento entre as competências de marketing e a estratégia	Construção de um modelo a partir de conceitos teóricos, para identificação do alinhamento entre competências de marketing e a estratégia competitiva.	O estudo apresentou como resultado um modelo teórico para identificação do alinhamento entre competências de marketing e a estratégia adotada pela organização. A estratégia construir e adoção de práticas de GEC

(continuação)

Autor/ Ano	Objetivo	Métodos	Resultados Encontrados
CINQUINI; TENUCCI (2010)	Investigar a influência da estratégia sobre a adoção de práticas de contabilidade de gestão estratégica (CGE).	<i>Survey</i> com 92 empresas italianas por meio de questionário via internet com modelo de resposta baseado na escala de <i>likert</i> de cinco pontos. Análise de regressão múltipla foi utilizada para testar a influência das variáveis estratégicas (padrão, missão e posicionamento) sobre a adoção de práticas de contabilidade de gestão estratégica.	<ul style="list-style-type: none"> - Adoção de práticas com foco em custos é maior em empresas defensoras do que em prospectoras. - Adoção de práticas com foco no cliente é maior em empresas que adotam missão construir; - Nenhuma relação foi encontrada entre as tipologias estratégicas e a utilização de práticas de SMA com foco no concorrente; - Defensores e Líderes em custos têm maior disposição quanto ao uso de técnicas de CGE com foco em custos. - A hipótese de Langfield-Smith (1997) sobre a relação entre defensor, líder de custo e missão colher é parcialmente confirmada, contudo não encontram suporte para a relação entre prospectador, diferenciador e missão construir. - As práticas mais utilizadas são: contabilidade do cliente, monitoramento da posição competitiva, avaliação de desempenho do concorrente com base em demonstrações financeiras e custeio da qualidade. - o tamanho da empresa possui relação positiva tanto com a orientação de desempenho da SMA, quanto com a variável posicionamento estratégico.
TONDOLO (2010)	Compreender como a estratégia competitiva e custos interagem com o processo de desenvolvimento de produto das organizações.	Estudo de casos múltiplos em 3 empresas de portes diferentes que possui setor de desenvolvimento de produto e mantém relações com a Universidade de Caxias do Sul. Foi aplicado técnicas de entrevista semiestruturadas.	A relação entre o controle de custos e estratégia competitiva advém das relações internas e externas que acontecem durante toda a fase do processo o qual envolve profissionais de distintas especialidades, e resulta em visões diferentes sobre o processo e o produto, o que torna o produto a ser desenvolvido mais adequado as características do mercado.
FOWZIA (2011)	Investigar se há relação entre níveis de uso de diferentes técnicas de CGE, tipo e tamanho da indústria, tipologia, missão e posição estratégica e quais técnicas de CGE são significativas para alcançar estratégia.	<i>Survey</i> em 70 empresas de produção listadas em Bangladesh, de agosto a outubro de 2010, por meio de questionário baseado na escala de <i>likert</i> de 5 pontos para determinar os níveis de uso de práticas e de sete pontos para determinar a influencia destas na eficácia estratégica e uso de análise unidirecional ANOVA	<ul style="list-style-type: none"> - Os resultados apontam diferenças quanto ao uso de técnicas de CGE entre empresas defensora e prospectora, construir e colher e liderança em custos e diferenciação. - Não foram encontradas diferenças no uso de técnicas de CGE e tipos de indústria. - As taxas de uso das técnicas diferem em relação ao tamanho da indústria. - As práticas mais utilizadas são: ABC, Benchmarking, Monitoramento de posição competitiva, Custeio do ciclo de vida, Custeio da qualidade, Custeio estratégico e custeio alvo. Mas, apenas o ABC, custeio alvo e custeio estratégico são significativas para o alcance da eficácia estratégica.

Autor/ Ano	Objetivo	Métodos	Resultados Encontrados
ALMEIDA; MACHADO; PANHOCA (2012).	Investigar as práticas de gestão de custos nas empresas da indústria da construção civil paranaense que seguem a estratégia de Porter.	Estudo de casos múltiplos em 54 empresas da construção civil paranaense. Foi aplicado questionário com escala de <i>likert</i> de 5 pontos. Análise fatorial exploratória no tratamento dos dados, seguida de análise de clusters de testes de kruskal-Wallis e Mann-Whitney.	As empresas Paranaenses que adotam estratégia de diferenciação dão maior destaque ao uso de práticas de gestão de custos. Em contraponto aos resultados obtidos por Chenhall (2003) as empresas líderes em custos não apresentaram controles de gestão com enfoque em custos, tampouco, controles orçamentários rígidos.
MARQUES (2012)	Investigar e identificar inferências que podem ser obtidas acerca da adoção, implementação e uso da Prática Custeio Meta à luz de teoria contingencial e da Nova Sociologia Institucional.	Estudo de caso único com entrevista semiestruturada com abordagem qualitativa pelo método YIN.	custeio meta é uma prática compatível com posturas estratégicas conservadoras como a tipologia defensiva e manter que não conflita com a postura de diferenciação.
ABDEL AL; MCLELLAN (2013)	O estudo apresenta dois objetivos: 1) adicionar à literatura de contabilidade de gestão, por meio da apresentação de relatórios, sobre a taxa de adoção de 42 práticas de CGE, em empresas de fabricação egípcias, 2) investigar sob a perspectiva contingencial se o desempenho organizacional depende do ajuste entre contexto organizacional e estrutura.	<i>Survey</i> com 215 empresas de fabricação listadas na bolsa egípcia, por meio de questionário. Foram entrevistados os contadores de gerência seniores e/ou gestores financeiros das organizações de manufatura. Os dados primários foram coletados por meio de questionário, e os dados secundários por meio de relatórios financeiros da organização, e informações de instituições financeiras e governamentais. Para análise dos dados foi realizada análise fatorial.	<p>- Os resultados apontam uma relação positiva e significativa entre as práticas de CGE e prioridades estratégicas tanto para empresas dos setores avançados como para as empresas dos setores não avançados da indústria, a qual afeta de modo significativo o desempenho da organização.</p> <p>- Empresas que seguem a estratégia de diferenciação e adotam práticas avançadas de CGE tem um impacto positivo e afeta de maneira significativa o desempenho.</p> <p>- As práticas de CGE não se diferem de uma empresa para outra, mas sim de uma estratégia para outra, portanto, diferentes estratégias são apoiadas por diferentes práticas de gestão, assim como, diferentes prioridades estratégicas requer diferentes configurações organizacionais para influenciar de maneira positiva o desempenho das empresas.</p> <p>- As organização que adota estratégia de diferenciação requer a adoção de mais práticas de gestão para alcançar um maior desempenho.</p>

(continuação)

Autor/ Ano	Objetivo	Métodos	Resultados Encontrados
ANDRADE, et al. (2013)	Identificar a extensão e intensidade do uso de um conjunto de práticas de CGE e investigar a influência das estratégias (padrão, missão e posicionamento) e do tamanho da empresa (BNDES, 2009) na adoção dessas práticas em departamentos regionais do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI no ano de 2009).	<i>Survey</i> em 27 departamentos regionais do SENAI. Uso de questionário com modelo de resposta com escala de likert de cinco pontos enviados via e-mail aos representantes da área de planejamento e/ou controladoria. O conjunto de 16 práticas foram extraídas do estudo de Cadez e Guilding (2008). Para testar os fatores que determinam o uso de práticas de CGE, teste de regressão <i>ordered probit</i> das 16 práticas e das quatro variáveis contingenciais.(padrão, missão, posicionamento, tamanho) foi realizado.	-Medição integrada do desempenho e custeio meta são amplamente utilizadas, seguidas de benchmarking, precificação estratégica, custeio estratégico, avaliação e monitoramento da marca e avaliação dos custos dos concorrentes. - A adoção de práticas de CGE é maior em empresas prospectoras que seguem missão construir e adotam estratégia de diferenciação.Os líderes em custos fazem maior uso de práticas de GEC com foco em custos. A tipologia estratégica possui maior relação com as práticas de benchmarking, medição integrada do desempenho e avaliação dos custos dos concorrentes. -Avaliação e monitoramento da marca e monitoramento da posição competitiva são influenciadas pela missão. Já o custeio estratégico e avaliação dos custos dos concorrentes pelo posição estratégica. - O tamanho da empresa possui relação positiva com as práticas de medição integrada de desempenho, monitoramento da posição competitiva e avaliação desempenho concorrente.
CAPALONGA; DIEHL; ZANINI (2014)	Propor um modelo que permita a identificação das abordagens estratégicas das organizações	Construção de um modelo integrador da posição estratégica, tipologia estratégica, missão estratégica e vantagem baseada em recursos) para identificar a estratégia. Foi realizado <i>survey</i> com aplicação de questionário em 32 empresas de pequeno e médio porte do Sul do Brasil. Análise fatorial e de cluster foram utilizadas e os resultados comparados ao desempenho.	Os resultados mostraram que um maior desempenho pode ser alcançado se as estratégias escolhidas pelas empresas estiverem alinhadas ao modelo teórico. O resultado confirma o entendimento de Newbert (2008) de que os recursos são decisivos para o bom desempenho das empresas. Foi possível reforçar a ligação entre a cadeia de valor e as capacidades da VBR esperadas por Ito (2011).
MELO; LEONE (2015)	Analisar a relação entre as estratégias e a gestão de custos de fabricação em pequenas empresas industriais com o objetivo de obter vantagem competitiva	Estudo de Caso em 44 pequenas empresas industriais do setor de transformação em Mossoró-RN. Foi aplicado questionário estruturado com escala <i>likert</i> 5 pontos. Análise de cluster baseada no método <i>K- means</i> e análise discriminante.	O alinhamento entre a estratégia e a gestão de custos, é mais favorável em empresas que adotam uma posição meio termo, ou seja, líder em diferenciação e líder em custos de forma simultânea. Podendo, de forma excepcional, haver um alinhamento entre a estratégia de diferenciação e a gestão de custos.

(conclusão)

Autor/ Ano	Objetivo	Métodos	Resultados Encontrados
PLETSCH, et al. (2015)	Analisar em que medida as tipologias (prospectora, defensiva, analítica e reativa) explicam o desempenho de empresas brasileiras de consumo não cíclico.	Análise de conteúdo em relatórios da administração de 39 empresas do setor não cíclico listadas na BM&FBOVESPA no período de 2013. Dados analisados por meio do teste não paramétrico de Kruskal-Wallis.	A maioria das empresas adotam estratégia prospectora, evidenciada pelos constantes aprimoramentos dos produtos e ênfase em inovação. Já a estratégia reativa teve a menor proporção de adoção. Constatou-se que empresas prospectoras, apresentam maior rentabilidade sobre o patrimônio líquido. Empresas analíticas apresentaram melhores indicadores de liquidez corrente. Já empresas reativas tendem a apresentar menor desempenho em relação à rentabilidade do patrimônio líquido e liquidez corrente.
SOUZA, et al. (2016)	Identificar as práticas de gestão de custos alinhadas ao posicionamento estratégico em empresas crédito corporativo	Estudo de caso com análise documental e entrevistas com os gestores diretamente envolvidos no planejamento estratégico e definição, apuração, mensuração, execução e acompanhamento de custos.	- A vantagem competitiva é obtida por meio de diferenciação e o posicionamento estratégico adotado é o enfoque; - As práticas de gestão estratégicas alinhadas a estratégia são: ABC/ABM; TDABC; custo da qualidade e custeio meta; - Constatou-se uso parcial do custeio do ciclo de vida e o custeio da cadeia de valor.

Fonte: Elaborado pela autora com base nos estudos citados.

Ao analisar os estudos, nota-se que Andrade et al. (2013), Cinquini e Tenucci (2006, 2010), Capalonga, Diehl e Zanini (2014), Diehl e Gonçalo (2005), Fowzia (2011); Marques (2012) operacionalizaram suas pesquisas sob as três dimensões da estratégia encontradas na literatura (tipologia estratégica, missão estratégica e vantagem competitiva). Contudo, apenas Cinquini e Tenucci (2010), Fowzia (2011), Andrade et al. (2013) e Marques (2012) buscaram compreender a relação entre as opções estratégicas e práticas de gestão.

Dado o escopo de seu estudo, Marques (2012) abordou a relação entre as opções estratégicas e um único elemento de gestão estratégica de custos - Custeio meta. Enquanto Cinquini e Tenucci (2010), Fowzia (2011), Andrade et al. (2013) abordaram tal relação sob a perspectiva das práticas de Contabilidade de Gestão Estratégica. Nota-se que na prática, os estudos sobre a relação entre as opções estratégicas e práticas de gestão estratégica de custos, ainda são fragmentados, pois dos 26 estudos aqui analisados, apenas seis consideraram a multidimensionalidade da estratégia, destes apenas quatro buscou compreender a relação com o uso de práticas de contabilidade de estratégica de custos .

A maior parte dos estudos analisados foram operacionalizados considerando apenas a análise da vantagem competitiva. Os resultados evidenciam que as empresas que buscam por

diferenciação competem em ambientes mais incertos, utilizam tecnologias avançadas de produção, controles de gestão flexíveis e fazem um maior uso de práticas de gestão estratégicas de custos com objetivo de monitorar as ações de seus clientes e concorrentes, para que possa então, definir meios eficientes de obter vantagem competitiva. As empresas que buscam por vantagens em custos por outro lado, adotam controles de gestão formais com foco em custos, de forma que sua eficiência operacional seja alcançada. Portanto, a proposição de que empresas que seguem a vantagem de diferenciação requer maior utilização de práticas de gestão, do que empresas que seguem a vantagem em custos são suportadas pela maioria dos estudos analisados.

Sob a perspectiva das estratégias competitivas de Porter (1989) apenas um estudo apresenta resultados divergentes dos demais. O ponto crítico reside na adoção de estratégias de liderança em custo em conjunto com a estratégia de diferenciação, a chamada estratégia meio termo. Porter (1989) não descarta a possibilidade de que empresas sigam está estratégia, no entanto, afirma que a eficiência em custos e em diferenciação simultaneamente, é inviável em longo prazo, o que também inviabilizaria a empresa, um retorno acima da média de seus concorrentes. Porter (1989) explica que os gestores devem buscar desenvolver estratégias bem definidas ou adaptar as estratégias da empresa de acordo com as mudanças no ambiente de negócios.

A segunda variável mais analisada pelos estudos foi a tipologia estratégica. Os resultados apoiam a proposição de que as empresas que adotam a opção estratégica prospectora fazem maior uso de sistemas de controle com o objetivo de monitorar as incertezas ambientais e utilizam sistemas de controles flexíveis que se ajustam, à medida que estas alterações ocorrem. Empresas que adotam a tipologia defensiva, no entanto, fazem uso reduzido de práticas de contabilidade de gestão estratégica de custos, devido ao seu foco voltado mais para a eficiência dos processos internos. A terceira variável mais estudada foi a missão estratégica e os resultados mostram que a utilização de práticas de contabilidade de gestão é maior em empresas que seguem missão construir em relação a missão colher. Nota-se nos estudos empíricos aqui analisados que a tipologia analítica foi operacionalizada em apenas um estudo que buscou compreender a relação entre as opções estratégicas e os elementos de gestão estratégica de custos. No entanto, nenhum relacionamento foi encontrado.

Parte considerável dos estudos analisadas evidenciam que os níveis de utilização de práticas de contabilidade de gestão estratégica não são influenciados pelo tipo de segmento da empresa, mas diferem em relação ao tamanho da organização. A utilização de práticas de

gestão de custos apresenta uma maior frequência de utilização em países desenvolvidos como: Austrália, Itália e Eslovênia.

2.6 Hipóteses

O estudo sobre as variáveis que influenciam a utilização de elementos de GEC foi baseado em hipóteses fundamentadas em informações encontradas na revisão de literatura e em resultados de pesquisas teóricas e empíricas relacionadas. As variáveis estratégicas foram identificadas a partir da revisão de literatura em estudos teóricos, na qual foi possível identificar oito variáveis estratégicas: Defensiva- Analítica - Prospectora (MILES et al., 1978); Construir - Manter - Colher (GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984); Vantagem em Diferenciação - Vantagem em Custos (PORTER, 1989). Já os 21 elementos de Gestão estratégica de Custos foram identificados em estudo empírico realizado por Wrubel et al. (2011).

Miles et al. (1978) ao estudarem as tipologias estratégicas identificaram que a estratégia defensiva possui um alvo estreito e possui um domínio estável e busca proteger este domínio de ações de seus concorrentes ofertando produtos e serviços com qualidade superior a preços mais baixos. Para que isto seja possível, a tipologia defensiva centra-se principalmente em uma maior eficiência nas atividades de produção, na melhoria da qualidade dos produtos e serviços com o objetivo de reduzir custos, mas tendem a ignorar as mudanças em seu domínio, sendo, portanto altamente especializadas na área de operação delimitada da organização (GUILDING, 1999, LUZ, 2011). Embora a tipologia defensiva possua ações voltadas ao custo-eficiência de suas operações, esta tipologia também é viável em empresas que buscam por diferenciais competitivos desde que, a organização seja capaz de manter sua sustentabilidade dentro do setor escolhido por meio da oferta de um número limitado de produtos a clientes ou grupos de clientes (MILES et al., 1978). Assim, é de se esperar que:

H1: Existe elemento ou conjunto de elementos de GEC utilizados pelas empresas que estão relacionados com a tipologia estratégica defensiva.

A empresa analítica possui as principais características tanto de prospectores quanto de defensores, pois competem em um domínio de dois produto-mercado, um relativamente estável, e outro em mudança. Como em um defensor, a tipologia analítica é mais estável e se concentra na eficiência das atividades de produção e engenharia, ou seja, possui foco intra-

departamental. Contudo, como em um prospector a tipologia analítica atua em um ambiente mais dinâmico e se concentram na inovação dos produtos atribuindo-lhes características diferentes ou superiores dos ofertados por seus concorrentes, por meio de imitação (DIEHL, 2004, MARQUES, 2012, MILES et al., 1978). Dado a essas características, se espera que:

H2: Existe elemento ou conjunto de elementos de GEC utilizados pelas empresas que estão relacionados com a tipologia estratégica analítica.

As empresas prospectoras estão sempre em desenvolvimento contínuo e em busca de novas oportunidades, são criadoras de mudança e incertezas as quais seus concorrentes devem responder. Por esta razão, seus produtos possuem ciclo de vida curto (MILES et al., 1978). Dado o ambiente dinâmico no qual as preferências dos clientes também mudam, a empresa prospectora poderá enfrentar um aumento da concorrência na fase de maturidade do produto, o que irá aumentar a concorrência dos preços. Nesse sentido, será necessário que as empresas busquem melhorar a relação custo-eficácia de suas atividades de produção (MILES et al., 1978; KALD; NILSON; RAPP, 2000). Por outro lado, quando a fase de maturidade de um produto é alcançada, a empresa que segue a tipologia prospectora irá desenvolver e ofertar novos produtos e deixar de ofertar aqueles que alcançaram a sua fase de maturidade. Com produtos em fase de crescimento no ciclo de vida, o objetivo da empresa é obter maior participação no mercado por meio da oferta de produtos com nível elevado de diferenciação (COOPER; SLAGMULDER, 1998, MILES et al., 1978; KALD; NILSON; RAPP, 2000). Assim, é de se esperar que:

H3: Existe elemento ou conjunto de elementos de GEC utilizados pelas empresas que estão relacionados com a tipologia estratégica prospectora.

As empresas que adotam a vantagem competitiva em custos buscam ter o menor custo em seu domínio produto-mercado. Assim o foco principal das empresas que buscam vantagem em custos é alcançar custos mais baixos em todas as suas atividades de valor, de modo que seus custos sejam menores do que os custos de seus concorrentes. Estas empresas podem alcançar a vantagem em custos ao manter controles rígidos de seus fatores determinantes de custos, e por meio da eliminação de atividades que não são necessárias e que não agregam valor. Estas empresas tendem a atuar em ambientes mais estáveis, com a oferta de produtos e serviços padronizados (CAPALONGA, 2008, DIEHL, 2004,

GOVINDARAJAN; SHANK, 1992, PORTER, 1989, SLAVOV, 2013). Dado a estas características, espera-se que:

H4: Existe elemento ou conjunto de elementos de GEC utilizados pelas empresas que estão relacionados com a Vantagem em Custos.

As empresas que adotam a vantagem competitiva em diferenciação buscam ofertar produtos e serviços inovadores, caracterizados pela exclusividade de seus atributos, como qualidade, atendimento superior ao cliente e, inovação tecnológica. Dessa forma, o elemento importante da empresa que busca a diferenciação é alcançar vantagens competitivas superiores a de seus concorrentes, por meio da oferta de produtos e serviços com atributos únicos que são valorizados pelos clientes. Estas empresas atuam em ambientes dinâmicos, marcado por constantes inovações (DIEHL, 2004, GOVINDARAJAN; SLAVOV, 2013, SHANK, 1992, LANGFIELD-SMITH, 2007, PORTER, 1989). Assim, espera-se que:

H5: Existe elemento ou conjunto de elementos de GEC utilizados pelas empresas que estão relacionados com a Vantagem em diferenciação.

A missão colher é adotada pela empresa quando seus produtos e serviços estão na fase de maturidade no ciclo de vida. Dessa forma, a empresa irá adotar ações para que seus custos sejam reduzidos em áreas como, por exemplo, pesquisa e desenvolvimento e publicidade, de forma que aumente o fluxo de caixa. Por outro lado, quando a empresa atua em setores relativamente pouco atrativos com produtos e serviços na fase de maturidade, a empresa poderá adotar ações que resulte em atribuir novas características a seus produtos e serviços ou em ações que resulte na introdução de produtos e serviços totalmente novos. Dessa forma, a empresa irá prolongar a vida útil de seus produtos. (GOVINDARAJAN; SHANK, 1992, KALD; NILSON; RAPP, 2000, LANGFIELD-SMITH, 1997). Portanto, é de se esperar que:

H6: Existe elemento ou conjunto de elementos de GEC utilizados pelas empresas que estão relacionados com a missão estratégica colher.

Para Cinquini e Tenucci (2010) a missão manter encontra-se no meio, entre a missão construir e colher. Quando a empresa segue missão estratégica manter, significa que seus produtos e serviços estão em sua fase de maturidade no ciclo de vida. Desta forma, ações

estratégicas da empresa serão no sentido de garantir sua cota de mercado, a qualidade dos produtos e serviços, e sua posição competitiva por meio de uma maior relação custo-eficácia, de maneira que ganhos de fluxo de caixa sejam razoáveis (DIEHL, 2004, KALD; NILSON; RAPP, 2000, LANGFIELD SMITH, 1997, GUPTA, GOVINDARAJAN, 1984). Nesse sentido, para manter sua vantagem competitiva, as empresas irão buscar alternativas de redução de custos, tais como identificar atividades geradoras de valor e eliminar as que não agregam nenhum valor. Por outro lado, essas empresas poderão identificar fontes de diferenciação prolongando a vida útil desses produtos. Dessa forma, a empresa será capaz de manter sua posição estratégica dentro do setor de atuação por meio da oferta de produtos e serviços, caracterizados por novos atributos (GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984, PORTER, 1989). Dado a estas características, é de se esperar que:

H7: Existe elemento ou conjunto de elementos de GEC utilizados pelas empresas que estão relacionados com missão estratégica manter.

As empresas que seguem a missão construir buscam aumentar a participação de mercado e a posição competitiva, mesmo que ocorra a redução dos ganhos ou fluxo de caixa em curto prazo (GOVINDARAJAN; SHANK, 1992). Contudo, Langfield-Smith (1997) explica que a vantagem competitiva e o aumento na participação de mercado, só são possíveis, se a empresa alcançar diferencial competitivo superior aos de seus concorrentes. Nesse sentido, um maior monitoramento e análise das características do ambiente de negócios e das necessidades dos clientes por produtos com atributos únicos, torna-se necessário (DIEHL, 2004, GUPTA; GOVINDARAJAN, 1984). Para Kald, Nilson e Rapp (2000) embora a missão estratégica construir seja normalmente seguida por uma empresa, quando seus produtos estão em sua fase de crescimento, um aumento da concorrência e o ciclo de vida curto, podem levar a concorrência nos preços do produto. Quando isso ocorrer, as empresas devem buscar melhorar a relação custo-eficácia de suas atividades de produção, até que um produto completamente novo possa ser ofertado. Assim, espera se que:

H8: Existe elemento ou conjunto de elementos de GEC utilizados pelas empresas que estão relacionados com a missão estratégica construir.

2.7 Conclusões do Capítulo

A adoção de estratégias claramente definidas torna-se uma medida indispensável à sobrevivência das empresas, em um ambiente de negócios marcado por transformações e incertezas, decorrente das constantes inovações e políticas de redução de custos, onde os desafios dos gestores estão em desenvolver estratégias que respondam as exigências dos clientes e monitore as ações e capacidades dos concorrentes em atendê-los de forma superior.

Neste contexto, a Gestão Estratégica de Custos em conjunto com seus elementos contribuem com a obtenção de informações mais amplas sobre os custos sem perder o foco no processo de formulação e implementação da estratégia. Tais informações, permitem que os gestores estabeleçam um paralelo entre a estrutura de custos e a estratégia a ser desenvolvida e implementada, como forma de obter e assegurar o desempenho superior, por meio da vantagem competitiva alcançada. São extraídas a partir da análise das atividades desenvolvidas, tanto interna (própria empresa), quanto externa (fornecedores e parceiros comerciais) por meio dos determinantes de custos, de forma que se reconheça quais atividades têm relevância estratégica e capacidade de promover vantagem competitiva à empresa.

No que se refere ao posicionamento estratégico, o presente estudo adota o conceito multidimensional da estratégia e consideram três abordagens de dimensões estratégicas encontradas na literatura (vantagem competitiva, tipologia estratégica e, missão estratégica). É defensável que o alcance e manutenção de uma posição competitiva vantajosa, para determinada unidade de negócio, necessita de uma relação de integração entre estas abordagens de dimensões estratégicas, sob o pressuposto de que uma vez integradas, sua adoção resultaria na classificação da estratégia de negócio.

Esta análise defende também a necessidade de integração entre as estratégias e sistemas de controle de gestão. Sob o pressuposto de que tais sistemas devem ser flexíveis o suficiente para se ajustar e apoiar o processo de tomada de decisões estratégicas e tornar mais considerável e satisfatório o seu impacto no desempenho organizacional. Esta integração vem não só ajustar a empresa a um novo ambiente, como também prever possíveis mudanças, em prol de uma estratégia eficiente.

3 METODOLOGIA

3.1 Escopo da Pesquisa

Essa investigação se trata de um levantamento (*survey*) com base em pesquisa documental, uma vez que, serão utilizados como fonte de dados, os Relatórios da Administração (RA) publicados pelas empresas listadas no sítio da BM&FBOVESPA. A escolha por companhias de capital aberto ocorreu primariamente por sua relevância em fornecer informações contábeis amplas e tempestivas, tendo em vista que, a divulgação é compulsória e em prazos determinados. Adicionalmente, em função da natureza dos dados coletados, seu acesso seria inviável em empresas de capital fechado, dado o caráter confidencial com que as informações são revestidas (REICHERT, 2012).

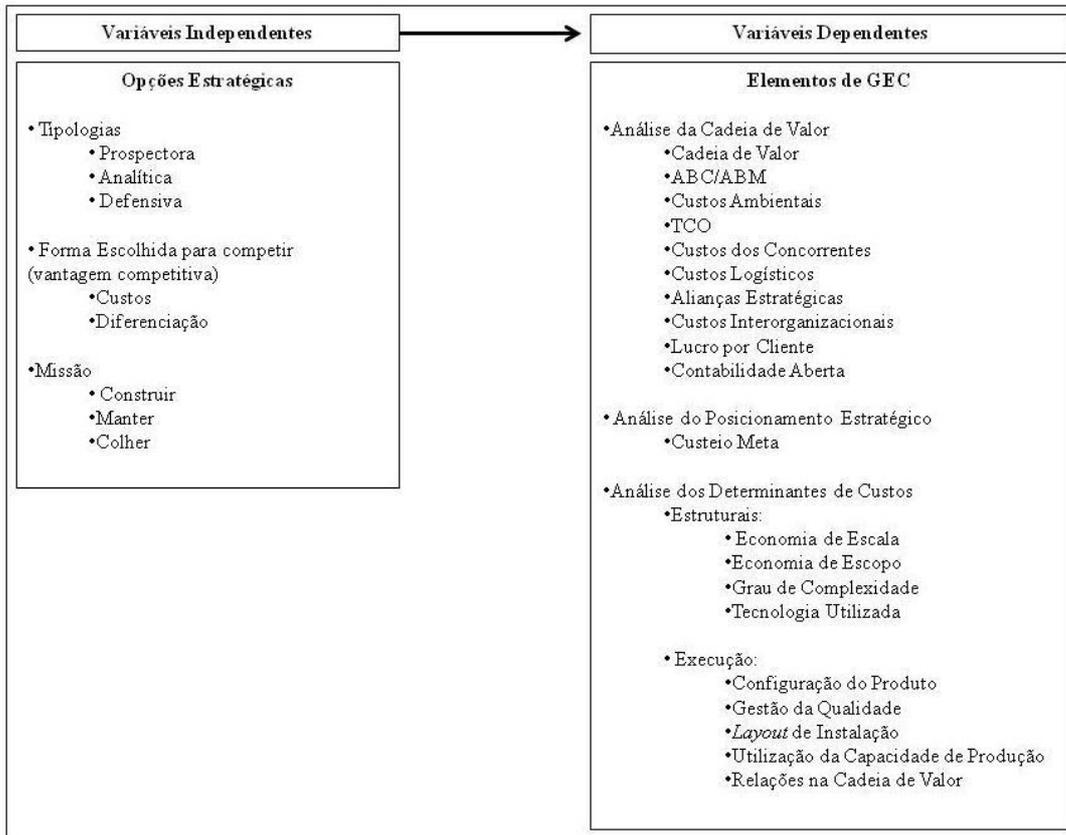
A utilização dos RA como fonte de dados ocorreu pela relevância de suas informações, que pode contemplar entre outras, a descrição de negócios, produtos e serviços, a situação dos recursos humanos, a aplicação de recursos de investimento, o quadro de projetos de pesquisa e desenvolvimento, a descrição dos novos produtos e serviços, as readequações administrativas e, as questões relacionadas à proteção do meio ambiente (CVM, 1987). Ademais, por ser publicado em conjunto com as Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP), com o objetivo de complementá-las, o Relatório de Administração possui informações comparáveis, confiáveis, tempestivas, com maior clareza, em uma estrutura mais flexível e descritiva, o que confere maior qualidade nas informações evidenciadas (ARAÚJO et. al, 2016).

Especificamente para esta pesquisa, a análise dos Relatórios de Administração foi na busca por evidências sobre a utilização de um conjunto de elementos de gestão Estratégica de Custos e Opções Estratégicas adotadas pelas companhias para competir. Tais evidências são para investigar se os elementos de gestão estratégica de custos, utilizados pelas empresas, possuem alguma relação com as suas opções estratégicas. Diante disso, para melhor ilustrar o escopo da pesquisa, apresenta-se na Figura 5 o modelo conceitual no qual este estudo está fundamentado, composto por variáveis independentes e variáveis dependentes.

As variáveis independentes segundo Hair et al. (2005) influenciam outras variáveis, enquanto as variáveis dependentes são influenciadas. A definição das opções estratégicas como variáveis independentes é devido a sua possível influencia no processo de gestão e controle das empresas. Já a definição dos elementos de GEC como variáveis dependentes é em razão de que o processo de gestão e os elementos de controle da empresa devem ser

capazes de atender a necessidade de informações que cada opção estratégica seguida pela empresa exige.

Figura 5: Modelo Conceitual da Pesquisa



Fonte: Elaborado pela autora com base na Revisão de Literatura

3.2 Classificação da Pesquisa

Esta pesquisa está classificada quanto a sua natureza, forma de abordagem ao problema, seus objetivos e estratégia de pesquisa. Na perspectiva de sua natureza, trata-se de uma pesquisa aplicada, pois visa produzir conhecimentos acerca das possíveis relações entre os elementos de gestão estratégica de custos e as estratégias. A pesquisa aplicada, segundo Silva e Menezes (2005, p. 20) têm como motivação “gerar conhecimentos para aplicação prática e dirigidos à solução de problemas específicos”.

A pesquisa, quanto à abordagem do problema é quantitativa, que segundo Beuren (2006) requer o emprego de recursos, e de técnicas estatísticas, na análise dos dados. Assim, foram empregados métodos estatísticos para quantificar as informações sobre elementos de

GEC e opções estratégicas reconhecidas, assim como, para comparar os dados com o objetivo de encontrar relações entre eles.

Com o intuito de descrever e relacionar os dados que serão retirados dos relatórios das companhias, sobre os elementos de gestão estratégica de custos e sobre as opções estratégicas, a pesquisa quanto aos objetivos é descritiva, que de acordo com Gil (2010, p. 27) propõe-se a descrever as “[...] características de determinada população”, assim como, “identificar possíveis relações entre as variáveis”. Dessa forma, esta pesquisa descreve as evidências sobre os elementos de gestão estratégica de custos e opções estratégicas observadas nos relatórios, e suas relações.

Tendo em vista, a utilização de Relatórios de Administração como fonte de dados, a estratégia de pesquisa adotada nesta investigação foi um levantamento (*survey*) com base em pesquisa documental. A pesquisa por levantamento busca obter dados ou informações acerca das características ou comportamento de determinado grupo de sujeitos, seja de todos os integrantes do universo pesquisado ou de uma amostra significativa, selecionada por meio de procedimentos estatísticos. Quando o levantamento não considera todos os sujeitos da pesquisa, os resultados alcançados com a amostra definida são projetadas para o universo pesquisado considerando uma margem de erro (FREITAS et al., 2000; GIL, 2010). O método de seleção amostral adotado neste estudo é apresentado no subtópico a seguir.

3.3 População e Amostra da Pesquisa

O universo da pesquisa foi inicialmente constituído por 500 empresas listadas na BM&FBOVESPA no primeiro semestre de 2016. Para alcance dos objetivos propostos, foram excluídas as empresas constituídas sob a forma de *holding* pura. Para isto, fez-se a leitura das Notas Explicativas e, quando necessário, do Estatuto Social de cada uma das empresas. Após exclusão das empresas *holdings*, excluíram-se também as empresas que não possuíam relatórios divulgados no exercício social a ser analisado, de modo que, a população ficou limitada a 357 companhias. Os critérios de seleção são resumidos na Tabela 1.

Tabela 1: População Inicial

Companhias abertas listadas na BM&FBOVESPA entre 28/04/2016 e 01/05/2016:	500
(-) Companhias constituídas sob a forma de <i> Holding Pura</i> :	143
(-) Companhias que até 01/05/2016 não apresentaram demonstrações referentes ao exercício de 2015	5
Companhias incluídas na população inicial	357

Fonte: Elaborado pela autora com base nos Dados da Pesquisa.

Para compor a amostra inicial, foram selecionadas 40 empresas. A amostra preliminar foi selecionada por meio da técnica de amostragem probabilística aleatória simples, a qual permite probabilidade igual, a todos os sujeitos do universo da pesquisa, de serem escolhidos como sujeitos da amostra (FOWZIA, 2011). Os nomes das empresas que participaram da amostra podem ser identificados no Quadro 13.

Quadro 13- Relação das Companhias por Setor

Nº EMPRESAS	RAZÃO SOCIAL	SETOR ECONÔMICO
1.	B2W - Companhia Digital	Consumo Cíclico
2.	Baumer S.A.	Saúde
3.	Bco Nordeste do Brasil S.A.	Financeiro e Outros
4.	Biom S.A.	Saúde
5.	Celulose Irani S.A.	Materiais Básicos
6.	Cesp - Cia Energética de São Paulo	Utilidade Pública
7.	Cetip S.A. - Mercados Organizados	Financeiro e Outros
8.	Cia Energética do Maranhão - Cemar	Utilidade Pública
9.	Cia Industrial Cataguases	Consumo Cíclico
10.	Cia Locação das Américas	Consumo Cíclico
11.	Conc. Auto Raposo Tavares S.A.	Bens Industriais
12.	Cyrela Brazil Realty S.A. Empreend	Consumo Cíclico
13.	Electro Aço Altona S.A.	Bens Industriais
14.	Elektro - Eletricidade e Serviços S.A.	Utilidade Pública
15.	Fleury S.A.	Saúde
16.	Grendene S.A.	Consumo Cíclico
17.	Haga S.A. Indústria e Comércio	Bens Industriais
18.	Hercules S.A. Fabrica de Talheres	Consumo Cíclico
19.	Hopi Hari S.A.	Consumo Cíclico
20.	Iochpe Maxion S.A.	Consumo Cíclico
21.	Localiza Rent A Car S.A.	Consumo Cíclico
22.	Marfrig Global Foods S.A.	Consumo não Cíclico
23.	Mills Estruturas e Serviços de Engenharia S.A.	Bens Industriais
24.	Multiplan - Empreend Imobiliários S.A.	Financeiro e Outros
25.	Mundial S.A. - Produtos de Consumo	Consumo Cíclico
26.	Nutriplant Indústria e Comercio S.A.	Materiais Básicos
27.	Oi S.A.	Telecomunicações
28.	Positivo Informática S.A.	Tecnologia da Informação
29.	Rodobens Negócios Imobiliários S.A.	Consumo Cíclico
30.	Sanesalto Saneamento S.A.	Utilidade Pública
31.	Schulz S.A.	Bens Industriais
32.	Smiles S.A.	Consumo Cíclico
34.	Totvs S.A.	Tecnologia da Informação
35.	Tractebel Energia S.A.	Utilidade Pública
36.	Transmissora Aliança De Energia Elétrica S.A.	Utilidade Pública
37.	Unipar Carbocloro S.A.	Materiais Básicos
38.	Usinas Sid De Minas Gerais S.A. Usiminas	Materiais Básicos
39.	Vale S.A.	Materiais Básicos
40.	Via Varejo S.A.	Consumo Cíclico

Fonte: Adaptado BM&FBOVESPA, (2015).

Os relatórios das 40 empresas da amostra inicial foram analisados e os dados sobre elementos de gestão estratégica de custos e opções estratégicas foram categorizados. Após a categorização, foi calculado o Coeficiente de Variação de Pearson (CPV) de cada categoria analisada. Os dados com maior CPV foram utilizados para calcular a amostra definitiva do estudo, de modo que, o total de companhias fosse representado por um nível de 95% de confiança. As etapas realizadas para o cálculo da amostra estão descritas de maneira resumida no quadro 14.

Quadro 14- Demonstrativo do Cálculo da Amostra

ETAPAS	DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES	DADOS
1.	Leitura e categorização (elementos de GEC e Opções Estratégicas) dos relatórios das companhias da amostra inicial	40 Companhias
2.	Cálculo do Coeficiente de Variação de <i>Pearson</i> (CVP) para cada uma das categorias	<u>Desvio-Padrão</u> Média
3.	Observação da categoria com maior CVP (3,863777)	Contabilidade Aberta
4.	Desvio-Padrão da categoria Contabilidade Aberta	0,579567
5.	Média da categoria Contabilidade Aberta	0,15
6.	Amplitude dos dados encontrados na categoria Contabilidade Aberta	0 a 3
7.	Margem de erro igual a 10% do maior valor encontrado na escala de dados da categoria Contabilidade Aberta	0,3
8.	Grau de significância utilizado	5%
9.	Resultados da aplicação dos dados da categoria escolhida no cálculo da Equação 1 – amostra final prevista	14 Companhias

Fonte: Elaborado pela autora com base nos Dados da Pesquisa.

O cálculo da amostra para uma estimativa confiável foi realizada a partir dos dados da categoria Contabilidade Aberta, como resultado apresentou-se um total de 14 companhias que deveriam ser analisadas, no entanto, foram estudadas inicialmente 40 companhias, de forma que a amostra preliminar utilizada é suficiente. O cálculo amostral é representado pela Equação 1.

Onde,

$$n = \left(\frac{Z_{\alpha/2} \cdot \sigma}{E} \right)^2$$

Equação 1:

Onde,

n: quantidade de companhias da amostra (14);

$Z_{\alpha/2}$: grau de significância utilizado (1,96, ou seja, 5%);

σ : desvio-padrão da categoria com maior CVP (0,579657);

E: Margem de erro, 10% do maior dado encontrado na escala da categoria com o maior CVP = (0,3).

3.4 Coleta de Dados

Os dados para esta pesquisa foram coletados a partir da análise dos Relatórios da Administração das empresas listadas na BM&FBOVESPA, referente ao exercício de 2015. A escolha de um único período ocorreu em razão de que o estudo não visa identificar mudanças de estratégia, e sim o seu alinhamento com os elementos de gestão estratégica de custos. Para obter estes relatórios foi realizado *download* do arquivo de cada companhia no sítio da BM&FBOVESPA.

Como forma de viabilizar a pesquisa, foi inicialmente utilizado uma lista de 16 categorias e 84 subcategorias sobre práticas de gestão estratégica, validadas no estudo de Wrubel et al. (2011). Na lista proposta pelos autores, o pilar análise do posicionamento estratégico, apresenta as estratégias sob a perspectiva da vantagem competitiva de Porter (1989) e da missão estratégica de Gupta e Govindarajan (1984). Contudo, para que fosse possível operacionalizar o modelo de Kald, Nilson e Rapp (2000) e Langfield-Smith (1997) foi necessário a inclusão das tipologias estratégicas abordadas por Miles et al. (1978).

Após a inclusão da variável tipologia estratégica ao pilar análise do posicionamento estratégico, foi desenvolvida uma lista de subcategorias para cada uma das variáveis estratégicas: Missão Estratégica (construir; manter; colher); Forma Escolhida para Competir (vantagem em diferenciação e vantagem em custo) e Tipologia Estratégica (defensiva; analítica e prospectora), com base nos autores de estratégia: Gupta e Govindarajan (1984), Porter (1989); Miles et al. (1978), Kald, Nilson e Rapp (2000), Langfield-Smith (1997), Diehl (2004), Govindarajan e Shank (1992) e Shank e Govindarajan (1997). O *checklist* de subcategorias de estratégia elaborado a partir dos autores mencionados está relacionado no Apêndice A. Este instrumento de coleta foi submetido à validação de especialistas por meio da técnica de rodada *Delphi*, que será melhor detalhada na subseção 3.6.2.

Após validação das subcategorias de opções estratégicas pelos especialistas, verificou-se que as categorias contidas no Pilar Análise dos Determinantes de Custos, desenvolvida no estudo de Wrubel et. al (2011) não possuíam subcategorias que pudessem auxiliar na identificação de dados relacionados às categorias definidas. Decidiu-se então, pela busca de estudos realizados na área de Gestão Estratégica de Custos, cujo foco estivesse voltado ao tema Determinantes de Custos e que possuíssem subcategorias já validadas. A inclusão de

subcategorias às categorias é necessária, para dar maior objetividade à análise, de modo que, ao ser reproduzida ou verificada, utilizando-se dos critérios de classificação definidos, diferentes pesquisadores, sejam capazes de chegar a resultados semelhantes (BARDIN, 2014). Dito isto, utilizou-se parcialmente o *checklist* desenvolvido por Costa (2011).

A utilização parcial do *checklist* é justificável, uma vez que, parte dos determinantes de custos considerados no estudo de Costa (2011) não foram considerados para efeito deste estudo, tendo em vista, o foco de análise voltado para a abordagem de Shank e Govindarajan (1997) dado por Wrubel et al. (2011). Desta forma, optou-se por considerar apenas as subcategorias cujas categorias foram validadas no estudo realizado por Wrubel et. al, (2011) com exceção para a categoria determinante de custo de transação, no qual optou-se por considerar Relações na cadeia de valor como proposto por Costa (2011) haja vista que os fatores considerados neste determinante é que irão proporcionar a redução dos custos de transação.

A finalidade do uso do *checklist* é a busca, nos relatórios da administração, por termos relacionados aos elementos de GEC e opções estratégicas. Assim, para organização dos dados e contagem das informações, foi utilizado o *software NVivo 11.4 Plus for Windows*. Os relatórios foram lidos após a inserção no software, de cada uma das categorias e subcategorias sobre elementos da gestão estratégica de custos e opções estratégicas, para que fossem extraídas apenas informações pertinentes ao tema. Após identificação, os dados foram transcritos para o *software Microsoft Excel*, com o objetivo de tabular os elementos da GEC e as opções estratégicas encontradas, por companhias, para que a partir daí fosse realizado a análise de Regressão Linear Múltipla, no software SPSS. A coleta de dados por meio da Técnica de Análise de Conteúdo utilizando o *Software NVivo* está descrita por etapas, no Apêndice H.

3.5 Procedimentos Metodológicos de Análise dos Dados

3.5.1 Análise de Conteúdo

No tratamento dos dados foi utilizada a técnica de análise de conteúdo, que segundo Bardin (2014) analisa de forma sistemática o conteúdo das mensagens e textos. Assim, a escolha desta técnica de análise é justificada pelo fato de que os relatórios da administração são divulgados em formato de textos e mensagens. A técnica de análise de conteúdo utilizada neste estudo fez uso das três etapas de análise classificadas por Bardin (2014), a saber:

- a) pré-análise etapa preparatória para a análise dos dados a serem extraídos dos relatórios;
- b) exploração e codificação dos relatórios, quanto aos elementos de GEC e as estratégias, e o tratamento das evidências encontradas.
- c) inferência e interpretação com a quantificação das informações para análise estatística.

A etapa de pré-análise envolve a leitura geral, a definição do corpus de análise, o quadro teórico, objetivo e as hipóteses, o tipo de grade para análise e o esquema de codificação. Na leitura flutuante o pesquisador tem o primeiro contato com o material a ser analisado e desenvolve o conhecimento acerca de sua estrutura narrativa (BARDIN, 2014). Nesse sentido, uma leitura geral dos RA foi realizada no intuito de se conhecer sua estrutura e verificar a adequação destes ao objeto de pesquisa. Assim, durante o processo de leitura, ao encontrar uma companhia constituída sob a forma de *holding* pura ou que não possuísse relatórios divulgados no ano analisado, essa empresa era ignorada.

A definição do corpus de análise envolve a seleção do material que será efetivamente analisado (BARDIN, 2014, LUKOSEVICIUS; SOARES 2016). Desta forma, os critérios para a escolha do corpus de análise foram: 1) relatórios de Administração de empresas listadas na BM&FBOVESPA entre 28 de abril de 2016 a 01 de maio de 2016; 2) Relatórios de Administração de empresas listadas na BM&FBOVESPA que não estão constituídas sob a forma de *holding* pura; 3) Relatórios de Administração de empresas listadas na BM&FBOVESPA divulgados até 01 de maio de 2016; seleção por meio de técnica de amostragem aleatória simples de 40 empresas.

No quadro teórico é feito o levantamento sobre o tema pesquisado com o objetivo de construir base teórica capaz de orientar a construção das categorias e subcategorias de análise e, por sua vez, permitir que sejam feita inferências e interpretações dos dados coletados. O tipo de grade de análise envolve a escolha do pesquisador quanto à abordagem que será utilizada no processo de identificação das categorias e análise do material. Há três tipos de grade de análise: aberta, fechada e mista (BARDIN, 2014, LUKOSEVICIUS; SOARES, 2016).

Na grade aberta, as categorias e subcategorias são construídas pelo pesquisador a partir da leitura do material. Enquanto na grade fechada, as categorias e subcategorias são pré definidas a partir do levantamento teórico realizado. Já a grade mista envolve a pré-construção das categorias e seu aprimoramento, à medida que o pesquisador analisa o material. Para a realização deste estudo, optou-se pela utilização de grade de análise fechada,

na qual as categorias e subcategorias foram fundamentadas no levantamento teórico realizado (MINAYO et al., 2002, LUKOSEVICIUS; SOARES, 2016).

A última etapa da fase preparatória envolve a definição de regras de codificação, onde o pesquisador irá decidir se a análise envolverá apenas a codificação de conteúdos explícitos ou se os dados implícitos também deverão ser considerados (BARDIN, 2014, LUKOSEVICIUS; SOARES, 2016). Portanto, optou-se por considerar para efeitos desse estudo apenas os dados explícitos nos RA selecionados.

A construção e definição de categorias e subcategorias devem considerar sete requisitos importantes: 1) Validade, onde os aspectos relevantes do objetivo e do problema da pesquisa devem ser representados nas categorias; 2) Exaustividade, na qual todas as unidades de análise devem ser enquadradas nas categorias; 3) Homogeneidade, no qual deve ser aplicado um único critério de classificação; 4) Exclusividade Mútua, o conteúdo deve ser codificado em apenas uma categoria; 5) Objetividade, os critérios definidos devem ser consistentes de modo que, diferentes pesquisadores possam alcançar os mesmos resultados; 6) Pertinência, as categorias devem corresponder aos objetivos da pesquisa e; 7) Produtividade, as categorias devem ser efetivas o suficiente para que novos problemas e hipóteses possam surgir (BARDIN, 2014, LUKOSEVICIUS; SOARES, 2016).

Especificamente sobre o requisito de exclusividade mútua, optou-se por considerar o argumento de Sampieri, Collado e Lucio (1996) de que o pesquisador poderá desenvolver um sistema de categorias no qual essas não sejam mutuamente excludentes. Assim, na busca por atributos que pudessem definir os elementos de gestão estratégica de custos e opções estratégicas adotadas pela empresa, se alguma sentença fosse pertinente em mais de uma categoria, está seria classificada em mais de uma, uma vez que em determinado momento poderia referir-se tanto a elementos estratégicos de custos, quanto a opções estratégicas.

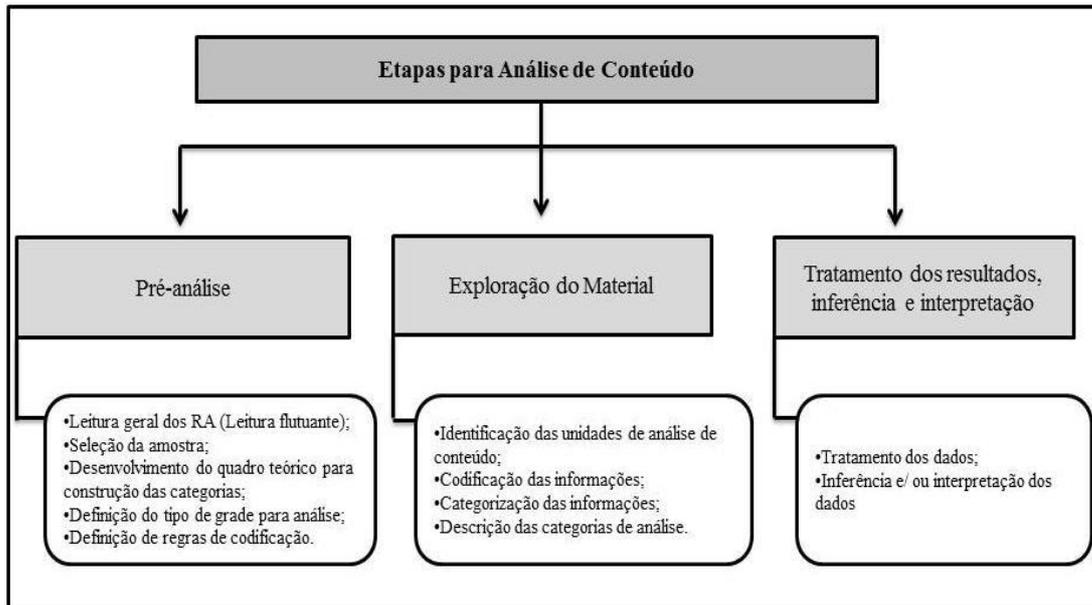
A segunda etapa envolve a análise e codificação do material organizado na etapa de pré-análise. Nesta etapa ocorre a efetiva codificação do material que compõe a amostra. Bardin (2014) enumera três critérios de classificação fundamentais no processo de codificação: 1) a definição das unidades de registro (palavra, tema, personagem e, item); 2) a seleção da unidade de contexto (frase, parágrafo) e, 3) a eleição da unidade de enumeração, com a definição de regras de quantificação (frequência das unidades de registro ou peso das unidades de registro), por meio de quantificação geométrica ou aritmética (BARDIN, 2014). As unidades de registro segundo Franco (2005) não são excludentes, e podem, portanto, ser combinadas. Baseada nestas afirmações adotaram-se algumas regras durante a categorização dos dados:

- a) Para codificar os elementos de GEC e as Opções Estratégicas em cada categoria, foram considerados como unidade de registro a palavra e o tema. Dessa forma, as unidades de contexto foram frases e parágrafos;
- b) As tabelas, figuras e gráficos que apresentavam atributos quantitativos que pudessem ser interpretados e classificados nas categorias pré-definidas, foram considerados como um tema;
- c) Nos textos com numeração ou marcadores, o conteúdo foi classificado como tema;
- d) Não foram considerados, palavras e temas que não possuíam informações pertinentes às categorias;
- e) Como regra de quantificação das opções estratégicas e dos elementos de GEC categorizados, adotou-se como *Proxy* a frequência das unidades de registro.

Após atender cada um dos critérios de classificação, foi realizada a descrição dos resultados obtidos no processo de categorização. A descrição do resultado com a categorização depende da abordagem ao problema de pesquisa. Dessa forma, se a abordagem for quantitativa, a apresentação dos resultados de análise compreenderá o uso de tabelas e quadros contendo a frequência e os percentuais de categorização para cada uma das categorias. Contudo, se a abordagem for qualitativa, os resultados deverão conter sínteses do conteúdo categorizado (MORAES, 1999). Por ser uma pesquisa quantitativa, a análise fez uso de quadros e tabelas com a descrição de frequências e percentuais em cada categoria.

A terceira etapa da análise consiste em preparar os dados para que se possa realizar a inferência e interpretação das informações (BARDIN, 2014). No tratamento de dados cuja abordagem ao problema seja quantitativa, o emprego de técnicas de estatísticas poderão ser utilizados para aprofundar a análise (BEUREN, 2006). Assim, após quantificação e sistematização das evidências, foi realizada análise de regressão linear múltipla, para testar se há relação entre os elementos de gestão estratégica de custos e as opções estratégicas escolhidas pelas companhias, para competir. A figura 6 apresenta as etapas da análise de conteúdo.

Figura 6- Etapas Análise de Conteúdo



Fonte: Adaptado de Bardin, (2014).

3.5.2 Validação das Subcategorias de Opções Estratégicas

A validação das subcategorias identificadas e relacionadas como opções estratégicas ocorreu por meio da técnica de rodada *Delphi*, a partir do consenso de opiniões obtido entre especialistas (experts em Estratégia e Gestão Estratégica de Custos). A técnica de rodada *Delphi* segundo Santos, Vidotto e Giublin (2005) inicia com a definição de um problema. Neste estudo o processo de validação de subcategorias surgiu da necessidade de alcançar maior objetividade nas categorias construídas, tendo em vista que a falta de consenso do que caracteriza as opções estratégicas poderia trazer implicações quanto à validade do processo de coleta e dos dados coletados.

Definido o problema, o segundo passo foi estabelecer critérios de seleção dos participantes. Para seleção dos especialistas adotou-se os seguintes critérios: Estar vinculado ao quadro docente de programas de pós-graduação stricto sensu em Ciências Contábeis e Administração; Atuar em linhas de pesquisas ligadas aos temas Controle Gerencial, Sistemas de Controle Gerencial e Planejamento; e ter obtido o título de doutor há pelo menos dois anos. Como não há segundo Santos, Vidotto e Giublin (2005), parâmetros quanto ao número necessário de especialistas, foi realizada uma análise aleatória no Portal CNPq dos Currículos Lattes de especialistas vinculados a programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciências Contábeis e Administração.

Aplicado o critério de seleção dos participantes, foi realizado o envio de carta convite por meio de correio eletrônico a cada um dos especialistas e após manifestação de interesse foi enviado um *checklist* contendo as subcategorias a serem validadas. A primeira rodada de consulta foi enviada a quatro especialistas em 04 de abril de 2017, destes, apenas um voltou respondido dentro do prazo mínimo de 10 dias. Com o objetivo de obter um maior número de respostas, dia 17 de abril de 2017 foi efetuado o reenvio de e-mail aos especialistas não respondentes como forma de indicar a importância de sua participação na pesquisa. Deste segundo contato, obteve-se mais uma resposta. Como forma de viabilizar a validação, foi realizada uma nova seleção, no qual, mais cinco especialistas fizeram parte. O *checklist* foi enviado aos novos participantes no dia 28 de abril de 2017.

Dado a falta de retorno dos especialistas, um segundo reenvio do instrumento foi efetivado no dia 20 de maio de 2017. Este novo contato resultou na obtenção de mais uma resposta, que foi recebida no dia 27 de maio de 2017. Portanto, o resultado da primeira rodada *Delphi* foi obtido a partir das respostas de três dos nove especialistas contatados. As respostas obtidas na primeira rodada foram consolidadas e reenviadas aos três especialistas no dia 02 de junho de 2017 para a segunda rodada de análise. A resposta do terceiro especialista foi obtida no dia 22 de junho de 2017. Após a consolidação dos dados da segunda rodada, obteve-se o consenso dos três especialistas. As características gerais dos especialistas participantes são apresentadas no Quadro 15.

Quadro 15- Características Gerais dos Especialistas

Especialista	Titulação de Doutorado/anos	Campo de atuação
A	Engenharia de Produção (6 anos).	Experiência na área de Ciências Contábeis, com ênfase em Controladoria e Contabilidade Gerencial, atua principalmente nos temas: planejamento, controle e sistema de informações.
B	Ciências Contábeis (9 anos).	Experiência nas áreas de Contabilidade Gerencial, Planejamento e controle empresarial e, Controle Gerencial; editor chefe, editor associado e avaliador de Periódicos Especializados em Administração e Ciências Contábeis.
C	Ciências Contábeis e Administração (3 anos).	Experiência na área de Ciências Contábeis e Administração, com foco de atuação nos temas de Contabilidade Comportamental, Controladoria, Controles de Gestão, Gestão de Riscos, Orçamento Empresarial; Sistemas de Custos e Sistemas de Controle Gerencial. Atua como avaliador de periódicos especializados em Administração e Ciências Contábeis.

Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados do Portal CNPq (2017).

O processo de validação envolveu a atribuição por parte dos especialistas, de níveis de 1 a 5 às subcategorias que possuem relação com o tema opções estratégicas, sendo 5 para muito importante, 4 para importante, 3 para média importância, 2 para pouco importante e 1 para menos importante. Não foram atribuídos números segundo a relevância às subcategorias que os especialistas julgaram não haver relação com as opções estratégicas. Dessa forma, o consenso foi obtido quanto à relação com o tema, e 133 subcategorias foram validadas, conforme apresentado no Apêndice F. Os instrumentos de coleta de dados (*checklist* subcategorias) utilizados na primeira e segunda rodada são apresentados, no Apêndice C. Nos Apêndices D e E, as subcategorias estão relacionadas com os respectivos pesos recebidos dos especialistas.

3.5.3 Método Estatístico para Análise das Categorias

Para analisar os dados das categorias de elementos da gestão estratégicas de custos e opções estratégicas, utilizou-se análise multivariada de dados por meio do método de Regressão Múltipla *Stepwise*. A análise multivariada de dados compreende a análise da relação entre múltiplas variáveis independentes e múltiplas variáveis dependentes. Quando se procura analisar o efeito que mais de uma variável independente provoca sobre uma variável dependente, um dos métodos mais utilizados é a análise de Regressão Múltipla (ABBAD; TORRES, 2002). A Regressão Múltipla é definida por Hair et al. (2005) como um método que permite examinar a relação entre a uma variável dependente com diversas variáveis independentes. Esse método tem sido muito utilizado em estudos contingenciais sobre gestão estratégica de custos e as opções estratégicas (ABDEL AL; MCLELLANT, 2013, CADEZ; GUILDING, 2008, CINQUINI; TENUCCI, 2006, 2010).

Este estudo foi operacionalizado considerando cada uma das três dimensões da estratégia Tipologia Estratégica (Defensiva, Analítica, Prospectora); Forma escolhida para competir (Vantagem em Custos e Vantagem em Diferenciação); Missão Estratégica (Construir, Manter, Colher) como variáveis independentes e os 21 Elementos de GEC como variáveis dependentes. As equações Teóricas são:

$$\text{Cadeia de Valor}_i = \beta_0 + \beta_1 \text{Defensiva}_i + \beta_2 \text{Analítica}_i + \beta_3 \text{Prospectora}_i + \beta_4 \text{Custos}_i + \beta_5 \text{Diferenciação}_i + \beta_6 \text{Construir}_i + \beta_7 \text{Manter}_i + \beta_8 \text{Colher} + \varepsilon_i \text{ para } i = 1, \dots, n.$$

$ABC/ABM_i = \beta_0 + \beta_1 Defensiva_i + \beta_2 Analítica_i + \beta_3 Prospectora_i + \beta_4 Custos_i + \beta_5 Diferenciação_i + \beta_6 Construir_i + \beta_7 Manter_i + \beta_8 Colher_i + \varepsilon_i$, para $i = 1, \dots, n$.

$Custos Ambientais_i = \beta_0 + \beta_1 Defensiva_i + \beta_2 Analítica_i + \beta_3 Prospectora_i + \beta_4 Custos_i + \beta_5 Diferenciação_i + \beta_6 Construir_i + \beta_7 Manter_i + \beta_8 Colher_i + \varepsilon_i$, para $i = 1, \dots, n$.

$Custos Intangíveis_i = \beta_0 + \beta_1 Defensiva_i + \beta_2 Analítica_i + \beta_3 Prospectora_i + \beta_4 Custos_i + \beta_5 Diferenciação_i + \beta_6 Construir_i + \beta_7 Manter_i + \beta_8 Colher_i + \varepsilon_i$, para $i = 1, \dots, n$.

$TCO_i = \beta_0 + \beta_1 Defensiva_i + \beta_2 Analítica_i + \beta_3 Prospectora_i + \beta_4 Custos_i + \beta_5 Diferenciação_i + \beta_6 Construir_i + \beta_7 Manter_i + \beta_8 Colher_i + \varepsilon_i$, para $i = 1, \dots, n$.

$Custos dos Concorrentes_i = \beta_0 + \beta_1 Defensiva_i + \beta_2 Analítica_i + \beta_3 Prospectora_i + \beta_4 Custos_i + \beta_5 Diferenciação_i + \beta_6 Construir_i + \beta_7 Manter_i + \beta_8 Colher_i + \varepsilon_i$, para $i = 1, \dots, n$.

$Lucro por Cliente_i = \beta_0 + \beta_1 Defensiva_i + \beta_2 Analítica_i + \beta_3 Prospectora_i + \beta_4 Custos_i + \beta_5 Diferenciação_i + \beta_6 Construir_i + \beta_7 Manter_i + \beta_8 Colher_i + \varepsilon_i$, para $i = 1, \dots, n$.

$Custos Logísticos_i = \beta_0 + \beta_1 Defensiva_i + \beta_2 Analítica_i + \beta_3 Prospectora_i + \beta_4 Custos_i + \beta_5 Diferenciação_i + \beta_6 Construir_i + \beta_7 Manter_i + \beta_8 Colher_i + \varepsilon_i$, para $i = 1, \dots, n$.

$Alianças Estratégicas_i = \beta_0 + \beta_1 Defensiva_i + \beta_2 Analítica_i + \beta_3 Prospectora_i + \beta_4 Custos_i + \beta_5 Diferenciação_i + \beta_6 Construir_i + \beta_7 Manter_i + \beta_8 Colher_i + \varepsilon_i$, para $i = 1, \dots, n$.

$Contabilidade Aberta_i = \beta_0 + \beta_1 Defensiva_i + \beta_2 Analítica_i + \beta_3 Prospectora_i + \beta_4 Custos_i + \beta_5 Diferenciação_i + \beta_6 Construir_i + \beta_7 Manter_i + \beta_8 Colher_i + \varepsilon_i$, para $i = 1, \dots, n$.

$Custos Interorganizacionais_i = \beta_0 + \beta_1 Defensiva_i + \beta_2 Analítica_i + \beta_3 Prospectora_i + \beta_4 Custos_i + \beta_5 Diferenciação_i + \beta_6 Construir_i + \beta_7 Manter_i + \beta_8 Colher_i + \varepsilon_i$, para $i = 1, \dots, n$.

$Custeio Meta_i = \beta_0 + \beta_1 Defensiva_i + \beta_2 Analítica_i + \beta_3 Prospectora_i + \beta_4 Custos_i + \beta_5 Diferenciação_i + \beta_6 Construir_i + \beta_7 Manter_i + \beta_8 Colher_i + \varepsilon_i$, para $i = 1, \dots, n$.

$Economia\ de\ Escala_i = \beta_0 + \beta_1 Defensiva_i + \beta_2 Analítica_i + \beta_3 Prospectora_i + \beta_4 Custos_i + \beta_5 Diferenciação_i + \beta_6 Construir_i + \beta_7 Manter_i + \beta_8 Colher_i + \varepsilon_i$, para $i = 1, \dots, n$.

$Economia\ de\ escopo_i = \beta_0 + \beta_1 Defensiva_i + \beta_2 Analítica_i + \beta_3 Prospectora_i + \beta_4 Custos_i + \beta_5 Diferenciação_i + \beta_6 Construir_i + \beta_7 Manter_i + \beta_8 Colher_i + \varepsilon_i$, para $i = 1, \dots, n$.

$Grau\ de\ Complexidade_i = \beta_0 + \beta_1 Defensiva_i + \beta_2 Analítica_i + \beta_3 Prospectora_i + \beta_4 Custos_i + \beta_5 Diferenciação_i + \beta_6 Construir_i + \beta_7 Manter_i + \beta_8 Colher_i + \varepsilon_i$, para $i = 1, \dots, n$.

$Tecnologia\ Utilizada_i = \beta_0 + \beta_1 Defensiva_i + \beta_2 Analítica_i + \beta_3 Prospectora_i + \beta_4 Custos_i + \beta_5 Diferenciação_i + \beta_6 Construir_i + \beta_7 Manter_i + \beta_8 Colher_i + \varepsilon_i$, para $i = 1, \dots, n$.

$Configuração\ do\ Produto_i = \beta_0 + \beta_1 Defensiva_i + \beta_2 Analítica_i + \beta_3 Prospectora_i + \beta_4 Custos_i + \beta_5 Diferenciação_i + \beta_6 Construir_i + \beta_7 Manter_i + \beta_8 Colher_i + \varepsilon_i$, para $i = 1, \dots, n$.

$Gestão\ dos\ Custos\ da\ Qualidade_i = \beta_0 + \beta_1 Defensiva_i + \beta_2 Analítica_i + \beta_3 Prospectora_i + \beta_4 Custos_i + \beta_5 Diferenciação_i + \beta_6 Construir_i + \beta_7 Manter_i + \beta_8 Colher_i + \varepsilon_i$, para $i = 1, \dots, n$.

$Layout\ de\ Instalação_i = \beta_0 + \beta_1 Defensiva_i + \beta_2 Analítica_i + \beta_3 Prospectora_i + \beta_4 Custos_i + \beta_5 Diferenciação_i + \beta_6 Construir_i + \beta_7 Manter_i + \beta_8 Colher_i + \varepsilon_i$, para $i = 1, \dots, n$.

$Utilização\ da\ Capacidade\ de\ Produção_i = \beta_0 + \beta_1 Defensiva_i + \beta_2 Analítica_i + \beta_3 Prospectora_i + \beta_4 Custos_i + \beta_5 Diferenciação_i + \beta_6 Construir_i + \beta_7 Manter_i + \beta_8 Colher_i + \varepsilon_i$, para $i = 1, \dots, n$.

$Relações\ na\ Cadeia\ de\ valor_i = \beta_0 + \beta_1 Defensiva_i + \beta_2 Analítica_i + \beta_3 Prospectora_i + \beta_4 Custos_i + \beta_5 Diferenciação_i + \beta_6 Construir_i + \beta_7 Manter_i + \beta_8 Colher_i + \varepsilon_i$, para $i = 1, \dots, n$.

No modelo de Regressão Inicial foi utilizado o método *Enter* para se ter uma visão geral da contribuição de cada uma das variáveis independentes na explicação das variáveis dependentes, caso todas fossem inseridas no modelo. Isto porque, no método *Enter* (padrão) todas as variáveis independentes entram de maneira simultânea no modelo, o que permite

analisar o quanto cada uma das variáveis independentes contribui para a explicação das variáveis dependentes (HAIR et al., 2005).

Posteriormente, utilizou-se o método *Stepwise* para identificar quais variáveis independentes realmente contribuem para a explicação das variáveis dependentes. No método *Stepwise*, as variáveis são selecionadas por meio de critérios estatísticos. A seleção das variáveis é feita por etapas, e em cada uma das etapas é inserida no modelo a variável independente que possui a menor probabilidade no teste F, entre as variáveis que estiverem fora do modelo, estando esta probabilidade abaixo de um valor predefinido (HAIR et al., 2005). O software SPSS utiliza como padrão o valor 0,05.

As variáveis que estiverem no modelo são removidas se a sua probabilidade no teste F for maior do que o valor predefinido (HAIR et al., 2005). Neste caso, o padrão do software SPSS é 0,10. O processo realizado pelo método *Stepwise* continua até que nenhuma variável satisfaça os critérios de inserção ou exclusão do modelo. A seguir são apresentados os pressupostos da regressão múltipla.

3.5.3.1 Pressupostos da Regressão Múltipla

A análise de regressão Linear possui alguns pressupostos que devem ser analisados. Entre os pressupostos citados por Gujarati (2011) estão: 1) Variância constante dos termos de erro (homocedasticidade); 2) Independência dos termos de erro e; 3) Ausência de colinearidade perfeita, ou seja, não há relação linear exata entre as variáveis independentes. A presença de heterocedasticidade não invalida a estimação dos parâmetros do modelo de regressão, mas enfraquece a sua inferência estatística. Esta situação ocorre também com os problemas de autocorrelação no termo de erro. Mesmo que existam problemas de autocorrelação, os estimadores do modelo de regressão irão permanecer não viesados, mas a significância estatística dos estimadores pode ser reduzida (GUJARATI, 2011).

Quanto à ausência de colinearidade perfeita entre as variáveis independentes Gujarati (2011) explica que se existe uma relação de colinearidade perfeita entre duas ou mais variáveis independentes, não é possível reconhecer o impacto que a variável independente provoca na variável dependente. Quando este pressuposto é violado os estimadores do método de regressão múltipla perdem o poder de inferência estatística, embora permaneçam não viesados (GUJARATI, 2011). Para verificar a existência de colinearidade ou multicolinearidade entre as variáveis independentes, foram analisados os valores da Tolerância e do VIF, conforme recomendações de Hair et al. (2005). Para isto, considerou os

valores do modelo de regressão *Stepwise*. Não foi identificada nenhuma variável com valor de Tolerância próximo a 0,1 e valor VIF próximo a 10. Como pode ser observado na Tabela 8 do subtópico 4.4.2, o menor valor de Tolerância encontrado foi o da variável missão construir (Tolerância = 372) e o maior valor de VIF encontrado também (VIF = 3,144). Portanto, esse pressuposto, foi considerado como atendido.

3.6 Limitações dos Procedimentos Metodológicos

A limitação desta pesquisa reside na utilização dos relatórios da administração como única fonte de dados. Outro fator limitante é a subjetividade na coleta dos dados, uma vez que, com a utilização da técnica de análise de conteúdo, os resultados poderão ser influenciados pelo grau de conhecimento do pesquisador sobre o assunto, e de sua interpretação a partir dos documentos analisados.

Há ainda uma limitação quanto ao método estatístico utilizado, pois não foram realizados testes formais para verificar o atendimento aos pressupostos de normalidade e homocedasticidade. As alternativas de análise, para verificar se estes pressupostos foram ou não atendidos, são complexas e exigem amostras grandes, o que não é o caso deste estudo, dado que a amostra se restringiu a 40 empresas. Uma forma simples seria a análise gráfica dos resíduos, no entanto, esta análise é subjetiva.

Adicionalmente, a pesquisa também se limita quanto ao período analisado, que se ateve apenas ao exercício de 2015, pois não teve por objetivo apresentar resultados sob a perspectiva de dados longitudinais. Portanto, os resultados aqui apresentados não consideraram as relações interativas que as mudanças nas opções estratégicas poderiam causar na utilização de elementos de GEC e em como estes elementos poderiam ser utilizados para corresponder a estas mudanças.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 Análise Geral da Amostra

As empresas analisadas estão classificadas segundo a BM&FBOVESPA (2015) em nove grandes setores: bens industriais; consumo cíclico; consumo não cíclico; financeiros e outros; materiais básicos; saúde; tecnologia da informação; telecomunicações e; utilidade pública. O setor com maior número de empresas analisadas é o de consumo cíclico (35%), seguido de Utilidade pública (15%), bens industriais e materiais básicos (12,5% cada). Na Tabela 2 são apresentadas as classificações setoriais das empresas analisadas.

Tabela 2- Classificação setorial das empresas incluídas na amostra

Setor	Número de Companhias	Percentual amostra
Bens Industriais	5	12,5
Consumo Cíclico	14	35
Consumo não Cíclico	1	2,5
Financeiro e Outros	3	7,5
Materiais Básicos	5	12,5
Saúde	3	7,5
Tecnologia da Informação	2	5
Telecomunicações	1	2,5
Utilidade Pública	6	15
TOTAL	40	100

Fonte: Elaborado pela autora com base nos Dados da BM&FBOVESPA (2015).

Nas subseções seguintes são apresentadas as medidas descritivas segundo as Opções Estratégicas e os Elementos de Gestão Estratégica de Custos. O estudo envolveu a análise de três escolas estratégicas: Tipologias Estratégicas, Missão Estratégica e, Posicionamento Estratégico, sob a perspectiva da Vantagem Competitiva, e 21 elementos relacionados à Gestão Estratégica de Custos.

4.2 Estatísticas Descritivas dos Dados de Opções Estratégicas

Relacionado com o primeiro objetivo da pesquisa apresentam-se na Tabela 3 as estatísticas descritivas das Opções Estratégicas da amostra analisada em ordem decrescente, conforme dados da segunda coluna.

Tabela 3- Estatística descritiva das Opções Estratégicas

Opções Estratégicas	N	Média	Mediana	Moda	Coef. Variação	Mínimo	Máximo
Tipologias estratégicas							
Prospectora	40	5,78	3,00	0,00	1,35	0	37
Defensiva	40	2,03	1,00	0,00	1,35	0	12
Analítica	40	1,98	0,00	0,00	1,69	0	14
Forma escolhida para competir							
Vantagem em Diferenciação	40	10,08	7,00	2,00	1,12	0	48
Vantagem em Custos	40	8,60	5,00	0,00	1,01	0	32
Missão estratégica							
Construir	40	7,40	3,50	2,00	1,25	0	44
Manter	40	1,75	0,00	0,00	2,71	0	29
Colher	40	,28	0,00	0,00	2,68	0	4

Fonte: Elaborado pela autora com base nos Dados da pesquisa.

Os dados observados revelam que a estratégia prospectora possui a maior média das tipologias estratégicas 5,78%, sendo a mediana observada de 3% com um mínimo de 0% e um máximo de 37%. A moda tanto para as tipologias estratégicas (construir, manter e colher), vantagem competitiva (custos) quanto para missão (manter e colher) é zero, isto porque houve um grande número de empresas em que não foi possível identificar em seu RA informações ligadas a estas opções estratégicas, como é o caso das empresas: Locação das Américas, Iochpe e Sanesalto que não tiveram nenhuma informação sobre a tipologia defensiva, analítica e prospectora identificada. As informações sobre as opções estratégicas que foram encontradas ou não nos RAs das empresas analisadas são apresentadas no Apêndice H.

Os resultados apresentados neste estudo assemelham-se aos resultados do estudo realizado por Pletsch, et al. (2015) que identificaram a tipologia prospectora como sendo a mais adotada por empresas brasileiras do setor de consumo não cíclico. Para Miles et al. (1978) as empresas prospectoras são inovadoras, estão sempre em busca de novas oportunidades de produto e mercado, por meio de monitoramento das condições ambientais, sendo normalmente criadoras de mudanças e incerteza no ambiente, possuem tecnologias flexíveis e capacidade de reações rápidas em respostas aos seus concorrentes.

No que diz respeito à forma escolhida para competir, os resultados encontrados apontam uma maior ênfase na vantagem em diferenciação, em relação à vantagem em custos, na observância das médias obtidas, 10,8% e 8,6 %, respectivamente. Tais resultados corroboram com estudos realizados por Diehl e Gonçalo (2005), em duas empresas de serviços e, Souza et al. (2016), em um Sistema de Crédito Cooperativo, nos quais a vantagem competitiva identificada foi a de diferenciação. Os resultados de Diehl e Gonçalo (2005)

mostram que a diferenciação adotada pelas empresas é baseada na imagem da marca, no desenvolvimento do produto e envolvimento da força de trabalho. Enquanto os resultados de Souza et al. (2016) evidenciam o foco na necessidades dos clientes e na capacidade de fornecer produtos e serviços inovadores.

Na missão estratégica a maior média observada é na estratégia Construir 7,4%, e mediana de 3,5%, com um índice mínimo de zero e máximo de 4%. Em contraponto, estudo realizado por Diehl e Gonçalo (2005) a missão estratégica identificada nas empresas analisadas, foram determinadas pelo tipo de negócio, de forma que uma mesma empresa foi identificada seguindo as missões estratégicas colher, manter e construir. A missão construir segundo Gupta e Govindarajan (1984) busca melhorar a participação de mercado e a vantagem competitiva da empresa, mesmo que isso implique na redução de seus ganhos e fluxos de caixas de curto prazo. Para estes autores, melhorar a participação de mercado e a vantagem competitiva, requer ação com orientação gerencial e eficiência no monitoramento e análise das características do setor, como por exemplo, as ações dos concorrentes e as necessidades dos clientes.

Para confirmar as informações sobre as opções estratégicas seguidas pelas empresas, identificadas a partir da análise dos Relatórios de Administração, foi aplicado questionário via e-mail aos diretores de duas empresas da amostra, uma do setor de locação de veículos e outra de telecomunicações. Foram contatadas 10 empresas, três confirmaram positivo para a participação na pesquisa, mas apenas duas retornou o questionário com as respostas. Utilizou-se parcialmente o questionário desenvolvido por Marques (2012) haja vista que buscou-se aqui, apenas a confirmação das informações sobre opção estratégica obtidas via análise dos Relatórios de Administração. O questionário utilizado encontra-se no Anexo B.

a) Opção estratégica relacionada às características de produto e mercado

A resposta do diretor da empresa de telecomunicações no que se refere à opção estratégica em relação às características de produto e mercado apontou para a tipologia prospectora. Identificou-se no RA que a empresa de telecomunicações cita maior número de informações que caracterizam a estratégia prospectora, como por exemplo: lançamentos de novos produtos e serviços, com escopo diferente dos atuais, permitindo novas oportunidades de mercado, liderança em inovações de produtos e processos, alta qualidade e investimentos em marketing. Isso evidencia que a opção estratégica prospectora apontada pelo entrevistado da empresa de telecomunicações, está condizente com as informações fornecidas no RA.

Para o diretor da empresa de locação de veículos a opção estratégica quanto às características de produto e mercado, também foi em direção à tipologia prospectora.

Contudo, não foi possível identificar claramente no RA qual a tipologia estratégica seguida, pela empresa, pois a análise apresentou um número idêntico de inferências relacionadas à tipologia defensiva, prospectora e analítica. As inferências identificadas foram respectivamente: redução nos custos de produção, monitoramento de oportunidade de mercado e tendências de produtos, e busca por aumento da oportunidade de lucro. Portanto, não foi possível confirmar se a opção estratégica prospectora apontada pelo diretor da empresa de locação, está condizente com as informações do RA, dado provavelmente à maneira difusa com que as informações sobre esta opção estratégica foram divulgadas.

b) Opção estratégica relacionada ao ciclo de vida

A opção estratégica relacionada ao ciclo de vida apontada pelos diretores das empresas de telecomunicações e locação de veículos é do tipo manter, ou seja, busca a manutenção da participação de mercado e da vantagem competitiva e obter um retorno razoável. Embora informações sobre manutenção da participação de mercado, introdução constante de novos produtos buscando a melhoria da qualidade tenham sido identificadas, o RA da empresa de telecomunicação evidenciou um maior número de informações relacionadas ao tipo construir, tais como: oferta contínua de novos produtos inovadores, voltados a necessidade dos clientes, por meio de ações de monitoramento tanto dos clientes quanto dos concorrentes, aumento da participação de mercado, aumento do volume e capacidade de produção. Isto significa que, a opção estratégica manter apontada pelo diretor, não está condizente com as informações apresentadas no RA. Não foi identificada no RA nenhuma informação que pudesse indicar que a empresa de locação de veículos atua com a opção estratégica manter. Entretanto, foi possível identificar um maior número de informações relacionadas à missão construir, tais como: aumento da participação de mercado, monitoramento das ações dos concorrentes e necessidades dos clientes. Logo, a opção estratégica manter apontada pelo diretor da empresa de locação, não está condizente com as informações fornecidas no RA.

Uma explicação razoável para as divergências encontradas entre as respostas obtidas pelos gestores e as identificadas no RA, pode residir no fato de que a missão manter trata-se de uma opção estratégica intermediária na qual, características tanto da missão construir, quanto da missão colher estão presente. Dessa forma, a visão do gestor do que seja o foco estratégico da empresa, pode ser influenciado, por exemplo, pela área na qual está vinculado, como é o caso do gestor da empresa de telecomunicação que está vinculado a área de patrimônio, portanto, mais ligado às questões patrimoniais e econômico- financeiras. Para este gestor embora a empresa atue em um cenário com mudanças quase que diárias, a participação de mercado aliado à eficiência nos custos e qualidade dos produtos ainda é o foco principal.

No caso da empresa de locação de veículos que se trata de uma franqueada, há duas situações que podem ter levado às divergências. A primeira é que o diretor entrevistado foi o da franqueada e o relatório analisado foi o consolidado, divulgado pela franqueadora, portanto diretores diferentes. A segunda é que por se tratar de franqueada e franqueadora, podem possuir opções estratégicas diferentes, além disso, por estar mais próximo do cliente o gestor da franqueada pode ter uma tendência maior em adotar ações que os atraiam, ou seja, buscam manter a participação de mercado ofertando continuamente a seus clientes produtos de alta qualidade a custos mais baixos.

c) Opção estratégica relacionada ao posicionamento de mercado

A opção estratégica de posicionamento de mercado (vantagem competitiva) foi apontada pelos diretores como vantagem em diferenciação, ou seja, tem por objetivo a oferta de novos produtos inovadores, de alta qualidade e com características e atributos distintos dos produtos e serviços ofertados por seus concorrentes e que são valorizados pelos clientes. Embora informações sobre ofertas constantes de novos produtos com base em inovação tecnológica e qualidade, que induz a imagem positiva e a lealdade dos clientes a marca, tenha sido identificada no RA da empresa do setor de telecomunicação, um maior número de informações relacionadas à vantagem em custos, tais como: eficiência dos processos internos, rígido controle de custos e despesas gerais por meio de redução estruturada, indicando a importância dos custos planejados foram identificadas. Isto significa que, a opção estratégica vantagem em diferenciação apontada pelo diretor da empresa de telecomunicações, não está condizente com as informações do RA. Isso evidencia que embora a empresa de telecomunicações procure defender sua posição de mercado via diferenciação de produtos, como informado pelo diretor, um maior número de ações são implementadas a fim de tornar o processo produtivo mais eficiente e dessa forma controlar os custos e obter um melhor desempenho. Para Porter (1989) duas estratégias podem ser combinadas, no entanto, não é possível obter eficiência em custos e vantagem em diferenciação, assim como retornos acima da média dos concorrentes no longo prazo.

As informações identificadas no RA da empresa de locação de veículos apontaram para a opção estratégica vantagem em diferenciação, pois apresentou um maior número de inferências sobre inovações de produtos e serviços, imagem positiva da marca e do produto no setor e maior relacionamento com os canais de distribuição. Portanto, a opção estratégica vantagem em diferenciação apontada pelo diretor da empresa de locação, está condizente com as informações do RA.

4.3 Estatísticas Descritivas dos dados de Elementos de GEC

Relacionado com o segundo objetivo da pesquisa apresentam-se na Tabela 4 a estatística descritiva dos dados observados na amostra. As informações referem-se aos elementos de Gestão Estratégicas de Custos e são apresentados em ordem decrescente conforme a classificação da segunda coluna.

Tabela 4- Estatística descritiva Elementos de Gestão Estratégica de Custos

Elementos de GEC	N	Média	Mediana	Moda	Coef. Variação	Mínimo	Máximo
Custos intangíveis	40	27,25	13,00	0,00	1,35	0	196
Grau de complexidade	40	16,03	11,00	5,00	0,95	0	60
Cadeia de valor	40	13,20	9,00	0,00	1,12	0	66
Custos Ambientais	40	10,05	1,50	0,00	1,55	0	63
Gestão da qualidade	40	7,65	3,00	0,00	1,85	0	82
Economia de Escopo	40	7,38	5,00	0,00	1,02	0	35
Economia de Escala	40	5,50	3,00	2,00	1,10	0	28
ABC/ABM	40	5,13	4,00	0,00	0,99	0	21
TCO	40	5,03	3,50	0,00	1,00	0	19
Custeio meta	40	4,63	2,00	0,00	1,85	0	44
Relações na Cadeia de Valor	40	4,63	1,50	0,00	1,34	0	24
Custos logísticos	40	2,80	0,00	0,00	2,49	0	39
Custos interorganizacionais	40	2,50	1,00	0,00	1,99	0	29
Tecnologia utilizada	40	2,38	2,00	0,00	1,04	0	9
Alianças estratégicas	40	1,98	0,00	0,00	1,77	0	17
Lucro por cliente	40	1,75	0,00	0,00	2,38	0	22
Utilização da capacidade de produção	40	1,30	0,00	0,00	2,07	0	12
Layout instalação	40	1,05	0,00	0,00	1,76	0	8
Custos concorrentes	40	0,60	0,00	0,00	2,38	0	6
Configuração do produto	40	0,43	0,00	0,00	2,84	0	7
Contabilidade aberta	40	0,15	0,00	0,00	3,87	0	3

Fonte: Elaborado pela autora com base nos Dados da pesquisa.

Os dados observados mostram que os níveis médios de citação variam de 27,25 (custos intangíveis) a 0,15 (contabilidade aberta) com um máximo de 196 e um mínimo de 0 respectivamente. A maioria dos elementos de gestão estratégica de custos apresenta moda zero. A razão conforme pode ser observado no Apêndice H, reside no fato de não ter sido identificado na maior parte das empresas, informação relacionada a estes elementos, como é o caso das empresas: Baumer, Celulose Irani, Industrial Cataguases, Locação das Américas, Cyrela, Haga, Hercules, Mills, Multiplan, Rodobens, Sanesalto, Textil e Ranauview, que não tiveram nenhuma informação relacionada aos elementos Custos dos Concorrentes, Lucro por Cliente, Custos Logísticos, Alianças Estratégicas, Custos Interorganizacionais e Contabilidade Aberta identificada.

Os elementos custos intangíveis, grau de complexidade, cadeia de valor e, custos

ambientais, apresentam as maiores médias de citação. Enquanto os elementos Gestão dos Custos da Qualidade, Economia de Escopo, Economia de Escala, ABC/ABM, TCO, Custeio Meta e Relações na Cadeia de Valor, possuem citação média. As médias mais baixas citação estão entre os Custos Logísticos, Custos, interorganizacionais, Tecnologia Utilizada, Alianças Estratégicas, Lucro por Cliente, Utilização da capacidade de produção, Layout de instalação, Custos dos Concorrentes, Configuração do Produto e Contabilidade Aberta.

Em estudo semelhante, Wrubel (2009) constatou que os três tipos de informações mais evidenciadas pelas empresas listadas na BM&FBOVESPA nos níveis I, II e Novo Mercado entre os anos de 2005 e 2007 no que se refere às práticas de GEC, foram os determinantes de custos, os custos da cadeia de valor e os custos intangíveis. Enquanto a gestão dos custos da qualidade, custos ambientais e custos logísticos apresentaram nível médio de divulgação. Os elementos custeio meta, alianças estratégicas, custos dos concorrentes, custo total de propriedade, custos interorganizacionais e Lucro por cliente foram as menos evidenciadas. Já o ABC/ABM e a Contabilidade Aberta não foram mencionadas por nenhuma das companhias analisadas.

Guilding, Cravens e Tayles (2000) em investigação sobre o nível de uso de 12 práticas de CGE em uma amostra de grandes empresas da Nova Zelândia, Reino Unido e Estados Unidos identificaram que as mais amplamente utilizadas são “contabilidade do concorrente” que envolve a avaliação dos custos dos concorrentes e, “Preço estratégico” que envolve os custos da qualidade, custeio meta e custos da cadeia de valor. Na Itália, Cinquini e Tenucci (2010) registraram maiores pontuações de uso de práticas de CGE voltadas para a gestão dos custos da qualidade, avaliação dos custos dos concorrentes e, custeio meta, estando entre as menos utilizadas as orientadas para análise dos custos da cadeia de valor e ABC/ABM.

Cadez e Guilding (2007) descobriram cinco “elementos estratégicos de custos” mais utilizados pelas empresas da Eslovênia dentre os três primeiros estão a gestão dos custos da qualidade, custos da cadeia de valor e custeio meta. Dentre os relacionados à “contabilidade dos concorrentes” a avaliação dos custos dos concorrentes foi identificada como o quarto elemento mais utilizado. Já os elementos relacionados a “contabilidade dos clientes” a técnica mais utilizada é análise da rentabilidade do cliente. Neste mesmo estudo, Cadez e Guilding (2007) apresentaram dentre os “elementos estratégicos de custos” mais utilizados pelas empresas da Austrália, a análise da cadeia de valor e o custeio meta, sendo a menos utilizada a gestão dos custos da qualidade. Quanto aos elementos relacionados à “contabilidade dos concorrentes” estas empresas também evidenciaram a avaliação dos custos dos concorrentes como o quarto elemento mais utilizado, sendo a mais utilizada entre os elementos de

“contabilidade de clientes” a análise da rentabilidade dos clientes.

É possível observar a partir dos resultados destes estudos que a ênfase dada aos elementos de CGE, mesmo àqueles mais voltados aos elementos de GEC divergem de um país para outro, haja vista que nas empresas eslovenas o elemento gestão dos custos da qualidade é o mais utilizado, no Brasil está entre os cinco elementos mais enfatizado, enquanto nas empresas australianas este elemento foi encontrado como sendo o menos utilizado. As informações ligadas ao custeio meta são menos enfatizadas pelas empresas brasileiras, eslovenas e australianas, enquanto pelas empresas norte-americanas, do Reino Unido, da Nova Zelândia e italianas são mais enfatizadas. Lucro por cliente está entre as informações mais utilizadas pelas empresas eslovenas e australianas enquanto no Brasil esta informação tem sido menos enfatizada.

Dada a natureza estratégica dos elementos de GEC abordado na literatura, buscou-se na subseção 4.4 identificar a relação entre as Opções Estratégicas das empresas (tipologia estratégica, forma escolhida para competir e missão estratégica) e 21 elementos ligados à GEC por meio de análise de regressão linear múltipla. Oito hipóteses desenvolvidas foram testadas.

4.4 Análise Estatística da Relação entre as Opções Estratégicas e Elementos de GEC

4.4.1 Resultado da Regressão Múltipla- Método *Enter*

Para obter uma visão geral acerca da contribuição das variáveis independentes na explicação das variáveis dependentes, foi realizado o método de regressão múltipla utilizando o método *Enter*, o qual determina que todas as variáveis independentes sejam inseridas no modelo de regressão. Na Tabela 5 o conjunto das 8 variáveis independentes explicam as 21 variáveis dependentes.

Tabela 5- Resumos dos Modelos de Regressão Múltipla- Método *Enter*

(continua)

Modelos	Variáveis dependentes	R ^a	R ²	R ² Ajustado	Erro Padrão da Estimativa
1	Cadeia de valor	0,752	0,565	0,453	10,965
2	ABC/ABM	0,349	0,122	-0,105	5,339
3	Custos Ambientais	0,563	0,317	0,141	14,461
4	Custos intangíveis	0,772	0,596	0,491	26,216
5	TCO	0,296	0,088	-0,148	5,406
6	Custos dos concorrentes	0,674	0,455	0,314	1,183
7	Lucro por Cliente	0,754	0,569	0,458	3,073

(conclusão)

Modelos	Variáveis dependentes	R^a	R²	R² Ajustado	Erro Padrão da Estimativa
8	Custos Logísticos	0,687	0,472	0,336	5,675
9	Alianças Estratégicas	0,532	0,283	0,098	3,328
10	Custos Interorganizacionais	0,476	0,227	0,027	4,898
11	Contabilidade Aberta	0,330	0,109	-0,121	0,614
12	Elos na Cadeia de Valor	0,822	0,676	0,592	3,951
13	Custeio Meta	0,864	0,746	0,680	4,836
14	Economia de Escala	0,937	0,877	0,846	2,375
15	Economia de Escopo	0,718	0,515	0,390	5,887
16	Grau de Complexidade	0,766	0,587	0,481	10,969
17	Tecnologia Utilizada	0,812	0,660	0,572	1,615
18	Configuração do Produto	0,811	0,658	0,569	0,799
19	Gestão de Custos da Qualidade	0,303	0,092	-0,143	15,172
20	Layout de Instalação	0,546	0,298	0,116	1,742
21	Utilização da Capacidade de produção	0,489	0,239	0,043	2,632

Fonte: Elaborado pela autora com base nos Dados da Pesquisa, SPSS 20

Legenda: a. Preditores: (Constante), colher, construir, analítica, diferenciação, manter, custo, prospectora, defensiva.

O teste de significância geral dos modelos de regressão pelo método “Enter” é apresentado na Tabela 6. Observa-se que 9 dos 21 modelos não possuem significância estatística.

Tabela 6- ANOVA- Teste de Significância do Modelo de Regressão Múltipla *Enter*

(continua)							
Modelos	Variáveis Dependentes		Soma dos Quadrados	Graus de Liberdade	Quadrado Médio	F	Sig. ^a
1	Cadeia de Valor	Regressão	4847,202	8	605,900	5,039	0,000
		Residual	3727,198	31			
		Total	8574,400	39			
2	ABC/ABM	Regressão	126,605	8	15,326	0,538	0,819
		Residual	883,770	31			
		Total	1006,375	39			
3	Custos Ambientais	Regressão	3013,485	8	378,686	1,801	0,115
		Residual	6482,415	31			
		Total	9495,900	39			
4	Custos Intangíveis	Regressão	31367,811	8	3920,976	5,705	0,000
		Residual	21305,689	31			
		Total	52673,500	39			
5	TCO	Regressão	86,922	8	10,865	0,372	0,928
		Residual	906,053	31			
		Total	992,975	39			
6	Custos dos Concorrentes	Regressão	36,204	8	4,526	3,233	0,009
		Residual	43,396	31			
		Total	79,600	39			
7	Lucro por Cliente	Regressão	386,663	8	48,333	5,117	0,000
		Residual	292,837	31			
		Total	679,500	39			
8	Custos Logísticos	Regressão	891,994	8	111,499	3,462	0,006
		Residual	998,406	31			
		Total	1890,400	39			
9	Alianças Estratégicas	Regressão	135,654	8	16,957	1,531	0,187
		Residual	343,321	31			
		Total	478,975	39			
10	Custos Interorganizacionais	Regressão	215,255	8	27,282	1,137	0,367
		Residual	743,745	31			
		Total	962,000	39			
11	Contabilidade Aberta	Regressão	1,422	8	0,178	0,472	0,866
		Residual	11,678	31			
		Total	13,100	39			

(conclusão)

Modelos	Variáveis Dependentes		Soma dos Quadrados	Graus de Liberdade	Quadrado Médio	F	Sig. ^a
12	Custeio Meta	Regressão	2126,438	8	262,805 23,385	11,366	0,000
		Residual	724,937	31			
		Total	2851,375	39			
13	Economia de Escala	Regressão	1251,090	8	156,386 5,642	27,717	0,000
		Residual	174,910	31			
		Total	1426,000	39			
14	Economia de Escopo	Regressão	1140,854	8	142,607 34,662	4,114	0,002
		Residual	1074,521	31			
		Total	2215,375	39			
15	Grau de Complexidade	Regressão	5309,172	8	663,647 120,316	5,516	0,000
		Residual	3729,803	31			
		Total	9038,975	39			
16	Tecnologia Utilizada	Regressão	156,569	8	19,571 2,607	7,508	0,000
		Residual	80,806	31			
		Total	237,375	39			
17	Configuração do Produto	Regressão	37,991	8	4,749 0,638	7,441	0,000
		Residual	19,784	31			
		Total	57,775	39			
18	Gestão de Custos da Qualidade	Regressão	720,871	8	90,109 230,201	0,391	0,917
		Residual	7136,229	31			
		Total	7857,100	39			
19	Layout de Instalação	Regressão	39,863	8	4,983 3,033	1,643	0,153
		Residual	94,037	31			
		Total	113,900	39			
20	Utilização da Capacidade de Produção	Regressão	67,606	8	8,451 6,929	1,220	0,320
		Residual	214,794	31			
		Total	282,400	39			
21	Relações na Cadeia de Valor	Regressão	1009,393	8	126,174 15,612	8,802	0,000
		Residual	483,982	31			
		Total	1493,375	39			

Fonte: Elaborado pela autora com base nos Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Legenda: a. Preditores: (Constante), colher, construir, analítica, diferenciação, manter, custo, prospectora, defensiva.

Os coeficientes de regressão múltipla das variáveis significantes pelo método “Enter” são apresentados na Tabela 7.

Tabela 7-Coefficientes de Regressão Múltipla Enter – Variáveis Significantes

Modelos	Variáveis Dependentes	Variáveis Independentes	Coeficientes Não Padronizados		Coeficientes Padronizados	t	Sig.	Estatística da colinearidade	
			B	Erro Padrão				Beta	Tolerância
1	Cadeia de Valor	Custo Diferenciação	0,862 0,629	0,300 0,200	0,507 0,478	2,876 3,149	0,007 0,004	0,452 0,609	2,214 1,641
4	Custos Intangíveis	Manter	- 2,989	1,360	- 0,385	- 2,197	0,036	0,425	2,351
6	Custos Concorrentes	Defensiva Colher	0,418 - 1,103	0,122 0,353	0,805 - 0,579	3,424 - 3,120	0,002 0,004	0,318 0,510	3,144 1,960
7	Lucro por Cliente	Analítica Custo	0,715 0,190	0,187 0,084	0,574 0,397	3,814 2,263	0,001 0,031	0,613 0,452	1,632 2,214
8	Custos Logísticos	Analítica Manter	- 0,831 - 0,703	0,346 0,294	- 0,400 - 0,478	- 2, 401 - 2,386	0,023 0,023	0,613 0,425	1,632 2,351
12	Custeio Meta	Manter	0,666	0,251	0,368	2,653	0,012	0,425	2,351
13	Economia de Escala	Prospectora	0,213	0,082	0,274	2,602	0,014	0,356	2,805
		Construir	0,534	0,079	0,817	6,751	0,000	0,270	3,701
		Manter	- 0,297	0,123	- 0,233	- 2,414	0,022	0,425	2,351
14	Economia de Escopo	Analítica	0,953	0,359	0,424	2,654	0,012	0,613	1,632
		Custo	0,535	0,161	0,619	3,329	0,002	0,452	2,214
		Colher	- 3,661	1,758	- 0,365	- 2,082	0,046	0,510	1,960
15	Grau de Complexidade	Construir	0,863	0,365	0,524	2,363	0,025	0,270	3,701
16	Tecnologia Utilizada	Construir	0,110	0,054	0,413	2,046	0,049	0,270	3,701
		Colher	- 1,016	0,482	- 0,309	- 2,108	0,043	0,510	1,960
17	Configuração do Produto	Defensiva	0,192	0,082	0,434	2,328	0,027	0,318	3,144
		Prospectora	0,057	0,028	0,363	2,064	0,047	0,356	2,805
		Analítica	- 0,144	0,049	- 0,397	- 2,954	0,006	0,613	1,632
		Custo	0,050	0,022	0,356	2,275	0,030	0,452	2,214
		Diferenciação	0,053	0,015	0,494	3,669	0,001	0,609	1,641
		Manter	- 0,085	0,041	- 0,332	- 2,062	0,048	0,425	2,351
Colher	- 0,637	0,239	- 0,393	- 2,668	0,012	0,510	1,960		
21	Relações na Cadeia de Valor	Diferenciação	0,251	0,072	0,457	3,493	0,001	0,609	1,641

Fonte: Elaborado pela autora com base nos Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Após visão geral da potencial contribuição de cada uma das variáveis independentes na explicação das variáveis dependentes, foi necessário identificar as variáveis que realmente são significantes. Para isto, realizou-se a Regressão Múltipla por meio do Método *Stepwise*.

4.4.2 Resultado da Regressão Múltipla- Método *Stepwise*

As variáveis independentes que contribuem significativamente para explicar a relação com as variáveis dependentes foram identificadas a partir da análise de regressão pelo método *Stepwise*. Os resultados são apresentados na Tabela 8.

Os modelos que foram testados e não foram suportados no Método de Regressão Enter, mas tiveram significância estatística pelo método de Regressão *Stepwise* foram os relacionados entre as Opções Estratégicas e os elementos: Custos Ambientais (3), Alianças Estratégicas (9), Custos Interorganizacionais (10) e Layout de Instalação (20) conforme mostram as Tabelas 11 e 13. Cabe destacar que o Método de Regressão Múltipla não pôde ser aplicado ao ABC/ABM (2), TCO (5), Contabilidade Aberta (11), Gestão dos Custos da Qualidade (19) e Utilização da Capacidade de Produção (21). Uma conclusão viável é a de que as Opções Estratégicas não explicam as variações ocorridas nestes Elementos da Gestão Estratégica de Custos.

No Método *Stepwise* apenas as variáveis significativas são selecionadas para compor o modelo, ou seja, apenas as variáveis que apresentam $\text{Sig} > 0,05$. Nota-se na Tabela 8, que o Modelo 1 incluiu a variável independente “Diferenciação”. Já o Modelo 12 inseriu as variáveis independentes: Construir, Manter e Diferenciação. Portanto as variáveis independentes que não possuem significância não são inseridas nos modelos e podem ser visualizadas na Tabela “Variáveis Excluídas” no Apêndice I.

Tabela 8- Resumo dos Modelos Coeficientes Regressão Múltipla- Método *Stepwise*

Modelos	Variáveis Dependentes	Variáveis Independentes	Coeficientes não Padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.	Tolerância	VIF	R ²	F
			B	Erro Padrão							
1	Cadeia Valor	Diferenciação	0,793	0,170	0,603	4,659	0,000	1,000	1,000	0,603	21,709
3	Custos Ambientais	Prospectora	0,713	0,304	0,355	2,343	0,024	1,000	1,000	0,355	5,491
4	Custos Intangíveis	Prospectora	2,954	0,598	0,265	4,941	0,000	1,000	1,000	0,625	24,410
6	Custos Concorrentes	Defensiva	0,362	0,076	0,696	4,786	0,000	0,769	1,301	0,631	12,218
		Colher	- 0,938	0,277	-0,493	-3,386	0,002	0,769	1,301		
7	Lucro por Cliente	Ana lítica	0,620	0,163	0,498	3,797	0,001	0,954	1,048	0,627	11,968
		Manter	0,254	0,116	0,288	2,200	0,034	0,954	1,048		
8	Custos Logísticos	Diferenciação	0,341	0,093	0,552	3,675	0,001	0,862	1,160	0,530	7,223
		Ana lítica	-0,706	0,312	-0,340	-2,267	0,029	0,862	1,160		
9	Alianças Estratégicas	Manter	0,281	0,111	0,380	2,532	0,016	1,000	1,000	0,380	6,411
10	Custos Interorganizacionais	Manter	0,358	0,160	0,341	2,239	0,031	1,000	1,000	0,341	5,015
12	Custeio Meta	Construir	0,328	0,122	0,355	2,683	0,011	0,479	2,087	0,835	27,678
		Manter	0,793	0,219	0,439	3,621	0,001	0,572	1,749		
		Diferenciação	0,173	0,079	0,229	2,208	0,034	0,783	1,267		
13	Economia de Escala	Construir	0,535	0,068	0,819	7,908	0,000	0,372	2,691	0,926	71,716
		Prospectora	0,266	0,069	0,343	3,885	0,000	0,511	1,956		
		Manter	-0,383	0,106	-0,300	-3,604	0,001	0,576	1,737		
14	Economia de Escopo	Baixo Custo	0,511	0,113	0,591	4,517	0,000	1,000	1,000	0,591	20,403
15	Grau de complexidade	Construir	0,817	0,216	0,496	3,786	0,001	0,789	1,267	0,706	18,377
		Diferenciação	0,437	0,177	0,323	2,468	0,018	0,789	1,267		
16	Tecnologia Utilizada	Prospectora	0,122	0,052	0,384	2,357	0,024	0,511	1,956	0,706	18,387
		Construir	0,102	0,043	0,382	2,347	0,024	0,511	1,956		
17	Configuração do Produto	Diferenciação	0,078	0,014	0,726	5,627	0,000	0,862	1,160	0,684	16,304
		Ana lítica	-0,140	0,047	-0,387	-2,995	0,005	0,862	1,160		
19	Layout de Instalação	Prospectora	0,080	0,036	0,335	2,193	0,035	1,000	1,000	0,335	4,089
21	Relações na Cadeia de Valor	Diferenciação	0,251	0,062	0,457	4,041	0,000	0,755	1,325	0,808	22,541
		Manter	0,414	0,137	0,316	3,013	0,005	0,875	1,143		
		Baixo Custo	0,204	0,083	0,288	2,464	0,019	0,707	1,414		

Fonte: Elaborado pela autora com base nos Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Os resultados, em geral, indicam suporte para o relacionamento entre as opções estratégicas e 16 elementos da Gestão Estratégica de Custos, conforme exposto a seguir.

a) Cadeia de Valor

A Cadeia de Valor está associada a variável “vantagem em diferenciação”, explicando 36,4% da variação no uso deste elemento. Esta associação é coerente haja vista que, o elemento cadeia de valor possui abordagem voltada para fornecedores, clientes e concorrentes (SHANK, GOVINDARAJAN, 1997). Este elo na visão de Porter (1989) pode resultar em diferenciação se a forma como uma atividade for executada influenciar no desempenho de outra. Para o autor a satisfação dos clientes envolve ações coordenadas de atividades que são ligadas. Como exemplo cita que o prazo de entrega não é determinado apenas pela logística externa, mas também pelo tempo em que o pedido leva para ser atendido. Dessa forma, atender de maneira singular os clientes exige coordenação com os fornecedores que poderão reduzir o tempo de produção e entrega de determinado produto ou matéria-prima.

b) Custos Ambientais

Custos Ambientais tem seu uso associado à “Tipologia Prospectora”. No entanto, esta variável explica apenas 12,6% da variação de uso deste elemento. Miles *et. al.*, (1978) argumentam que as empresas prospectoras estão sempre em busca de novas oportunidades de mercado e produtos e são reconhecidas como empresas inovadoras. Dadas essas características parece haver coerência na relação entre a tipologia prospectora e custos ambientais, haja vista que a utilização deste elemento, além de auxiliar as empresas a desenvolver produtos com características valorizadas pelos clientes (produtos que atendem às normas ambientais), permite a redução dos custos, como por exemplo, indenizações por danos causados pelo descarte inadequado de produtos ou pela ineficiência do processo de produção (WERNKE; BORNIA, 2001).

c) Custos Intangíveis

A utilização do elemento Custos Intangíveis está associado à “Tipologia Prospectora” (explicando 39,1% da variação no uso deste elemento). O desenvolvimento contínuo de produtos e serviços requer das empresas prospectoras mais investimentos em pesquisas e desenvolvimento, maior investimento em pessoal e marketing (DIEHL, 1997, WERNKE; BORNIA, 2001). Portanto, a relação entre a tipologia prospectora e custos intangíveis parece coerente.

d) Custos dos Concorrentes

Custos dos Concorrentes está associado a duas opções estratégicas, a “Tipologia Defensiva” e a “Missão Colher” (explicando 39,8% da variação no uso deste elemento). No

entanto, o valor de Beta para missão Colher é negativo, isto é, quanto mais a estratégia da empresa se aproxima da missão colher, menos presente será a análise dos custos dos concorrentes. A associação negativa entre estas variáveis parece coerente, visto que a missão colher busca maximizar o lucro e o fluxo de caixa da empresa em curto prazo, por meio de ações controladas de investimentos (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997). Portanto, dado a perspectiva de curto prazo, enfatizada por estas empresas, o uso de informações que apoiem a eficiência das operações internas são mais relevantes e por isto, estão menos preocupadas com as alterações que possam vir a ocorrer no ambiente externo, pois não tem a intenção de expandir a sua capacidade (KALD; NILSON; RAPP, 2000, GUILDING, 1999). Miles et al. (1978) descrevem defensores como empresas que possuem capacidade de proteger agressivamente seu domínio contra possíveis ações de seus concorrentes, e que se concentram em ofertar produtos de alta qualidade a preços competitivos. Isto só é possível porque os defensores possuem núcleo tecnológico único que os permitem produzir e distribuir produtos e serviços de maneira mais eficiente. Assim, ao melhorar a eficiência dos processos produtivos e a qualidade dos produtos os defensores protegem a parcela de mercado e reduzem a necessidade de oferta de novos produtos. Portanto, a relação positiva entre a tipologia defensiva e o elemento custos dos concorrentes parece ser coerente, visto que esta prioridade estratégica concentra-se em atuar melhor do que seus concorrentes em seu domínio estreito.

e) Lucro por Cliente

“Lucro por cliente” teve seu uso associado à “Tipologia Analítica” e a “Missão Manter” (explicando 39,3% da variação no uso deste elemento). Shank e Govindarajan (1997) mencionam que a missão manter está voltada para a proteção da parcela de mercado e posição competitiva da empresa. Portanto, suas ações são no sentido de garantir fluxo de caixa razoáveis e reduzir os custos com atividades que não agregam valor. A tipologia analítica combina características tanto dos defensores quanto dos prospectores, isto é, busca minimizar risco e maximizar a oportunidade de lucro na busca pelo equilíbrio entre estrutura e estratégia. Dessa forma, a empresa analítica busca a consolidação de mercado, sendo eficiente ao mesmo tempo em que amplia a oferta de produtos e serviços em novos mercados (MILES et al, 1978). A associação destas opções estratégicas ao elemento Lucro por cliente parece coerente, haja vista que para obter maiores ganhos e manter sua participação de mercado as empresas precisam avaliar a lucratividade de seus clientes, pois as diferenças entre as receitas geradas e os custos incorridos para que esta receita seja assegurada exerce impacto direto na

lucratividade da empresa (RAAJ; VERNOOIJ; TRIEST, 2003, FOSTER, GUPTA; SJOBLOM, 1997).

f) Custos Logísticos

Custos Logísticos está associado à “Vantagem em Diferenciação” e “Tipologia analítica” (explicando 28,1% da variação no uso deste elemento). Contudo, o valor de Beta para missão analítica é negativo, o que significa que quanto mais a estratégia da empresa se aproxima da tipologia analítica, menos presente será a análise dos Custos Logísticos. Esta relação negativa parece ser coerente, tendo em que a inovação dos produtos e serviços em empresas analíticas ocorre por meio da imitação de seus concorrentes. Ao copiar apenas os produtos e serviços que tiveram boa aceitação pelos clientes, estas empresas evitam os altos custos que geralmente seus concorrentes incorrem ao desenvolver novos serviços ou produtos (MILES et al., 1978). Porter (1989) menciona que as empresas que adotam vantagem em diferenciação tendem a ofertar produtos com atributos distintos e valorizados pelos clientes. Dado a estas características, a relação positiva entre o elemento Custos logísticos e vantagem em diferenciação parece ser adequado, uma vez que se busca por meio da adoção deste elemento, agregar valor ao cliente por meio da oferta de serviços que satisfaçam as necessidades específicas, ao mesmo tempo em que se reduzem os custos e aumenta a rentabilidade das atividades logísticas da empresa (FARIA; ROBLES, 2000, KAMINSKI, 2004, WRUBEL et al., 2011).

g) Alianças Estratégicas

Aliança Estratégica teve seu uso associado à “missão Manter”. Todavia, a missão Manter só explica 14,4% da variação de uso deste elemento. As empresas que estão em manter buscam proteger sua parcela de mercado e vantagem competitiva a fim de, obter retorno razoáveis sobre os investimentos realizados (LANGFIELD-SMITH, 1997). Por isto, necessitam de informações ligadas ao planejamento do lucro e a busca por eficiência seja dos custos, tecnológicas, ou ainda para acesso a recursos que possibilite o atendimento a um mercado específico. Portanto a relação entre essas variáveis parece ser compreensível (LANGFIELD-SMITH, 2008, WRUBEL et al., 2011).

h) Custos Interorganizacionais

O elemento Custos Interorganizacionais também teve seu uso associado à missão Manter. Contudo, a missão Manter só explica 11,7% da variação de uso deste elemento. A relação entre a missão manter, e custos interorganizacionais parece adequada, uma vez que o uso deste elemento tem por objetivo ações compartilhadas, que resultem em melhorias nas tecnologias de produção e maior eficiência dos custos (AGUIAR; REZENDE; ROCHA,

2008). Portanto, normalmente o tipo de informação que as empresas que adotam a estratégia manter procuram.

i) Custeio Meta

O Custeio Meta está associado às missões “Construir” e “Manter” e à “Vantagem em Diferenciação” (explicando 69,8% da variação). As empresas que seguem estratégia manter precisam ofertar continuamente novos produtos, buscando melhorias na qualidade e desenvolvimento tecnológico (KALD; NILSON; RAPP, 2000). As empresas que seguem a missão construir estão em desenvolvimento contínuo de produto e mercado, portanto exigem um maior monitoramento das necessidades dos clientes e características do ambiente (LANGFIELD-SMITH, 1997). As empresas líderes em diferenciação buscam o desenvolvimento contínuo de produtos com atributos valorizados pelos clientes. Pelas características apresentadas, a relação entre o elemento custeio meta e essas opções estratégicas é coerente, pois, devido à sua característica voltada para análise externa é capaz de auxiliar as empresas na etapa de desenvolvimento e lançamento de novos produtos com os atributos que são valorizados pelos clientes e com o retorno desejado pelas empresas (MARQUES, 2012).

j) Economia de Escala

A Economia de Escala está associada à Missão Construir, à Tipologia Prospectora e a Missão Manter (explicando 85,7% da variação do uso deste elemento). No entanto, o valor de Beta para Missão Manter é negativo, o que traz evidências de que quanto mais a estratégia da empresa se aproxima da missão manter, menos presente será o determinante Economia de Escala. Shank e Govindarajan (1997) argumentam que a economia de escala representa o potencial produtivo da empresa, refletida pelo porte da empresa e por sua capacidade de investimento em produção, pesquisa e desenvolvimento e marketing. O relacionamento negativo entre a missão manter e o determinante economia de escala parece ser coerente, pois segundo Langfield-Smith (1997) as empresas adotam a missão manter com o objetivo de proteger a parcela de mercado e a vantagem competitiva da empresa e dessa forma, obter retorno sobre investimentos. Essas empresas normalmente atuam com alta participação de mercado em setores com alto crescimento, portanto é razoável supor que estas empresas enfatizam menos estas informações por já possuírem economia de escala, ou por não terem a intenção de ampliar a oferta dos produtos ou serviços. A relação positiva entre a Missão Construir, a Tipologia Prospectora e o determinante Economia de Escala parece ser compreensível, pois tanto as empresas que seguem a missão construir, quanto as empresas que adotam a tipologia prospectora buscam ampliar continuamente a oferta de seus produtos e

serviços. Isto requer investimento adicional de capital em pesquisa e desenvolvimento, tecnologias flexíveis e inovação, aumento do volume de produção e expansão da capacidade de produção (MILES et al., 1978, GOVINDARAJAN; SHANK, 1992). E, os investimentos para tanto, apresentam maior retorno se forem obtidos ganhos de escala.

k) Economia de Escopo

A “Economia de Escopo” está associada apenas à Vantagem em Custo (explicando 34,9% da variação do uso deste elemento). A relação entre a Vantagem Competitiva em Custos e o determinante Escopo parece adequada, visto que este elemento decorre do uso compartilhado de recursos, processos e atividades na produção de múltiplos produtos, serviços e até mesmo subprodutos. Esta produção simultânea de produtos diversificados permite que as empresas maximizem seus lucros a medida que seus custos são reduzidos (COSTA; ROCHA,2014).

l) Grau de Complexidade - Diversidade de Produtos

O Grau de Complexidade está associado à missão Construir e a Vantagem em Diferenciação (explicando 49,8% da variação no uso deste elemento). O Grau de Complexidade foi abordado sob a perspectiva da amplitude da linha de produtos e serviços que são ofertados aos clientes. Para Shank e Govindarajan (1997) e Costa e Rocha (2014) quanto mais diversos são os produtos e serviços, mais complexo se torna o ambiente de produção. Isto porque fatores como processo de fabricação, demanda do mercado e tecnologias do produto tendem a mudar continuamente. Portanto, parece haver coerência na relação entre a Missão Construir, a Vantagem em Diferenciação e o elemento Grau de Complexidade, pois as empresas que buscam a vantagem em diferenciação e seguem a missão construir, possuem estruturas flexíveis dadas à ênfase constante em inovação. Portanto, a complexidade seria decorrente dessa oferta de produtos.

m) Tecnologia Utilizada

A Tecnologia Utilizada teve seu uso associado à Tipologia prospectora e a missão Construir (explicando 49,8% da variação no uso deste elemento). Para Shank e Govindarajan (1997) todas as atividades e elos da cadeia de valor utilizam a tecnologia. Souza e Rocha (2009) explicam que a forma como as matérias-primas são transformadas em produtos e serviços, os equipamentos utilizados, as instalações, a mão de obra empregada, todos representam a essência da Tecnologia. Porter (1989) argumenta que o uso da tecnologia pode tanto reduzir, como aumentar a economia de escala, viabilizar inter-relações na cadeia de valor que não eram possíveis antes, assim como influenciar os determinantes de custos ou de diferenciação. Portanto, uma organização pode explorar a tecnologia não só para modificar os

fatores que determinam os seus custos, de forma que crie meios que a beneficie, como também para que seja não só a primeira, mas a única a beneficiar-se de um determinante de custo específico. Baseado nestas informações parece compreensível à relação entre a Tipologia Prospectora, Missão Construir e o elemento Tecnologia Utilizada, pois as empresas que estão em prospectar e construir atuam em um ambiente em que as mudanças são contínuas e exige inovações constantes em seus produtos e na forma como executam suas atividades.

n) Configuração do Produto

A Configuração do Produto está associada à Vantagem em diferenciação e Tipologia Analítica (explicando 46,8% da variação no uso deste elemento). Contudo, o valor de Beta para tipologia analítica é negativo, isto significa que quanto mais a estratégia da empresa se aproxima da missão analítica, menos presente será o determinante Configuração do Produto. Para Costa e Rocha (2014) este elemento envolve a análise de características e atributos que são valorizados pelos clientes. Isto implica no desenvolvimento de produtos e na prestação de serviços que atendam as expectativas dos clientes quanto a aspectos como aparência, funcionamento, facilidade de instalação, de uso, de descarte e de acesso à assistência técnica (KOTLER, 2000). Por estas características, à relação positiva entre a Vantagem em diferenciação e o elemento Configuração do produto parece adequada. A relação negativa entre a tipologia analítica e o elemento configuração do produto parece compreensível, pois as empresas analíticas desenvolvem novos produtos, copiando os produtos dos seus concorrentes (MILES et al., 1978). Portanto, isto pode explicar o porque, das informações sobre configuração do produto serem menos enfatizadas.

o) *Layout* de Instalação

O *Layout* de Instalação teve seu uso associado apenas à Tipologia Prospectora, (mas esta variável só explica 11,2% da variação no uso deste elemento). As empresas prospectoras atuam em um ambiente mais dinâmico e desenvolvem e ofertam continuamente novos produtos nos mercados e por isto, requer maior flexibilidade tanto nos sistemas administrativo, quanto nos sistemas produtivos e tecnológicos. Nesse sentido, o correto posicionamento dos recursos e a correta distribuição física dos equipamentos podem melhorar o tempo em que seus produtos levam para ser produzidos ou entregues aos clientes. Moreira (2001) explica que o desejável é que não ocorram mudanças frequentes de *Layout*, contudo diversos fatores podem contribuir para que o contrário ocorra, por exemplo, mudanças no volume da demanda, mudanças nos produtos e serviços prestados, operações ineficientes e, necessidade de distribuir de maneira eficiente mais produtos no mercado. Entretanto, a ênfase

no *layout* de Instalação em geral está relacionada com a melhoria continua visando a eficiência do processo produtivo e a redução de custos. Logo, a relação entre as variáveis parece ser conflitante, tendo em vista as mudanças constantes nos processos e nos produtos das empresas prospectoras.

p) Relações na Cadeia de Valor

Relações na Cadeia de Valor teve seu uso associado à vantagem em diferenciação, missão manter e vantagem em custo (explicando 65,3% da variação do uso deste elemento). As empresas que buscam vantagem em diferenciação desenvolvem e ofertam continuamente produtos ou serviços únicos, com características singulares que atendem as necessidades dos clientes e por esta razão tendem a enfatizar o uso de informações ligadas a características do projeto do produto ou serviço e relacionamento com clientes. As organizações que buscam vantagem em custos, por outro lado, buscam a eficiência de suas operações de modo que haja redução dos custos, logo informações sobre processos compartilhados que promovam a redução dos custos são cruciais para essas empresas (DIEHL, 2005, PORTER, 1989, SLAVOV, 2013). Já as organizações que seguem a missão manter buscam a eficiência em custos e a melhoria da qualidade de seus produtos, por isto informações relacionadas a ações em relação a qualidade, relacionamento com fornecedores e ações compartilhadas são relevantes (KALD; NILSON; RAPP, 2000, LANGFIELD-SMITH, 1997). Entende-se pelas características expostas, que a relação entre o elemento Relações na Cadeia de Valor e as Opções Estratégicas Vantagem em diferenciação, Missão Manter e Vantagem em Custos parece coerente. Entretanto, a busca por vantagem em custos e vantagem em diferenciação de maneira simultânea é tratado por Porter (1989) como inconsistência estratégica, pois diferente das empresas que buscam vantagem em custos, às empresas que ofertam produtos diferenciados incorrem em altos custos. O elemento Relações na Cadeia de Valor, tratado aqui sob a perspectiva das ligações entre fornecedores, clientes e outros agentes, fornece informações sobre os custos e os processos compartilhados e características dos produtos e serviços que são valorizados pelos clientes como qualidade, prazo de entrega, pontos específicos de vendas e canais de relacionamento. Essas informações auxiliam as empresas a otimizarem a sua estrutura de custos ao mesmo tempo em que desenvolvem produtos que se diferenciam dos produtos ofertados no mercado (COSTA, 2011, SHANK; GOVINDARAJAN, 1997). Contudo, Porter (1989) explica que a redução nos custos não é o mesmo que alcançar vantagem em custos, e exemplifica que a empresa ao enfrentar um concorrente que busca apenas vantagem em custos chegará a um nível em que uma maior redução nos custos irá comprometer a diferenciação de seus produtos.

4.5 Consolidação dos Resultados e Confirmação dos Relacionamentos

4.5.1 Confirmação dos Relacionamentos Hipotéticos

As hipóteses acerca da influência das opções estratégicas sobre os elementos de Gestão Estratégica de Custos foram testadas por meio da análise de regressão linear múltipla. As descobertas indicam suporte para as oito hipóteses levantadas. A variável “Tipologia Defensiva” alcançou resultado estatisticamente significativo para apenas um elemento de GEC (custos dos concorrentes), portanto não se rejeita a hipótese 1 de que existe relação entre a Tipologia Estratégica defensiva e elementos de GEC.

O resultado da hipótese 2 indicou relação significativa entre a variável “Tipologia Analítica” e três elementos de GEC (Lucro por Cliente, Custos Logísticos e Configuração do Produto). A variável “Tipologia Prospectora” se mostrou significativa para cinco elementos de GEC (Custos Ambientais; Custos Intangíveis, Economia de Escala, Tecnologia Utilizada e, Layout de Instalação) confirmando assim a hipótese 3.

A variável “Vantagem Competitiva- Líder em Custo” indicou relação significativa com dois elementos de GEC (Relações na Cadeia de Valor e Economia de Escopo) confirmando a hipótese 4. O resultado da hipótese 5 indicou relação significativa entre a variável “Vantagem Competitiva em Diferenciação e seis elementos de GEC (Cadeia de Valor, Custos Logísticos, Relações na Cadeia de Valor, Custeio Meta, Grau de Complexidade e, Configuração do produto).

A variável “Missão Estratégica Colher” alcançou resultado estatisticamente significativo para apenas um elemento de GEC (custos dos concorrentes), portanto não se rejeita a hipótese 6. O resultado da hipótese 7 indicou relação significativa entre a variável “Missão Estratégica Manter” e seis elementos de GEC (Lucro por Cliente, Alianças Estratégicas, Custos Interorganizacionais, Custeio Meta, Relações na Cadeia de Valor, e economia de escala). Por último, também foi identificado relacionamento significativo entre a variável “Missão Estratégica Construir” e quatro elementos GEC: (Economia de Escala, Custeio Meta, Grau de complexidade e, Tecnologia Utilizada) o que confirma a hipótese 8. Os resultados do estudo revelaram que não há relação significativa entre as opções estratégicas e os seguintes elementos de GEC: ABC/ABM, TCO, Contabilidade Aberta, Gestão dos Custos da Qualidade e Capacidade de Produção. No Quadro 16 é apresentado o resumo das hipóteses.

Quadro 16- Quadro Resumo das Hipóteses

Opções Estratégicas	Elementos de GEC Relacionados	Resultados	Sinal
Tipologia estratégica defensiva	- Custos Concorrentes.	Confirma	+
Tipologia estratégica analítica	- Lucro por Cliente	Confirma	+
	- Custos Logísticos e; - Configuração do produto.	Confirma	-
Tipologia estratégica prospectora	- Custos Ambientais; - Custos Intangíveis; - Economia de escala; - Tecnologia Utilizada; - Layout de instalação.	Confirma	+
Vantagem em Custos	- Relações na Cadeia de Valor; - Economia de Escopo.	Confirma	+
Vantagem em Diferenciação	- Cadeia de Valor; - Custos Logísticos; - Custeio Meta; - Relações na Cadeia de Valor; - Grau de Complexidade; - Configuração do Produto.	Confirma	+
Missão estratégica colher	- Custos dos Concorrentes	Confirma	-
Missão estratégica manter	- Lucro por Cliente; - Alianças Estratégicas; - Custos Interorganizacionais; - Custeio Meta; - Relações na Cadeia de Valor.	Confirma	+
	- Economia de Escala	Confirma	-
Missão estratégica construir	- Custeio Meta; - Economia de Escala; - Grau de Complexidade e; - Tecnologia Utilizada.	Confirma	+

Elaborado pela autora com base nos Dados da Pesquisa.

Observa-se, a partir da confirmação das hipóteses que as empresas que seguem Tipologia Estratégica Prospectora, têm maior grau de associação com elementos de GEC do que as empresas que seguem Tipologia Estratégica Defensiva e Analítica, considerando a frequência de citação nos RAs. As empresas prospectoras analisadas neste estudo apresentaram maior grau de associação com informações fornecidas por elementos de GEC ligados diretamente a análise dos custos e de seus determinantes estruturais. Os resultados indicam que as empresas que seguem Vantagem Competitiva de Diferenciação apresentam maior grau de associação com elementos de GEC do que empresas que seguem Vantagem Competitiva de Custo. A maioria dos elementos citados pelas empresas que buscam por Diferenciação também se referem a elementos específicos de análise de custos e determinantes estruturais.

Estudos como os de Langfield-Smith (1997) e Cinquini e Tenucci (2010) têm feito suposições de que o uso de elementos de gestão estratégica é maior por empresas que adotam

a opção estratégica construir em relação a colher. Kald, Nilson e Rapp (2000), no entanto sugere diferentes suposições de uso entre elementos de GEC e a opção estratégica manter. Neste estudo, maior citação de elementos de GEC foi constatado por empresas que seguem Missão Estratégica Manter em relação às empresas que seguem Missão Construir e Colher. Dentre as informações mais citadas pelas empresas que seguem missão estratégica manter, estão as que fornecem informações úteis a tomada de decisões quanto à ação de clientes, fornecedores e precificação estratégica do produto e a menos citada refere-se ao determinante economia de escala.

Os resultados das hipóteses confirmam de maneira parcial a suposição teórica de Langfield-Smith (1997) e Kald, Nilson e Rapp (2000) de que empresas que seguem tipologia estratégica prospectora tendem a utilizar as mesmas informações que as empresas que seguem vantagem competitiva de diferenciação e missão estratégica construir, sendo positiva para diferenciação - construir (custeio meta e grau de complexidade) e prospector - construir (economia de escala e tecnologia utilizada). As hipóteses confirmam parcialmente as suposições destes autores de que em função de suas características, empresas que seguem Tipologia Defensiva - Vantagem Competitiva em Custos e Missão Estratégica Colher, compartilham do mesmo conjunto de informações, sendo o relacionamento positivo para defensor (custos dos concorrentes) e negativo para colher (custos dos concorrentes). Portanto, as empresas que seguem a tipologia defensiva citam maior uso das informações sobre custos dos concorrentes. Enquanto as empresas que seguem a missão colher citam menor uso.

Os resultados das hipóteses também suportam de maneira parcial os relacionamentos hipotético-teóricos ampliados por de Kald, Nilson e Rapp (2000) de que empresas que seguem as Opções Estratégicas Defensiva – Manter – Diferenciação utilizam o mesmo conjunto de informações, sendo positivo para diferenciação - manter (custeio meta e Relações na Cadeia de Valor). Por ultimo, foi também parcialmente suportada a relação Prospector – Manter - Vantagem em Custo, sendo positiva para prospector (economia de escala) e negativa para – manter (economia de escala). Isto é, as empresas que seguem a tipologia prospectora citam um maior uso das informações relacionadas à economia de escala, enquanto as empresas que seguem a missão manter citam menos essas informações.

Foi possível identificar que as Opções Estratégicas possuem um maior relacionamento com os elementos voltados à análise dos custos estruturais. De acordo com Anderson e Dekker (2009) os determinantes de custos estruturais são direcionados a elaboração de uma estrutura de custos alinhada à estratégia da empresa, por meio de ferramentas de *design* organizacional, produto e processo, enquanto, os determinantes de execução mensuram e

avaliam o desempenho dos custos. Por que decisões estratégicas são de maior impacto e de mais longo prazo. Então, é razoável supor que decisões estratégicas estejam mais relacionadas com aspectos estruturais, pois estes são de longo prazo, também.

4.5.2 Análise comparativa entre resultados obtidos e Principais Estudos Relacionados

Simons (1987) e Cadez e Guilding (2008) observaram que as empresas que seguem tipologia estratégica prospectora necessitam de um conjunto mais amplo de informações, diferente da tipologia estratégica defensiva. Os resultados desta pesquisa suportam os resultados encontrados por Simons (1987) e Cadez e Guilding (2008) haja vista que as empresas que adotam a estratégia prospectora citam maior uso de informações do que as empresas que seguem tipologia defensiva. Estes resultados se estendem à tipologia analítica, por citar mais informações que a defensiva, porém não superior à prospectora.

Guilding (1999) argumenta que o uso da prática custos dos concorrentes é maior em empresas que seguem missão estratégica construir, do que empresas que seguem a missão estratégica colher, assim como por empresas que seguem tipologia prospectora em relação às empresas que seguem tipologia defensiva. O resultado desta pesquisa difere parcialmente de Guilding (1999) uma vez que o elemento custos dos concorrentes foi reconhecido como sendo mais citado por empresas que seguem tipologia defensiva e menos citado por empresas que seguem missão estratégica colher. Baines e Langfield-Smith (2003) identificaram que as empresas que buscam vantagem competitiva de diferenciação fazem maior utilização dos elementos de GEC. Em consonância, o resultado da pesquisa identificou a Vantagem competitiva em diferenciação como uma das opções estratégicas que mais se relacionou com o uso desses elementos.

Cinquini e Tenucci (2006) identificaram que o ABC/ABM são mais utilizados pelos líderes em custos em relação aos diferenciadores. Contudo, os resultados desta pesquisa não apresentaram relação significativa entre as Opções Estratégicas e os elementos ABC/ABM. Os resultados desta investigação divergem de Cadez e Guilding (2009) os quais identificaram que as empresas prospectoras fazem uso dos seguintes elementos de GEC: custeio meta, custos dos concorrentes e lucro por cliente, haja vista, que não foi identificada relação entre a tipologia prospectora e este conjunto de elementos. Outro ponto que diverge nos resultados encontrados, com os resultados apresentados por Cadez e Guilding (2009), refere-se à ênfase dada aos prospectores à vantagem em diferenciação, levando em consideração a necessidade de informações ligadas aos custos dos concorrentes. O elemento custos dos concorrentes foi

aqui identificado como sendo relacionado positivamente à estratégia defensiva e negativamente à missão colher. Em outras palavras, as empresa que seguem a tipologia defensiva fazem mais citações de informações relacionadas aos custos dos concorrentes enquanto nas empresas que seguem a missão colher estas informações são menos enfatizadas.

Os resultados deste estudo também divergem dos resultados apontados por Cinquini e Tenucci (2010) de que a utilização de práticas com foco em custos são maiores em empresas que adotam estratégia defensiva, do que prospectora, uma vez que a as empresas que seguem estratégia prospectora fazem maior citação de elementos voltados à análise de custos e determinantes estruturais. Outro ponto divergente refere se ao uso elevado do elemento lucro por cliente por empresas que seguem a missão construir, já que neste estudo este elemento apresentou relação significativa com as empresas analistas que seguem a missão manter. Situação semelhante também ocorre quando os autores relatam não terem encontrado nenhuma relação entre as Opções estratégicas e o uso do elemento custos dos concorrentes, uma vez que nesta investigação foi encontrado relacionamento positivo entre o elemento custos dos concorrentes, e a tipologia estratégica defensiva e, negativo entre a missão estratégica colher e o elemento custos dos concorrentes. Portanto, as empresas que seguem a tipologia estratégica defensiva fazem maior citação das informações relacionadas aos custos dos concorrentes. Portanto, as empresas que seguem a tipologia defensiva fazem maior citação das informações relacionadas aos custos dos concorrentes. Enquanto as empresas que seguem a missão colher tendem a enfatizar menos esta informação.

Marques (2012) identificou que a adoção do custeio meta está associado a tipologia defensiva, a missão manter e a vantagem em diferenciação. Os resultados deste estudo suportam parcialmente os resultados encontrados por Marques (2012) haja vista que, o elemento custeio meta apresentou relação significativa com as opções estratégicas vantagem em diferenciação, missão manter e missão construir. O resumo das relações encontradas é apresentado no Quadro 17.

Quadro 17- Relação entre os Elementos de GEC e as Opções Estratégicas

Elementos	Opções Estratégicas	Hipóteses
Custos concorrentes	Defensiva- colher	H1 e H6
Lucro por cliente	Analista - Missão estratégica manter	H2 e H7
Custos logísticos	Analista - Vantagem em Diferenciação	H2 e H5
Configuração do produto	Analítica - Vantagem em Diferenciação	H2 e H5
Custos ambientais Custos intangíveis Layout de instalação	Prospector	H3
Economia de escala	Prospector - Construir- Manter	H3, H7 e H8

Tecnologia utilizada	Tipologia estratégica prospectora - Missão estratégica construir	H3 e H8
Relações na Cadeia de Valor	Vantagem em Custos - Vantagem em Diferenciação - Manter	H4, H5 e H7
Economia de escopo	Vantagem em Custos	H4
Cadeia de valor	Vantagem em Diferenciação	H5
Custeio meta	Vantagem em Diferenciação - Manter - Construir	H5, H7 e H8
Grau de complexidade	Vantagem em Diferenciação - Construir	H5 e H8
Alianças estratégicas Custos interorganizacionais	Manter	H7

Fonte: Elaborado pela autora com base nos Dados da Pesquisa.

Observa-se a partir da análise comparativa dos resultados de que não há um consenso geral a respeito de qual elemento ou conjunto de elementos são utilizados por empresas que seguem determinadas opções estratégicas. Isto reforça a afirmação de Langfield-Smith (1997) de que os resultados dos estudos sobre Estratégias e Práticas de Gestão Estratégica de Custos são fragmentados e seus resultados são conflitantes. Portanto, estudos que considere a natureza multidimensional da estratégia, quando se procura analisar sua relação com controles de gestão estratégica de custos, como é o caso desta investigação, deverão ser ampliados, para que seus resultados se tornem comparáveis.

5. CONCLUSÃO

5.1 Considerações Finais

Esta pesquisa investigou se a escolha de determinada Opção Estratégica tem relação com elementos ou conjunto de elementos de Gestão Estratégica de Custos em empresas listadas na BM&FBOVESPA. Inicialmente identificaram-se as opções estratégicas adotadas por cada empresa, com base nos argumentos de Langfield-Smith (1997-2007) e Kald, Nilson e Rapp (2000) acerca da multidimensionalidade da Estratégia. Portanto, este estudo abordou a estratégia sob a perspectiva da Tipologia Estratégica de Miles et al. (1978), Vantagem Competitiva de Porter (1989) e Missão Estratégica de Gupta e Govindarajan (1984). O estudo identificou também a utilização de um conjunto de 21 elementos Ligados aos Pilares da Gestão Estratégica de Custos abordadas por Wrubel et al. (2011), por meio de levantamento realizado nos Relatórios de Administração em uma amostra de 40 empresas, além de analisar a relação entre as Opções Estratégicas e os de Elementos de Gestão Estratégica de Custos identificados.

Em atendimento aos primeiros objetivos da pesquisa, o estudo revela que as abordagens estratégicas avaliadas, que possuem maior média de citação pelas empresas analisadas são, dentre as tipologias, a “Estratégia Prospectora”, entre as formas escolhidas para competir, a “Vantagem em Diferenciação” e em meio às missões, a “Missão Construir”. Também foi possível identificar que apenas quatro dos 21 elementos examinados possuem média alta de citação (Custos Intangíveis, Grau de Complexidade, Cadeia de Valor e Custos Ambientais) e sete apresentam citação média (Gestão dos Custos da Qualidade, Economia de Escopo, Economia de Escala, ABC/ABM, TCO, Custeio Meta e Relações na Cadeia de Valor). Entre as médias mais baixas de citação estão Custos Logísticos, Custos interorganizacionais, Tecnologia Utilizada, Alianças Estratégicas, Lucro por Cliente, Utilização da capacidade de produção, Layout de instalação, Custos dos Concorrentes, Configuração do Produto e Contabilidade Aberta.

Os resultados encontrados permitem inferir que as três abordagens estratégicas estão relacionadas com determinados elementos de Gestão Estratégica de Custos. Por meio dos resultados da regressão linear múltipla pôde-se encontrar evidências de que as Tipologias Estratégicas (defensiva, analítica e prospectora), Forma Escolhida para Competir (vantagem em custos e diferenciação) e Missão Estratégica (construir, manter e colher) estão relacionados de maneira significativa com a utilização de 16 dos 21 elementos de GEC

analisados, confirmando as oito hipóteses levantadas. Cada relação encontrada foi analisada, com base nos aspectos teóricos de cada variável, com o objetivo de verificar sua convergência ou não com a literatura.

No que diz respeito ao elemento Cadeia de Valor, sua associação com a opção estratégica Vantagem em Diferenciação é defendida como coerente. Isto porque, diferenciadores podem fazer uso destas informações com objetivo de atender de maneira singular seus clientes, e isto requer informações sobre ações coordenadas com seus fornecedores. A coerência apontada na relação entre Custos Ambientais e a Tipologia Prospectora, deve-se a necessidade dessas empresas desenvolver continuamente produtos que atendam aos padrões de qualidade ambiental requerido pelos clientes. Coerência também é encontrada na relação entre Custos Intangíveis e Tipologia Prospectora, haja vista as decisões constantes sobre investimentos em pesquisa e desenvolvimento.

Custos dos Concorrentes apresentou relação significativa e positiva com a Tipologia Defensiva e negativa com a Missão Colher. Tais relacionamentos são coerentes, visto que empresas defensivas buscam atuar melhor que seus concorrentes em seu domínio de mercado, o que requer o uso de informações que permita monitorar ações ocorridas no ambiente externo. Já as empresas que seguem missão colher estão menos preocupadas com as alterações do ambiente externo, sendo suas ações, voltadas a eficiência das operações internas. A coerência encontrada na relação entre Lucro por Cliente, Tipologia Analítica e Missão Manter deve se ao fato de que empresas que seguem esses padrões estratégicos buscam manter a participação de mercado e a posição competitiva da empresa, ao mesmo tempo em que ampliam a oferta de produtos e serviços a novos mercados, sendo portanto, usuárias de informações que impactam a lucratividade da empresa.

Custos Logísticos apresentou relação significativa e positiva com Vantagem em Diferenciação e negativa com a Missão Analítica. Estes relacionamentos parecem coerentes, pois empresas que buscam por diferenciação tendem a utilizar esse tipo de informação com o objetivo de desenvolver e ofertar produtos e serviços que atendam aos padrões requeridos pelos clientes e que não são atendidos por seus concorrentes, como por exemplo, menor prazo de entrega e pontos específicos de assistência técnica. Já as empresas que seguem opção estratégica analítica enfatizam menos essa informação, em virtude de que a decisão em ofertar novos produtos ocorre por meio da imitação de seus concorrentes.

O uso de informações sobre Alianças Estratégicas por empresas que seguem Missão Manter, também se apresentou como um relacionamento válido, haja vista a necessidade dessas empresas por informações ligadas ao planejamento do lucro, eficiência em custos e

acesso a recursos. Outra associação da Missão Manter, considerada adequada, ocorreu com o elemento Custos Interorganizacionais, que tem como características, fornecer informações que permitam melhorias nos processos e nas tecnologias de produção, com vistas a maior eficiência em custos.

A relação significativa entre Custeio Meta e as Missões Construir e Manter e Vantagem em Diferenciação também é coerente. Isto porque, as empresas que atuam sob este padrão estratégico buscam o desenvolvimento contínuo de produtos e mercados, melhorias na qualidade e atender as especificidades de cada cliente. Assim, o foco dessas empresas está em informações voltadas ao ambiente externo, que sejam capazes de auxiliá-las nas etapas de decisões sobre desenvolvimento e lançamento de novos produtos com atributos distintos, que tragam o retorno desejado.

Economia de escala foi associada positivamente à Missão Construir e a Tipologia Prospectora e negativamente à Missão Manter. Tal associação parece coerente, pois as empresas que seguem a missão construir e a tipologia prospectora buscam continuamente ampliar a oferta de seus produtos e serviços, o que requer informações que auxiliem estas empresas a avaliar a viabilidade de investimento adicionais de capital que geralmente são empregados em pesquisa e desenvolvimento e expansão da capacidade de produção. Já as empresas que seguem missão manter, por atuarem com alta participação de mercado, tendem a enfatizar menos estas informações por não terem a intenção de ampliar a oferta de seus produtos e serviços ou ainda por já possuírem economia de escala.

Coerência na relação entre Economia de Escopo e Vantagem em Custos também pode ser percebida, pois empresas que seguem vantagem em custos buscam melhorias nos processos internos, visando maior eficiência em custos. Portanto, informações voltadas a uso compartilhado de recursos, produção de múltiplos produtos e a maximização dos lucros, são foco principal dessas organizações. Empresas que seguem a missão construir e buscam vantagem em diferenciação possui como características a oferta diversificada de produtos e serviços e estruturas flexíveis, portanto, essas empresas tendem a enfatizar informações que as auxiliem compreender os fatores que contribuem para tornar o ambiente de produção mais complexo. Por esta razão a relação entre Grau de Complexidade, Missão Construir e Vantagem em Diferenciação é defendida como coerente.

Aspectos como mudanças contínuas e inovações constantes, característicos da Tipologia Prospectora e da Missão Construir, torna coerente a relação com o determinante Tecnologia Utilizada. Isto porque, o uso deste determinante por estas empresas, visa o desenvolvimento de produtos com combinações únicas de recursos que as permitam não só

diferenciar-se de seus concorrentes, mas serem as únicas a beneficiar-se de um determinante de custo específico.

Configuração do Produto foi associado positivamente à Vantagem em Diferenciação e negativamente à Tipologia Analítica. Tal associação é apontada como coerente, haja vista que as empresas que buscam vantagem em diferenciação atuam no desenvolvimento de produtos e na prestação de serviços que atendam às expectativas do cliente, o que requer maior uso de informações ligadas à aspectos como funcionalidade, facilidade de uso, e formas de descarte, ainda na fase de projeto do Produto. Já as empresas que seguem missão analítica tendem a fazer um menor uso dessas informações em função de que, quando ofertam novos produtos, o fazem por meio de imitação.

A associação encontrada entre Layout de Instalação e Tipologia Prospectora é considerada conflitante, pois as empresas prospectoras atuam em ambiente dinâmico, que exige maior flexibilidade nos sistemas administrativos, produtivos e tecnológicos. Entretanto, a ênfase do determinante Layout de Instalação está na melhoria contínua, visando a eficiência do processo produtivo e a redução de custos, onde o desejável é que não haja mudanças constantes.

O determinante, Relações na Cadeia de Valor teve seu uso associado à Vantagem em Diferenciação, Vantagem em Custos e Missão Manter. Tal associação parece coerente, visto que as empresas que seguem vantagem em custos buscam a eficiência dos processos internos e a oferta de produtos ou serviços com baixos custos, portanto informações sobre processos compartilhados que visem potenciais reduções de custos são relevantes para a tomada de decisão. As empresas que buscam vantagem em diferenciação, por sua vez fazem uso destas informações visando à singularidade de seus produtos ou serviços de forma que a lealdade de seus clientes seja mantida. Já as empresas que seguem a missão manter utilizam essas informações visando à melhoria da qualidade dos produtos e a eficiência em custos. Entretanto, nesta relação constatou-se o que Porter (1989) define como inconsistência estratégica que é a busca simultânea por diferenciação e vantagem em custos. O determinante relações na cadeia de valor visa fornecer informações sobre custos, processos compartilhados e características de produtos e serviços valorizados pelos clientes, a fim de otimizar a estrutura de custos, ao passo que a empresa desenvolve produtos diferentes dos já ofertados. Contudo, não se pode confundir vantagem em custos com redução de custos.

Não foram encontrados nesta pesquisa suporte para o relacionamento entre as Opções estratégicas e os elementos de Gestão Estratégica de Custos: ABC/ABM, TCO, Contabilidade Aberta, Gestão dos Custos da Qualidade e Utilização da Capacidade de Produção. Os

resultados das hipóteses confirmam de maneira parcial a suposição teórica de Langfield-Smith (1997) e Kald, Nilson e Rapp (2000) de que empresas que seguem tipologia estratégica prospectora tendem a utilizar as mesmas informações que as empresas que seguem vantagem competitiva de diferenciação e missão estratégica construir. As hipóteses confirmam ainda, parcialmente, a suposição destes autores de que em função de suas características empresas que seguem tipologia Defensiva, Vantagem Competitiva em Custos e Missão Estratégica Colher compartilham do mesmo conjunto de informações.

Os resultados também suportam, de maneira parcial, os relacionamentos ampliados por Kald, Nilson e Rapp (2000) de que empresas que seguem as Opções Estratégicas: Defensiva – Manter – Diferenciação fazem uso do mesmo padrão de informação. As hipóteses também confirmam parcialmente a suposição destes autores de que Prospecto-Manter - Vantagem em Custo utilizam o mesmo conjunto de informações. Outra conclusão acerca das hipóteses confirmadas diz respeito ao relacionamento significativo entre a Tipologia Analítica e determinados elementos de GEC, não evidenciado por nenhum outro estudo abordado nesta pesquisa; portanto uma novidade em relação a investigações anteriores.

Foi possível perceber que empresas prospectoras citam mais elementos de GEC e que estes estão diretamente ligados à análise de custos e seus determinantes estruturais. Já em relação à forma escolhida para competir (vantagem competitiva), os elementos de GEC são mais citados por empresas que buscam Vantagem em Diferenciação, sendo estes também ligados diretamente à análise de custos e determinantes estruturais.

Em relação à missão estratégica, observou-se que a estratégia “Manter” faz maior citação de elementos de GEC, cujas principais informações referem-se à precificação estratégica dos produtos, ações de clientes e fornecedores e enfatizam menos as informações relacionadas à economia de escala. Outra conclusão acerca da relação entre as opções estratégicas e os elementos de GEC diz respeito aos determinantes estruturais: identificou-se que estes possuem maior relação com as opções estratégicas seguidas pela empresa do que os determinantes de execução.

Algumas contribuições são observadas a partir destes resultados. Como contribuição teórica, o estudo fornece evidências empíricas de que as Opções Estratégica possuem relação com os elementos de Gestão Estratégica de Custos utilizados pelas empresas. Como contribuições sociais e práticas, as evidências encontradas nesta pesquisa, além de produzir um conjunto de informações que poderão auxiliar os gestores no processo de formulação das estratégias e utilização de elementos de gestão estratégica, permitirá identificar as opções estratégicas que impulsionaram seus concorrentes a considerar elementos ou conjunto de

elementos específicos de gestão estratégica de custos. Os resultados revelam ainda, que tanto as informações sobre opções estratégicas, quanto os elementos de gestão estratégica de custos, encontram-se disponíveis para acesso público e podem ser avaliadas por outros concorrentes, com o objetivo de analisar suas potenciais contribuições, caso sejam adotados.

Os resultados deste estudo devem ser interpretados com cautela pois os dados foram analisados sob a perspectiva transversal, isto implica que as conclusões acerca do estudo devem ser restritas aos relacionamentos encontrados, ao contrário dos dados longitudinais que poderiam permitir conclusões sobre as relações causais entre as variáveis estudadas. No entanto, essa pesquisa é a primeira no Brasil a tentar encontrar relação entre as opções Estratégicas (Tipologias Estratégicas, Missão e Forma escolhida para Competir) e um conjunto de elementos de Gestão Estratégica de Custos, haja vista que os estudos propostos sob esta abordagem tratam em sua maioria sobre o relacionamento unidirecional da estratégia e práticas de Contabilidade de Gestão Estratégica ou ainda, sobre o relacionamento multidimensional da estratégia e elemento específico de gestão, como é o caso do estudo realizado por Marques (2012).

5.2 Recomendações para Futuras Pesquisas

Durante a execução da pesquisa algumas observações foram feitas, mas não puderam ser consideradas em função de algumas limitações como tempo e escopo. Assim, como propostas de pesquisas futuras, sugere-se a continuidade deste estudo, verificando a possibilidade de analisar a influência no desempenho das empresas pela relação entre os elementos da Gestão Estratégica de Custos utilizados e as Opções Estratégicas escolhidas para competir. Outras pesquisas também são necessárias para identificar e examinar as implicações do relacionamento entre os elementos de GEC e Opções Estratégicas no desempenho de empresas brasileiras e empresas de outros países, a fim de compará-las.

Estudos de casos longitudinais também podem ser realizados para examinar a dinâmica do relacionamento entre os elementos de GEC e Opções Estratégicas. Além disso, pode-se limitar o escopo do estudo a um setor específico, para que se analise quais as opções estratégicas adotadas e os elementos de GEC utilizados pelas empresas em relação aos seus concorrentes. Mais investigações são necessárias para examinar a falta de apoio para a relação entre as práticas de GEC: ABC/ABM, TCO, Contabilidade Aberta, Gestão dos Custos da Qualidade, Utilização da Capacidade de Produção e as Opções Estratégicas adotadas por empresas brasileiras de diversos setores.

REFERÊNCIAS

- ABBAD, G.; TORRES, C. V. Regressão múltipla *stepwise* e hierárquica em psicologia organizacional: aplicações, problemas e soluções. **Estudos de Psicologia**, [Brasília], v. 7, p. 19-29, 2002. Disponível em: <<https://goo.gl/2iHZYY>>. Acesso em: 01 de ago. 2017.
- ABDEL AL, S. F.; MCLELLAN, J. D. Strategy and management accounting practices alignment and its effect on organizational performance. **Journal of Accounting – Business & Management**, [S.l.], v. 20, n. 1, p. 1-27, 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/m4Eex4>>. Acesso em: 10 de jul. 2016.
- ABREU, A. L.; DIEHL, C. A.; MACAGNAN, C. B. Mensuração de custos intangíveis: uma análise prática. **Revista Contabilidade Vista & Revista, Belo Horizonte**, v. 22, n. 3, p. 41-71, jul./set. 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/r0dLU9>>. Acesso em: 19 de out. 2016.
- AGARWAL, R.; CROSON, R.; MAHONEY, J. T. The role of incentives and communication in strategic alliances: an experimental investigation. **Strategic Management Journal**, [S.l.n], v. 31, p. 413-437, 2010. Disponível em: <<https://goo.gl/vLA9Ds>>. Acesso em: 20 de out. 2017.
- AGNDAL, H.; NILSSON, U. Different open book accounting practices for different purchasing strategies. **Management Accounting Research**, [S.l.], v. 21, n. 3, p. 147-166, 2010. Disponível em: <<https://goo.gl/071Z7q>>. Acesso em: 11 de jan. 2017.
- AGUIAR, A. B.; REZENDE, A. J.; ROCHA, W. Uma análise da complementaridade entre gestão interorganizacional de custos e *open-book accounting*. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, [São Leopoldo], v. 5, n. 1, p. 66-76, jan./abr. 2008. Disponível em: <<https://goo.gl/qXTdgU>>. Acesso em: 02 de dez. 2016.
- ALMEIDA, L. B.; MACHADO, E. A.; PANHOCA, L. Práticas de gestão de custos e perspectivas estratégicas: um estudo na indústria da construção do estado do Paraná. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, SP, v. 14, n. 44, jul./set. 2012. Disponível em: <<https://goo.gl/jHRQVE>>. Acesso em: 17 de mai. 2016. p. 16.
- ALPERSTEDT, G. D.; QUINTELLA, R. H.; SOUZA, L. C. Estratégias de gestão ambiental e seus fatores determinantes: uma análise institucional. **RAE Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 50, n. 2, p. 170-186, abr./jun. 2010. Disponível em: <<https://goo.gl/KX2mxW>>. Acesso em: 28 de set. 2017.
- ALSOBOA, S. S.; ALALAYA, M. M. Practices of competitor accounting and its influence on the competitive advantages: an empirical study in jordanian manufacturing companies. **Global Journal of Management and Business Research (D)**, [S.l.], v. 15, n. 3, p. 12-23, 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/aoHfIQ>>. Acesso em: 17 de out. 2016.
- ANDERSON, S.; DEKKER, H. C. Strategic cost management in supply chains, part. 2: executional cost management. **Journal Accounting Horizons**. [S.l.], v.23, n. 3, p. 289- 305, 2009. Disponível em: <<https://goo.gl/q1GHA5>>. Acesso em: 25 de Marc. 2016.
- ANDERSON, S.W. Managing costs and cost structure throughout the value chain: research on strategic cost management. **Handbook of Management Accounting Research**. v. 2,

Oxford: Elsevier, 2006. Disponível em: <<https://goo.gl/IYCqFR>>. Acesso em: 15 de abr. 2016. p. 51.

ANDRADE, L. C. M.; TEIXEIRA, A. J. C.; FORTUNATO, G.; NOSSA, V. Determinantes para a utilização de práticas de contabilidade gerencial estratégica: um estudo empírico. **RAM. Revista de Administração Mackenzie**, São Paulo, v. 14, n. 1, p. 98-125, jan./fev. 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/chx3vi>>. Acesso em: 28 de mai. 2016.

APAK, S.; EROL, M.; ELAGÖZ, I.; ATMACA, M. The use of contemporary developments in cost accounting in strategic cost management. **Procedia – Social and Behavioral Sciences**, v. 41, p. 528-534, 2012. Disponível em: <<https://goo.gl/YJtFs>>. Acesso em: 20 de nov. 2016.

ARAUJO, G. A.; COHEN, M.; SILVA, J. F. Avaliação do efeito das estratégias de gestão ambiental sobre o desempenho financeiro de empresas brasileiras. **GeAS – Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade**. [S.l.], v. 3, n. 2, p. 16-38, mai./ago. 2014. Disponível em: <<https://goo.gl/M3BxwE>>. Acesso em: 30 de set. 2017.

ARAUJO, U. P.; BRITO, M. J.; RIBEIRO, L. M. P.; LOPES, F. T. Metainterpretação: quinze anos de pesquisa como o relatório da administração. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 27, n. 71, p. 217-231, mai./jun./jul./ago. 2016. Disponível em: <<https://goo.gl/q1XFx3>>. Acesso em: 20 de jun. 2017.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). **ABNT NBR 14040**: gestão ambiental – avaliação do ciclo de vida – princípios e estrutura. Rio de Janeiro, 2009. p.10.

BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 28, n. 7, p. 675-698, 2003. Disponível em: <<https://goo.gl/iolrrO>>. Acesso em: 17 de fev. 2017.

BALESTRIN, A.; VARGAS, L. M. Monitoramento do ambiente concorrencial na indústria metal-mecânica da região de Caxias do Sul (RS). ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – ENANPAD, 22., 1998, Foz do Iguaçu. **Anais eletrônicos...** Foz do Iguaçu: Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração (ANPAD), 1998. Disponível em: <<https://goo.gl/t6x68k>>. Acesso em: 01 de mar. 2017. p. 14.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 4 ed. Lisboa: Edições 70, 2014. p. 229.

BARTZ, D.; STAUDT, T.; SOUZA, M. A. Gestão estratégica de custos: uso da engenharia reversa na análise dos custos de concorrentes. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, São Leopoldo, RS, v. 2, n. 3, p. 167-175, set./dez. 2005. Disponível em: <<https://goo.gl/Q49x65>>. Acesso em: 16 de fev. 2017.

BERTUCCI, C. E.; MILANI FILHO, A. F. M. Análise de custo de competidores em tomadas de preço: um estudo de caso em uma empresa multinacional. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010, Belo Horizonte. **Anais eletrônicos...** Belo Horizonte: Associação Brasileira de Custos, 2010. Disponível em: <<https://goo.gl/oVBufD>>. Acesso em: 15 de mar. 2017. p. 16.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 200.

BIERLY III, P. E.; COOMBS, J. E. Equity alliances, stages of product development, and alliance instability. **Journal of Engineering and Technology Management JET-M**, [S.l.], v.21, n. 3, p. 191-214, 2004. Disponível em: <<https://goo.gl/Ub4Eck>>. Acesso em: 17 de ago. 2016.

BLEIL, C.; SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. Mensuração econômica da cadeia interna de valor do segmento madeireiro de pinus: um estudo de caso. **Revista Gestão & Regionalidade**, [S.l.], v. 24, n. 70, p. 44-58, mai./ago. 2008. Disponível em: <<https://goo.gl/Ze6Lri>>. Acesso em: 23 de abr. 2017.

BM&FBOVESPA. Bolsa de Mercadorias e Futuros e Bolsa de Valores de São Paulo. **Ações: empresas listadas**. Disponível em: <<https://goo.gl/bnxCPq>>. Acesso em: 01 de mai. 2016.

BRAGA, A. V.; ANTUNES, J. A. V. Avaliação da aplicação da gestão interorganizacional de custos no ambiente de consórcio modular: competitividade por meio da estratégia de colaboração e redução dos custos globais das operações. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 22., 2015, Foz do Iguaçu. **Anais eletrônicos...** Foz do Iguaçu: Associação Brasileira de Custos, 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/EfwfUB>>. Acesso em: 02 de dez. 2016. p. 16.

BRAGA, A. X. V. **Avaliação da aplicação da gestão interorganizacional de custos no ambiente de consórcio modular**: competitividade por meio da estratégia de colaboração e redução dos custos globais das operações. 2015. 167 f. Tese (Doutorado em Administração) -- Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). São Leopoldo, 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/ogJbEA>>. Acesso em: 02 de dez. 2016.

BUCK, L. B. L.; MONTEIRO, A. O. Alianças estratégicas ou táticas no mercado imobiliário de Salvador/BA? Quais suas motivações, mecanismos e efeitos? **Revista Gestão e Planejamento**. Salvador, v. 17, n. 3, p. 553-571, set./dez. 2016. Disponível em: <<https://goo.gl/dcDF9W>>. Acesso em: 02 de out. 2017.

CADEZ, S.; GUILDING, C. An exploratory investigation of and integrated contingency model of strategic management accounting. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], n.33, p. 836-663, 2008. Disponível em: <<https://goo.gl/l2KkLD>>. Acesso em: 23 de mai. 2008.

CADEZ, S.; GUILDING, C. Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia. **Journal of Accounting & Organizational Change**, [S.l.], v. 3, n. 2, p. 126-146, 2007. Disponível em: <<https://goo.gl/fd6Ve3>>. Acesso em: 20 de out. 2016.

CADEZ, S.; GUILDING, C. Organizational configurations of strategic choices and strategic management accounting. **A Working Paper in the Documents de treball d'economia de l'empresa series**, Universitat Autònoma de Barcelona, n. 09/2, 2009. Disponível em: <<https://goo.gl/WZTz2>>. Acesso em: 24 de set. 2016. p. 36.

CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C.; WALTER, F.; CHAVES, R. P. Relações entre o uso de indicadores de desempenho de cadeia referentes a custos logísticos e fatores contingenciais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 20., 2013, Uberlândia. **Anais**

eletrônicos... Uberlândia: Associação Brasileira de Custos, 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/Ti88Nw>>. Acesso em: 15 de mar. 2017. p. 16.

CAMACHO, R. R. **Custeio alvo em serviços hospitalares**: um estudo sobre o enfoque da gestão estratégica de custos. 2004. 168 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -- Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP), São Paulo, 2004. Disponível em: <<https://goo.gl/n3470Z>>. Acesso em: 11 de mar. 2017.

CAMACHO, R.R. **Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil**: uma abordagem à luz da Teoria da Contingência. 2010. 216 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) -- Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP), São Paulo, 2010. Disponível em: <<https://goo.gl/xY4EDq>>. Acesso em: 04 de dez. 2016.

CAMPOS, L. C.; OLIVEIRA, K. G.; LEAL, E. A.; DUARTE, S. L. Gestão de custos interorganizacionais: um estudo da “rede cerrado” de supermercados. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v. 27, n. 3, p. 81-104, 2016. Disponível em: <<https://goo.gl/WJCPMM>>. Acesso em: 22 de out. 2017.

CAMPOS, L. M. S. **Um estudo para definição e identificação dos custos da qualidade ambiental**. 1996. 117 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Florianópolis, 1996. Disponível em: <<https://goo.gl/5oFHYR>>. Acesso em: 04 de jan. 2017.

CAPALONGA, G. **As estratégias percebidas sob o enfoque teórico do posicionamento, da visão baseada em recursos, da missão e da tipologia**: um estudo com empresas gauchas. 2008. 112 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -- Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), São Leopoldo, 2008. Disponível em: <<https://goo.gl/K6YK8x>>. Acesso em: 14 de out. 2017.

CAPALONGA, G.; DIEHL, C. A.; ZANINI, F. A. M. Estratégias percebidas sob o foco da teoria de posicionamento estratégico, da visão baseada em recursos, da missão estratégica e da tipologia organizacional: um estudo em empresas do sul do Brasil. **BBR Brazilian Business Review**, Vitória, v. 11, n. 3, p. 29-55, mai./jun. 2014. Disponível em: <<https://goo.gl/V9WJfO>>. Acesso em: 26 de fev. 2016.

CĂPUȘNEANU, S.; MARTINESCU, D. Convergence of ABC and ABM principles – guarantee of a performant management. **Theoretical and Applied Economics Journal**, [S.l.], v. 12, n. 10, p. 93-102, 2010. Disponível em: <<https://goo.gl/JanNh2>>. Acesso em: 08 de set. 2016.

CAVALCANTI, M. A. N.; FERREIRA, H. M. C.; ARAUJO, A. O. Análise do posicionamento estratégico para implementação da gestão estratégica de custos: um estudo em uma empresa do setor de beneficiamento de aço inoxidável. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 5, n. 1, p. 75-92, jan. /jun. 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/xa7S9h>>. Acesso em: 22 de mar. 2016.

CESCON, J. A.; SOUZA, M. A.; ANTUNES JR., J. A. V.; BRUNOZI JR., A. C. A identificação do produto na implementação do custeio e gerenciamento baseado em

atividades: um estudo na área de serviços de concessionária de veículos nacionais. **GESTÃO CONTEMPORÂNEA**, [Porto Alegre], n. 18, p. 74-92, jul./dez. 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/FmieYM>>. Acesso em: 20 de out. 2017.

CHEA, A. C. Activity-based-costing system in the service sector: a strategic approach for enhancing managerial decision making and competitiveness. **International Journal of Business and Management**, [S.l.], v. 6, n. 11, nov. 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/DuzmTy>>. Acesso em 29 de set. 2017. p. 8.

CHENHALL, R. H. Accounting for the horizontal organization: a review essay. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v.33, p. 517-550, mai./jul. 2008. Disponível em: <<https://goo.gl/aS6NIN>>. Acesso em: 26 de set. 2016.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 28, p. 127-168, 2003. Disponível em: <<https://goo.gl/ns0QeI>>. Acesso em: 23 de mai. 2016.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a system approach. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], n.3, p. 243-264, 1998. Disponível em: <<https://goo.gl/UBEHP>>. Acesso em: 28 de marc. 2016.

CHIEKEZIE, N. R.; EGBUNIKE, P. A.; ODUM, A. N. Adoption of competitor focused accounting methods in selected manufacturing companies in Nigeria. **Asian Journal of Economic Modelling**, [S.l.], v. 2, n. 3, p. 128-140, 2014. Disponível em: <<https://goo.gl/ZoYdAX>>. Acesso em: 17 de out. de 2016.

CINQUINI, L.; TENUCCI, A. Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?. **Journal of Accounting & Organizational Change**, [S.l.], v.6, n. 2, p. 228-259, 2010. Disponível em: <<https://goo.gl/JX5r13>>. Acesso em: 18 de abr. 2016. p. 22.

CINQUINI, L.; TENUCCI, A. Strategic management accounting: exploring distinctive features and links with strategy. **Munich Personal RePec Archive**, [S.l.], n.212, set./2006. Disponível em:<<https://goo.gl/zVcqpJ>>. Acesso em: 18 de abr. 2016. p. 32.

COKINS, G.; CĂPUȘNEANU, S. Cost drivers. Evolution and benefits. **Theoretical and Applied Economics Journal**, [S.l.], v. 17, n. 8, p. 7-16, 2010. Disponível em: <<https://goo.gl/PSNV6Q>>. Acesso em: 27 de set. 2016.

COLLAZIOL, E. **Custos da qualidade**: uma investigação da prática e percepção empresarial. 2006. 138 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -- Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), São Leopoldo, 2006. Disponível em: <<https://goo.gl/8s432o>>. Acesso em: 13 de mai. 2016.

COMISSÃO DE VALORES IMOBILIÁRIOS (CVM). **Parecer de orientação CVM nº 15, de 28 de dezembro de 1987**. Disponível em: <<https://goo.gl/sGbh6e>>. Acesso em: 08 de jan. 2016. p. 14.

CONSELHO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO (CNPq). **Plataforma lattes**, 2017. Disponível em: <<https://goo.gl/oqTH>>. Acesso em: 20 de mar. de 2017.

- COOPER, R.; KAPLAN, R. S. Profit priorities from activity-based costing. **Harvard Business Review**, [S.l.], p. 130-135, mai./jun. 1991. Disponível em: <<https://goo.gl/gQ3U1R>>. Acesso em: 03 de jan. 2017.
- COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Cost management beyond the boundaries of the firm. **Management Accounting**, [Montvale], v. 79, n. 9, p. 18-20, mar. 1998. Disponível em: <<https://goo.gl/qNYxTJ>>. Acesso em: 25 de set. 2017.
- COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Interorganizational cost management and relational context. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v.29, n. 1, p. 1-26, 2004. Disponível em: <<https://goo.gl/qn7xyG>> Acesso em: 29 de mai. 2016.
- COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Strategic cost management: expanding scope and boundaries. **Journal of Cost Management**, [S.l.], v. 17, n.1, p.23-30, jan./fev. 2003. Disponível em: <<https://goo.gl/vmehpM>> Acesso em: 23 de mar. 2016.
- COOPER, R.; YOSHIKAWA, T. Inter-organizational cost management systems: the case of the Tokyo--Yokohama-Kamakura supplier chain. **International Journal of Production Economics**, [S.l.], v. 37, n. 1, p. 51-62, 1994. Disponível em: <<https://goo.gl/FJ1VC5>>. Acesso em: 10 de jan. 2017.
- CORNETTA, A.; MUNCK, L. Alinhamento entre estratégia e competências de marketing: discussão de premissas e proposição de competências de um modelo. In: ENCONTRO ANPAD – ENANPAD, 23., 2009, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 2009. Disponível em: <<https://goo.gl/6PgEwF>>. Acesso em: 10 de abril de 2016. p. 14.
- COSTA, S. A. **Análise de custos de concorrentes:** um estudo dos determinantes de custos no setor de eletroeletrônicos. 2011. 206 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA-USP), São Paulo, 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/Sio4cB>>. Acesso em: 01 de mar. 2017.
- COSTA, S. A. **Gestão estratégica de custos:** panorama do ensino e pesquisa sob a ótica da teoria ator-rede. 2015. 301 f. Tese (Doutorado Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP), São Paulo, 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/9PK2Fk>>. Acesso em: 04 de dez. 2016.
- COSTA, S. A.; ROCHA, W. Determinantes de custos de concorrentes: identificação a partir de informações públicas. **GECONT Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, Florianópolis, v.1, n. 1, p. 4-24, jan./jun. 2014. Disponível em: <<https://goo.gl/ytG123>>. Acesso em: 01 de mar. 2017.
- CRAVENS, K. S.; GUILDING, C. An empirical study of the application of strategic management accounting techniques. **Advances in Management Accounting**, [S.l.], v. 10, p. 95-124, 2001. Disponível em: <<https://goo.gl/V0kxIh>>. Acesso em: 10 de out. 2016.
- CRAVENS, K.; PIERCY, N.; CRAVENS, D. Assessing the performance of strategic alliances: matching metrics to strategies. **European Management Journal**, [S.l.], v. 18, n. 5, p. 529-541, 2000. Disponível em: <<https://goo.gl/FSdBm7>>. Acesso em: 13 de jan. 2017.

CRUZ, C. V. O. A.; ROCHA, W. Custeio-alvo: reflexões sobre definições, finalidades e procedimentos. **RCC Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 1, n. 10, p. 31-51, jul./dez. 2008. Disponível em: <<https://goo.gl/WZMls4>>. Acesso em: 11 de mar. 2017.

DAHUT, K. Total cost of ownership analysis: bridging the operations and acquisition gap can help strengthen defense programs and their budget justifications. **Periodical: Armed Forces Comptroller**, [S.l.], v. 53, n. 3, p. 33-35, 2008. Disponível em: <<https://goo.gl/D7Tuaa>>. Acesso em: 09 de jan. 2017.

DEGRAEVE, Z.; LABRO, E.; ROODHOOFT, F. An evaluation of vendor selection models from a total cost of ownership perspective. **European Journal of Operational Research**, Leuven, v. 125, n. 1, p. 34-58, 2000. Disponível em: <<https://goo.gl/PifviW>>. Acesso em: 16 de out. 2016.

DIEHL, C. A. Custos intangíveis: uma proposta de avaliação. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 06., 1999, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Associação Brasileira de Custos, 1999. Disponível em: <<https://goo.gl/g8fhOF>>. Acesso em: 18 de out. 2016. p. 15.

DIEHL, C. A. Gestão estratégica de custos: identificando o alinhamento estratégico em uma empresa de segurança. In: Congresso USP Controladoria e Contabilidade, 5., 2005, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Universidade de São Paulo, 2005. Disponível em: <<https://goo.gl/gBmX96>>. Acesso em: 20 de mar. 2016.

DIEHL, C. A. **Proposta de um sistema de avaliação de custos intangíveis**. 1997. 128 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia) -- Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), Porto Alegre, 1997. Disponível em: <<https://goo.gl/S49tiU>>. Acesso em: 09 de mai. 2016.

DIEHL, C. A.. **Controle estratégico de custos: um modelo referencial avançado**. 2004. 306 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) -- Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004. Disponível em: <<https://goo.gl/JmSney>>. Acesso em: 13 de mar. 2016.

DIEHL, C. A.; GONÇALO, C. R. Gestão estratégica de custos: uma estrutura para análise da estratégia praticada aplicada em empresas de serviços. In: Congresso Internacional de Custos, 9., 2005, Florianópolis. **Anais eletrônicos...** Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2008. Disponível em: <<https://goo.gl/bLvUpW>>. Acesso em: 13 de mar. 2016. p.16.

DIEHL, C. A.; MIOTTO, G. R.; SOUZA, M. A. Análise da tecnologia das aeronaves como determinante de custos no setor de aviação comercial brasileiro. **RBGN – REVISTA BRASILEIRA DE GESTÃO DE NEGÓCIOS**, São Paulo, v. 12, n. 35, p. 191-207, 2010. Disponível em: <<https://goo.gl/ea5Coz>>. Acesso em: 25 de set. 2017.

DIEHL, C. A.; SOUZA, M. A. Publicações sobre o custeio baseado em atividades (ABC) em congressos brasileiros de custos no período de 1997 a 2006. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v. 19, n. 4, p. 39-57, out./dez. 2008. Disponível em: <<https://goo.gl/FRDr0M>>. Acesso em: 20 de out. 2017.

EIRIZ, V. Proposta de tipologia sobre alianças estratégicas. **RAC Revista de Administração Contemporânea**, [S.l.], v. 5, n. 2, p. 65-90, mai./ago. 2001. Disponível em: <<https://goo.gl/V5XN5m>>. Acesso em: 04 de jun. 2016.

EL-DYAST, M. M. A framework to accomplish strategic cost management. **SSRN – Social Science Research Network**, [S.l.n.], 2007. Disponível em: <<https://goo.gl/QndeiL>>. Acesso em: 20 de mai. 2016. p. 65.

ELLRAM, L. M.; SIFERD, S. P. Purchasing: the cornerstone of the total cost of ownership concept. **Journal of Business Logistics**, [S. l.], v. 14, n. 1, p. 163-184, 1993. Disponível em: <<https://goo.gl/i8Uw0G>>. Acesso em: 16 de out. 2016.

ELLRAM, L. M.; SIFERD, S. P. Total cost of ownership: a key concept in strategic cost management decisions. **Journal of Business Logistics**, [S. l.], v. 19, n. 1, p.55-84, 1998. Disponível em: <<https://goo.gl/Az8KM3> >. Acesso em: 16 de out. 2016.

ENGBLOM, J.; SOLAKIVI, T.; TOYLI, J.; OJALA, L. Multiple-method analysis of logistics costs. **International Journal of Production Economics**, [S.l.], v. 137, n. 1, p. 29-35, 2012. Disponível em: <<https://goo.gl/DpH7JV>>. Acesso em: 23 de out. 2016.

EVERED, R. So what is strategy? **Long Range Planning**, Monterey, v. 16, n. 3, p. 57-72, 1983. Disponível em: <<https://goo.gl/WcRJt>>. Acesso em: 13 de abril de 2016.

FARIA, A. C.; PEREIRA, A. N.; SOARES, I. C.; SOUZA, B. C. Gestão de custos interorganizacionais (GCI) e contabilidade de livros abertos (CLA): investigação bibliométrica com ênfase em periódicos internacionais e nacionais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010, Belo Horizonte. **Anais eletrônicos...** Belo Horizonte: Associação Brasileira de Custos, 2010. Disponível em: <<https://goo.gl/iwsEkr>>. Acesso em: 20 de out. 2017.

FARIA, A. C.; ROBLES, L. T. Em busca da vantagem competitiva: trade-offs de custos logísticos em cadeias de suprimentos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 7., 2000, Recife. **Anais eletrônicos...** Recife: Associação Brasileira de Custos, 2000. Disponível em: <<https://goo.gl/YzwxlZ>>. Acesso em: 23 de out. 2016. p. 15.

FARIA, A.C.; COSTA, M. F. G. **Gestão de custos logísticos: custeio baseado em atividades (ABC), Balanced Scorecard (BSC), Valor Econômico Agregado (EVA)**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 431.

FARIAS, R. A. S; GASPARETTO, V. Gestão de custos interorganizacionais: um estudo bibliométrico. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 21., 2014, Natal. **Anais eletrônicos...** Natal: Associação Brasileira de Custos, 2014. Disponível em: <<https://goo.gl/euDvWk> >. Acesso em: 20 de out. 2017. p. 16.

FEIGENBAUM, A. V. Control (design + material + product + process) ÷ costs (inspection + rejects) X customer satisfaction = total quality control. **Harvard Business Review**, [Cambridge], v. 34, n. 6, p. 93-101, nov./dez. 1956.

FENKER, E. A. **Risco ambiental e gestão dos custos ambientais**: um estudo de sua relação em empresas atuantes no Brasil. 2009. 198 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos

(UNISINOS), São Leopoldo, 2009. Disponível em: <<https://goo.gl/2aOJZB>>. Acesso em: 12 de out. 2016.

FENKER, E. A.; DIEHL, C. A.; ALVES, T. W. Um estudo empírico sobre gestão de custos e riscos ambientais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16., 2009, Fortaleza. **Anais eletrônicos...** Fortaleza: Associação Brasileira de Custos, 2009. Disponível em: <<https://goo.gl/IqRAdN>>. Acesso em: 07 de jan. 2017. p. 16.

FERREIRA, F. B.; SCHNORR, C. Práticas de gestão de custos logísticos: um estudo de caso em empresa gaúcha do setor alimentício. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18., 2011, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: Associação Brasileira de Custos, 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/g1KhRX>>. Acesso em; 30 de out. 2017. p. 16.

FERRIN, B. G.; PLANK, R. E. Total cost of ownership models: an exploratory study. **The Journal of Supply Chain Management**, v. 38, n. 2, p. 18-29, 2002. Disponível em: <<https://goo.gl/Usl9YY>>. Acesso em: 16 de out. 2016.

FONSECA, J. N. **Estratégias corporativas e gestão de custos: um alinhamento necessário para atingir os custos operacionais eficientes.** 2007. 149 f. Dissertação (Mestrado em Administração) -- Programa de Pós-Graduação em Administração, Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR), Curitiba, 2007. Disponível em: <<https://goo.gl/i9ST1H>>. Acesso em: 17 de mai. 2016.

FOSTER, G.; GUPTA, M.; SJOBLUM, L. Customer profitability analysis: challenges and new directions. **Journal of Cost Management**, [S.l.], v. 10, p.5-17, 1997. Disponível em: <<https://goo.gl/n8aPLI>>. Acesso em: 06 de dez. 2016.

FOWZIA, R. Strategic management accounting techniques: relationship with business strategy and strategic effectiveness of manufacturing organizations in Bangladesh. **World Journal of Management**, [S.l.], v. 3, n. 2, p. 54-69, 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/RxzK91>>. Acesso em: 21 de nov. 2016.

FRANCO, M. L. P. B. **Análise de conteúdo.** 2ª ed. Brasília: Liber Livro, 2005.

FREGA, J.R.; LEMOS, I. S.; SOUZA, A. Relação dinâmica entre as estratégias competitivas e os sistemas de gestão de custos: um estudo de caso. In: ENCONTRO DA ANPAD – ENANPAD, 21., 2007, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 2007. Disponível em: <<https://goo.gl/ULLxuN>>. Acesso em: 25 de mai. 2016. p. 16.

FREITAS, H.; OLIVEIRA, M.; SACCOL, A. Z.; MOSCAROLA, J. O método de pesquisa *survey*. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 105-112, jul./set. 2000. Disponível em: <https://goo.gl/cuWQoh>. Acesso em: 10 de out. 2017.

FREITAS, J. L. F.; PANDOLFO, A.; BORDIGNON, S.; KUREK, J. Custo ambiental: uma abordagem sobre o conceito e sua aplicação em uma indústria no processo de microfusão de aço. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa. **Anais eletrônicos...** João Pessoa: Associação Brasileira de Custos, 2007. Disponível em: <<https://goo.gl/ETRZgF>>. Acesso em: 07 de jan. 2017. p. 16.

FRIEDRICH, L. R.; SOUZA, M. A. Análise da utilização de custo de concorrentes: um estudo em empresas do segmento metal mecânico do RS. In: CONGRESSO USP DE

CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 14.; 2014, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Universidade de São Paulo (USP), 2014. Disponível em: <<https://goo.gl/1r7QTY>>. Acesso em: 17 de out. 2016. p. 17.

GASPARETTO, V.; SILVA, I. S. T. Custo total de propriedade (TCO): uma ferramenta auxiliar na gestão de custos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 11., 2004, Porto Seguro. **Anais eletrônicos...** Porto Seguro: Associação Brasileira de Custos, 2004. Disponível em: <<https://goo.gl/ETRZgF>>. Acesso em: 16 de out. 2016. p. 13.

GHICAJANU, M. Activity based management – efficiency method of the management control systems. **Annals of the University of Petroșani, Economics**, Petroșani, v. 8, p. 219-222, 2008. Disponível em: <<https://goo.gl/UMkzQe>>. Acesso em: 29 de set. 2016.

GIANISELLA, R. L. C. **Alianças estratégicas**: um estudo sobre as práticas de controle de gestão adotadas por empresas dos polos calçadistas do Vale do Rio dos Sinos – RS e de Franca-SP. 2006. 211 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), São Leopoldo, 2006. Disponível em: <<https://goo.gl/ubNY6x>>. Acesso em: 22 de fev. 2017.

GIL, A.. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 184.

GLIAUBICASA, D.; KANAPICKIEN, R. Contingencies impact on strategic cost management usage in lithuanian companies. **Procedia – Social and Behavioral Sciences**, Kaunas, v. 213, p. 254-260, 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/Jo2GYI>>. Acesso em: 20 de nov. 2016.

GOVINDARAJAN, V.; GUPTA, A. K. Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 10, n. 1, p. 51-66, 1985. Disponível em: <<https://goo.gl/3PrX8G>>. Acesso em: 21 de nov. 2016.

GOVINDARAJAN, V.; SHANK, J. K. Strategic cost management: tailoring controls to strategies. **Journal of Cost Management**, [S.l.], v.6, n. 3, p.14-25, 1992. Disponível em: <<https://goo.gl/L7cQX3>>. Acesso em: 24 de out. 2016.

GUERREIRO, R.; MERSCHMANN, E. V. V.; BIO, S. R. Mensuração do custo para servir e análise de rentabilidade de cliente: uma aplicação em indústria de alimentos no Brasil. **RA USP – e Revista de Administração – eletrônica**, São Paulo, v. 1, n. 2, art. 6, jul./dez. 2008. Disponível em: <<https://goo.gl/m0UBIM>>. Acesso em: 21 de out. 2016. p. 24.

GUILDING, C. Competitor-focused accounting: an exploratory note. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 24, n. 7, p. 583-595, 1999. Disponível em: <<https://goo.gl/JSz0WY>>. Acesso em: 17 de out. 2016.

GUILDING, C.; CRAVENS, K. S.; TAYLES, M. An international comparison of strategic management accounting practices. **Management Accounting Research**, [S.l.], v.11, p. 113-135, 2000. Disponível em: <<https://goo.gl/wuvGw>>. Acesso em: 19 de abr. 2016.

GUJARATI, D. N. **Econometria Básica**. Tradução de Maria José Cylar Monteiro. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. p. 818.

GUPTA, A. K.; GALLOWAY, K. Activity-based costing/management and its implications for operations management. **Technovation Journal**, Louisville, v. 23, p. 131-138, 2003. Disponível em: <<https://goo.gl/xesKFs>>. Acesso em: 20 de dez. 2016.

GUPTA, A. K.; GOVINDARAJAN, V. Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation . **Academy of Management Journal**, [S.l.], v. 27, n. 1, p. 25-41, 1984. Disponível em: <<https://goo.gl/VHwI5y>>. Acesso em: 04 de jun. 2016.

HAIR JR, J. F.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R. E; TATHAM, R. L. **Análise multivariada de dados**. Tradução de Adonai Schlup Sant'Anna. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009. p. 688.

HASTENTEUFEL, C.; LARENTIS, F. Análise da rentabilidade de clientes através da margem de contribuição: um estudo em uma empresa de médio porte do setor moveleiro localizada na serra gaúcha. **RPD Revista Produção e Desenvolvimento**, [Nova Iguaçu], v. 1, n. 1, p. 60-76, jan./abr. 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/xJBZdq>>. Acesso em: 20 de out. 2017.

HEINEN, K. C.; HOFFJAN, A. About the strategic relevance of competitor cost assessment – An empirical study regarding competitor accounting. **Journal of Applied Management Accounting Research**, [S.l.], v. 3, n. 1, p. 17-34, 2005. Disponível em: <<https://goo.gl/8wDTeH>>. Acesso em: 17 de out. 2016.

HOFFJAN, A.; LÜHRS, S.; KOLBURG, A. Cost transparency in supply chains: demystification of the cooperation tenet. **Schmalenbach Business Review**, [S.l.], v. 63, p. 230-251, 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/ETsE6B>>. Acesso em: 11 de jan. 2017.

HOLANDA, L. M. C.; CÂNDIDO, G. A. Estratégia competitiva e posicionamento estratégico: um estudo exploratório no setor de confecções em Campina Grande – PB. In: SIMPÓSIO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO – SIMPEP, 13., 2006, Bauru. **Anais eletrônicos...** Bauru: Universidade Estadual Paulista, 2006. Disponível em: <<https://goo.gl/hJMJA>>. Acesso em: 05 de nov. 2016. p. 12.

HOLOTA, T.; HRUBEC, J.; KOTUS, M.; HOLIENČINOVA, M.; ČAPOŠOVA, E. The management of quality costs analysis model. **Serbian Journal of Management**, [S.l.], v. 11, n. 1, p. 119-127, 2016. Disponível em: <<https://goo.gl/PsU3LF>>. Acesso em: 15 de out. 2016.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Pesquisa de Inovação 2014**. Rio de Janeiro, [s.n.], 2016. Disponível em: <<https://goo.gl/mMQ1Bq>>. Acesso em: 15 de out. 2017. p. 105.

JACOB, F. A; JOHNSTON, W.; KOTCHETOVA, N. Customer profitability: prospective vs. retrospective approaches in a business-to-business setting. **Industrial Marketing Management**, [S.l.], v. 30, n. 4, p. 353-363, 2001. Disponível em: <<https://goo.gl/yTJGC3>>. Acesso em: 04 de dez. 2016.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R.S. Relevance lost: the rise and fall of management accounting. **Harvard Business School**, Boston, v. 68, n. 7, p. 22- 30, jan./1987. Disponível em: <<https://goo.gl/tLWsn>>. Acesso em: 30 de set. 2017. p. 269.

JURAN, J. M.; GRZYNA, F. M. **Controle da qualidade handbook: conceitos, políticas e filosofia da qualidade**. Tradução de Maria Claudia de Oliveira Santos. 4. ed. São Paulo: McGraw-Hill/Makron Books, 1991. v. 1. p. 361.

KAJUTER, P.; KULMALA, H. I. Open-book accounting in networks: potential achievements and reasons for failures. **Management Accounting Research**, [S.l.], v. 16, n. 2, p. 179-204, 2005. Disponível em: <<https://goo.gl/B4Apkq>>. Acesso em: 11 de jan. 2017.

KALD, M.; NILSSON, F.; RAPP, B. On strategy and management control: the important of classifying the strategy of the business. **British Journal of Management**, [S.l.], v. 11, p.197-212, 2000. Disponível em: <<https://goo.gl/JKvXd2>>. Acesso em: 05 de jun. 2016.

KAMINSKI, L. A. **Proposta de uma sistemática de avaliação dos custos logísticos da distribuição física**: o caso de uma distribuidora de suprimentos industriais. 2004. 131 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia) - - Mestrado Profissionalizante em Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), Porto Alegre, 2004. Disponível em: <<https://goo.gl/H8C9ns>>. Acesso em: 23 de out. 2016.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998. p. 376.

KAYO, E. K.; KIMURA, H.; MARTIN, D. M. L.; NAKAMURA, W. T. Ativos intangíveis, ciclo de vida e criação de valor. **RAC Revista de Administração Contemporânea**, [S.l.], v.10, n. 3, p. 73-90, jul./set. 2006. Disponível em: <<https://goo.gl/Wntsji>>. Acesso em: 10 de jan. 2017.

KERBER, C. R.; LEAL, R. B.; SANTOS, R. F.; SILVA, A. C.; WANDERLEY, C. A. N.; COGAN, S. TOC e ABM: análise comparativa à luz da literatura especializada em sistemas de informações gerenciais. **ABCustos**, São Leopoldo, v. 6, n. 2, p. 115-137, mai./ago. 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/QCiis5>>. Acesso em: 23 de set. 2017.

KOBER, R.; NG, J.; PAUL, B.J. The interrelationship between management control mechanisms and strategy. **Management Accounting Research**, [S.l.], v. 18, n. 4, p. 425-452, 2007. Disponível em: <<https://goo.gl/vxWs9E>>. Acesso em: 18 de ago. 2016.

KOTLER, P. **Administração de marketing**. Tradução de Bazán Tecnologia e Linguística. 10ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2000. p. 776.

LANGFIELD-SMITH, K. A review of quantitative research in management control systems and strategy. **Handbook of Management Accounting Research**, [S.l.], v. 2, p. 753-783, 2007. Disponível em: <<https://goo.gl/4LBYrS>>. Acesso em: 17 de ago. 2016

LANGFIELD-SMITH, K. Management control systems and strategy: a critical review. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 22, n. 2, p. 207-232, 1997. Disponível em: <<https://goo.gl/m1q5RZ>>. Acesso em: 19 de mar. 2016.

LANGFIELD-SMITH, K. The relations between transactional characteristics, trust and risk in the start-up phase of a collaborative alliance. **Management Accounting Research**, [S.l.], v. 19, n. 4, p. 344-364, 2008. Disponível em: <<https://goo.gl/9j3yfg>>. Acesso em: 19 de mar. 2016.

LARI, A.; ASLLANI, A. Quality cost management support system: an effective tool for organizational performance improvement. **Total Quality Management & Business Excellence**, [S.l.], v. 24, n. 4, p. 432-451, 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/joli90>>. Acesso em: 15 de out. 2016.

LEITE, H. G.; JACOVINE, L. A. G.; SILVA, C. A. B.; DE PAULA, R. A.; PIRES, I. E.; SILVA, M. L. Determinação dos custos da qualidade em produção de mudas de eucalipto. **Revista Árvore**, Viçosa, v. 29, n. 6, p. 955-964, 2005. Disponível em: <<https://goo.gl/PKWJH6>>. Acesso em: 15 de out. 2016.

LEONARDO, V. S.; ABBAS, K.; BULLA, P. R. Sistema de gestão ambiental como suporte na identificação dos custos com controle, preservação e recuperação do meio ambiente. **Enfoque Reflexão Contábil**, [S.l.], v. 32, n. 3, p. 129-149, 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/ncYuYM>>. Acesso em: 08 de out. 2017.

LOPES, J. E. M.; ARAUJO, A. O. Análise da cadeia de valores como instrumento da gestão estratégica de custos: um estudo de caso na indústria salineira. **RIGC Rede de Informação da Indústria do Grande Consumo**, [S.l.], v. 11, n. 21, jan./jun. 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/47EXoV>>. Acesso em: 15 de mar. 2016. p. 22.

LOPES, J. E. M.; CARVALHO, D. R.; ARAUJO, A. O. A análise da cadeia de valor como instrumento de vantagem competitiva: um estudo de caso na indústria salineira. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16., 2009, Fortaleza. **Anais eletrônicos...** Fortaleza: Associação Brasileira de Custos, 2009. Disponível em: <<https://goo.gl/uQL3LY>>. Acesso em: 15 de mar. 2017. p. 16.

LUKOSEVICIUS, A. P.; SOARES, C. A. P. Análise de conteúdo em pesquisas sobre gerenciamento de projetos. In: Simpósio Internacional de Gestão de Projetos, Inovação e Sustentabilidade – SINGEP, 5., 2016, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Universidade Nove de Julho (UNINOVE), 2016. Disponível em: <<https://goo.gl/h8m1vj>>. Acesso em: 02 de jul. 2017. p. 16.

LUZ, J. R. M. **Gestão estratégica baseada na qualidade e nos custos da qualidade**: um estudo no setor de construção civil da cidade de Campina Grande -- PB. 2011. 146 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós - graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, João Pessoa, 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/hAr9Cx>>. Acesso em: 25 de out. 2017.

MARQUES, K. C. M. **Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional**: estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso. 2012. 289 f. Tese (Doutorado em Ciências) – Programa de Pós-Graduação e Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP), São Paulo, 2012. Disponível em: <<https://goo.gl/zqYKhO>>. Acesso em: 09 de abr. 2017.

MELO, M. A.; LEONE, R. J. G.. Alinhamento entre as estratégias competitivas e a gestão de custos: um estudo em pequenas empresas industriais do setor de transformação. **BBR Brazilian Business Review**, Vitória, v.12, n. 5, p.83-104, 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/GtqeRg>>. Acesso em: 19 de mar. 2016.

MICULESCU, C.; MICULESCU, M. N. Strategic management of costs the main tool of competitive advantage in the current economic environment. **Annals. Economic Science Series**. Timisoara, v. 18, n. 141, p. 863-869, 2012. Disponível em: <<https://goo.gl/3UXHq3>>. Acesso em: 12 de abr. 2016.

MILAN, G. S.; BERNARDI, F. C.; LARENTIS, F.; TONI, D. Processos e resultados da implantação de uma joint venture: estudo de caso em uma empresa do setor metal-mecânico. **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, Florianópolis, v. 9, n. 2, mai./ago. 2016. Disponível em: <<https://goo.gl/cttLuv>>. Acesso em: 30 de out. de 2017. p. 34.

MILANI FILHO, A. F. M.; ROCHA, W.; CORRAR, L. J. Informações sobre concorrentes: um estudo exploratório. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7.; 2007, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Universidade de São Paulo (USP), 2007. Disponível em: <<https://goo.gl/r2SWj6>>. Acesso em: 01 de mar. 2017. p. 14.

MILES, R. E.; SNOW, C. C.; MEYER, A. D.; COLEMAN JR, H. J. Organizational strategy, structure, and process. **Academy of Management Review**, [S.l.], v. 3, n. 3, p. 546-562, 1978. Disponível em: <<https://goo.gl/eOrn7T>>. Acesso em: 20 de out. 2016.

MINAYO, M. C. S.; DESLANDES, S. F.; NETO, O. C.; GOMES, R. **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 21 ed. Petrópolis: Vozes, 2002. p. 80.

MIOTTO, G. R. **Análise da gestão estratégica de custos no setor de aviação comercial brasileiro**. 2007. 167 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, 2007. Disponível em: <<https://goo.gl/oivLE5>>. Acesso em: 16 de mai. 2016.

MOELLER, K.; WINDOLPH, M.; ISBRUCH, F. The effect of relational factors on open-book accounting and inter-organizational cost management in buyer-supplier partnerships. **Journal of Purchasing & Supply Management**, [S.l.], v. 17, n. 2, p. 121-131, 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/KUddRx>>. Acesso em: 29 de mai. 2016.

MONTGOMERY, C. A.; PORTER, M. E. **Estratégia: a busca da vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1998. p. 501.

MORAES, R. Análise de conteúdo. **Revista Educação**, Porto Alegre, v. 22, n. 37, p. 7-32, 1999. Disponível em: <<https://goo.gl/MHTFH>>. Acesso em: 10 de jul. 2017. p. 12.

MOREIRA, D. A. **Administração da produção e operações**. São Paulo: Pioneira, 2001. p. 624.

MORSSINKHOF, S.; WOUTERS, M.; WARLOP, L. Effects of providing total cost of ownership information on attribute weights in purchasing decisions. **Journal of Purchasing & Supply Management**, [S.l.], v. 17, n. 2, p. 132-142, 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/rgYPdi>>. Acesso em: 17 de out. 2016.

MULHERN, F. J. Customer profitability analysis: measurement, concentration, and research directions. **Journal of Interactive Marketing**, [S.l.], v. 13, n. 1, p. 25-40, 1999. Disponível em: <<https://goo.gl/AZkmoa>>. Acesso em: 06 de dez. 2016.

NAKAGAWA, M. **ABC - custeio baseado em atividades**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 96.

NAKAGAWA, M. **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1993. p. 111.

NUNES, M. M. S. **A importância do total cost ownership no gerenciamento da cadeia de suprimento**. 2013. 77 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), Porto Alegre, 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/pYRfw5>>. Acesso em: 04 de fev. 2017.

OTLEY, D. Extending the boundaries of management accounting research: developing systems for performance management. **British Accounting Review**, [S.l.], v. 33, n. 3, p. 243-261, 2001. Disponível em: <<https://goo.gl/xLtQjy>>. Acesso em: 15 de out. 2017.

OTT, E. Contabilidade gerencial estratégica: inter-relacionamento da contabilidade financeira com a contabilidade gerencial. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, São Leopoldo, RS, v. 1, n. 1, p. 35-46, mai./ago. 2004. Disponível em: <<https://goo.gl/wkaRfn>>. Acesso em: 11 de abr. 2016.

PAIXÃO, L. Q. O custeio baseado em atividades (ABC) e sua relação com o ABM operacional. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 09., 2002, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Associação Brasileira de Custos, 2002. Disponível em: <<https://goo.gl/e2Z5TL>>. Acesso em: 20 de out. 2017. p. 11.

PINHEIRO, P. R.; SCHIMDT, P.; SANTOS, J. L. A importância do total cost of ownership no gerenciamento da cadeia de suprimentos. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO - ENEGEP, 22., 2012, Bento Gonçalves. **Anais eletrônicos...** Bento Gonçalves: Associação Brasileira de Engenharia de Produção, 2012. Disponível em: <<https://goo.gl/dJ8jHk>>. Acesso em: 16 de out. 2016. p. 13.

PLETSCH, C. S.; MAGRO, C. B. D.; SILVA, A.; LAVARDA, C. E. F. Estratégias competitivas e desempenho econômico-financeiro de empresas brasileiras do setor de consumo não cíclico. **Revista de Contabilidade e Organizações**, [Ribeirão Preto], v. 9, n. 25, p. 16-30, n. 2015. Disponível em: <<https://goo.gl/BoSiz5>>. Acesso em: 24 de mar. 2016.

POPESCU, M.; DASCĂLU, A. Value chain analysis in quality management contest. **Bulletin of the Transilvania University of Brasov**, [Brasov], v. 4, n. 2, 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/1E7x4n>>. Acesso em: 05 de nov. 2017. p. 8.

PORTER, M. E. **Estratégia Competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Tradução de Elizabeth Maria de Pinho Braga. 5 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989. p. 362.

PORTER, M. E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Tradução de Elizabeth Maria de Pinho Braga. 24 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989. p. 512.

QUESADO, P. R.; RODRIGUES, L. L. A gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**, Lisboa, n. 10, p. 121-143, 2007. Disponível em: <<https://goo.gl/xFY4jE>>. Acesso em: 06 de abr. 2016.

RAAIJ, E. M.; VERNOOIJ, M. JA; TRIEST, S. The implementation of customer profitability analysis: a case study. **Industrial Marketing Management**, [S.l.], v. 32, n. 7, p. 573-583, 2003. Disponível em: <<https://goo.gl/Vu3url>>. Acesso em: 23 de out. 2016.

RASIA, K. A.; SOUZA, M. A. Práticas de gestão estratégica de custos: características de sua utilização por empresas brasileiras do agronegócio. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18, 2011, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: Associação Brasileira de Custos, 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/hght8y>>. Acesso em: 26 de set. 2017. p. 16.

REICHERT, F. M. **A relação entre investimentos realizados em capacidade tecnológica e desempenho econômico das firmas**: uma análise de empresas listadas na BM&FBOVESPA. 131 f. 2012. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), Porto Alegre, 2012. Disponível em: <<https://goo.gl/d9HHri>>. Acesso em: 20 de jun. 2017.

RIBEIRO, M. S. **Custeio das atividades de natureza ambiental**. 176 f. 1998. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) -- Curso de Pós-graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA-USP), São Paulo, 1998. Disponível em: <<https://goo.gl/LrbDb3>>. Acesso em: 07 de jan. 2017.

RIBEIRO, M. S.; ROCHA, W. Gestão estratégica dos custos ambientais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 06., 1999, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Associação Brasileira de Custos, 1999. Disponível em: <<https://goo.gl/g8fhOF>>. Acesso em: 20 de out. 2016. p. 17.

ROBLES JR, A. **Custos da qualidade: aspectos econômicos da gestão da qualidade e da gestão ambiental**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 157.

ROCHA, W.; MARTINS, E. A. Custeio alvo (Target costing). In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 5., 1998. Fortaleza. **Anais eletrônicos...** Fortaleza: Congresso Brasileiro de Custos, 1998. Disponível em: <<https://goo.gl/uSjXRT>>. Acesso em: 11 de mar. 2017. p. 17.

SADEGH, L.; JOKAR, I. Identification and classification of open book accounting dimensions. **Management Science Letters**, [S.l.], v. 4, p. 931-936, 2014. Disponível em: <<https://goo.gl/G4YWCB>>. Acesso em: 11 de jan. 2017.

SAKURAI, M. **Gerenciamento integrado de custos**. Tradução de Adalberto ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 1997. p. 279.

SALAMONI, F. L.; GALLON, A. V.; MACHADO, D. D. N. Gestão ambiental e ações associadas aos custos ambientais em indústrias madeireiras de Caçador, SC. **ABCustos**, São Leopoldo, v. 2, n. 1, p. 23-44, jan./abr. 2007. Disponível em: <<https://goo.gl/RonrZ6>>. Acesso em: 25 de out. 2017.

SALIBA, F. M. P. **A adoção do custo total de propriedade no processo de compras de grandes empresas brasileiras: um estudo de casos**. 2006. 162 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Instituto de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), Rio de Janeiro, 2006. Disponível em: <<https://goo.gl/Kla5bT>>. Acesso em: 17 de out. 2016.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. **Metodologia de la investigación**, 6 ed. México: McGraw-Hill, 1996. Disponível em: <<https://goo.gl/9SXdiZ>>. Acesso em: 04 de jul. de 2017. p. 634.

SAMUDRAGE, D. N. Relationship between strategy and management control systems case of a privatized Telecommunication Company in Sri Lanka. **Journal The Meijo Review**, [S.l.], v. 8, n. 3, p. 85-109, 2007. Disponível em: <<https://goo.gl/6tuyQ0>>. Acesso em: 18 de ago. 2016.

SANTANA, A. L. A.; ANDRADE, M. E. M. C. Ensaio sobre rentabilidade de clientes: um enfoque setorial. . In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18., 2011, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: Associação Brasileira de Custos, 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/KRY3bE>>. Acesso em: 04 de dez. 2016. p. 11.

SANTOS, A.; VIDOTTO, L. S.; GIUBLIN, C. R. A utilização do método delphi em pesquisas na área de gestão da construção. **Revista Ambiente Construído**, Porto Alegre, v. 5, n. 2, p. 51-59, abr. / jun. 2005. Disponível em: <<https://goo.gl/nDJ9pK>>. Acesso em: 12 de jul. 2017. p. 9.

SCARPIN, J. E. **Target costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço para novos produtos**. 2000. 174 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade Norte do Paraná (UNOPAR), Londrina, 2000. Disponível: <<https://goo.gl/hTa6ei>>. Acesso em: 11 de mar. 2017.

SCHNEIDER, L. C.; DIEHL, C. A.; HANSEN, P. B. Análise da cadeia de valor em duas empresas do setor calçadista. **Revista Gestão Industrial**, Ponta Grossa, v. 7, n. 3, p. 179-198, 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/L0vbO3>>. Acesso em: 23 de abr. 2017.

SEGEV, E. A systematic comparative analysis and synthesis of two business-level strategic typologies. **Strategic Management Journal**, [S.l.], v. 10, n. 5, p. 487-505, 1989. Disponível em: <<https://goo.gl/pV1mTv>>. Acesso em: 22 de out. 2016.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. Tradução de Luiz Orlando Coutinho Lemos. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997. p. 341.

SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 4 ed. Florianópolis, 2005. p. 139.

SIMMONDS, K. Strategic management accounting. **Management Accounting (UK)**, [S.l.: s.n.], p.26-29, abr. 1981.

SIMONS, R. The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v.15, n. 1/2, p. 127-143, 1990. Disponível em: <<https://goo.gl/QtniVi>>. Acesso em: 18 de ago. 2016.

SIMONS, R. Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 12, n. 4, p. 357-374, 1987. Disponível em: <<https://goo.gl/Cfvy22>>. Acesso em: 18 de ago. 2016.

SLAVOV, T. N. B. **Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual.** 2013. 291 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP), São Paulo, 2013. Disponível em: <<https://goo.gl/q9fG4j>>. Acesso em: 04 de dez. 2016.

SOUZA, B. C.; ROCHA, W. **Gestão de Custos Interorganizacionais: ações coordenadas entre clientes e fornecedores para otimizar resultados.** 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 130.

SOUZA, M. A.; JANTSCH, L.; MACHADO, D. G.; FONTANA, K. H. S. Práticas de gestão de custos alinhadas ao posicionamento estratégico de um sistema de crédito cooperativo. In: CONGRESSO CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 16., 2016, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Universidade de São Paulo, 2016. Disponível em: <<https://goo.gl/CZdoHb>>. Acesso em: 26 de mar. 2017. p. 15.

SOUZA, M. A.; MEZZOMO, F. Determinantes de custos em empresas de pequeno porte do setor moveleiro: um estudo em empresas da serra gaúcha. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 4, n. 1, p. 131-149, jan./abr. 2012. Disponível em: <<https://goo.gl/2osruX>>. Acesso em: 28 de jun. 2017.

SOUZA, R. S. Evolução e condicionantes da gestão ambiental nas empresas. **READ – Revista Eletrônica de Administração**, Porto Alegre, v. 8, n. 6, nov./dez. 2002. p. 22. Disponível em: <<https://goo.gl/7CxaLB>>. Acesso em: 08 de jan. 2017.

ŠPIČKOVÁ, M. The use of cost management techniques as a strategic weapon in sme's. **Scientific papers of the University of Pardubice**, [Pardubice], v. 28, mar. 2013. p. 14. Disponível em: <<https://goo.gl/rkgBIV>>. Acesso em: 17 de mai. 2016.

TONDOLO, R. R. P. **A interação da estratégia competitiva e custos com o processo de desenvolvimento de produtos: um estudo multi-casos.** 2010. 112 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade de Caxias do Sul, Caxias do Sul, 2010. Disponível em: <<https://goo.gl/yzXwki>>. Acesso em: 17 de mai. 2016.

UYAR, M. A research on total cost of ownership and firm profitability. **Research Journal of Finance and Accounting**, [S.l.], v. 5, n. 1, 2014. Disponível em: <<https://goo.gl/R52zXq>>. Acesso em: 16 de out. 2016. p. 6.

VARGAS, S. B.; COSER, T.; SOUZA, M. A. Mensuração dos custos logísticos: estudo de caso em uma indústria gráfica. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v. 27, n. 1, p. 63-87, 2016. Disponível em: <<https://goo.gl/6R39Tc>>. Acesso em: 03 de out. 2017.

WERNKE, R.; BORNIA, A. C. Considerações e comentários sobre custos (associados a ativos) intangíveis. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 08., 2001, São Leopoldo. **Anais eletrônicos...** São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2001. Disponível em: <<https://goo.gl/TGTUmn>>. Acesso em: 19 de out. 2016. p. 16.

WINDOLPH, M.; MOELLER, K. Open-book accounting: reason for failure of inter-firm cooperation? **Management Accounting Research**, [S.l.], v. 23, n. 1, p. 47-60, 2012. Disponível em: <<https://goo.gl/0g1gQv>>. Acesso em: 29 de mai. 2016.

WRUBEL, F.. **Informações sobre gestão estratégica de custos divulgadas por companhias abertas brasileiras**. 2009. 148 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), São Leopoldo, 2009. Disponível em: <<http://goo.gl/mxcvLH>>. Acesso em: 07 mar. 2016.

WRUBEL, F.; DIEHL, C. A.; TOIGO, L. A.; OTT, E. Uma proposta para a validação de categorias sobre gestão estratégica de custos. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, SP, v. 13, n. 40, jul./set. 2011. Disponível em: <<https://goo.gl/LTM90C>>. Acesso em: 26 de fev. 2016. p. 17.

YOSHINO, M.Y.; RANGAN. U.S. **Alianças estratégicas**: uma abordagem empresarial à globalização. Tradução de José Eduardo Ribeiro Moretzsohn. São Paulo: Makron Books, 1996. p. 263.

YÜKÇÜ, S.; GÖNEN, S. The usage of total cost of ownership together with quality costing. **World of Accounting Science Journal**, [S.l.], v. 14, n. 3, p. 65-86, 2012. Disponível em: <<https://goo.gl/Y64KMG>>. Acesso em: 16 de out. 2016.

ZARDO, L. M. P.; BAUM, M. S.; GIENORSKI, L. C. A importância dos custos da qualidade na gestão empresarial. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6., 1999. São Paulo. Anais eletrônicos... São Paulo: Associação Brasileira de Custos, 1999. Disponível em: <<https://goo.gl/6l3RBe>>. Acesso em: 20 de dez. 2016.

APÊNDICE A – CHECKLIST SUBCATEGORIAS DE OPÇÕES ESTRATÉGICAS

1 ANÁLISE DO POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO	
1.1 Tipologias Estratégicas	
1.1.1 Defensiva	
Ambiente estável;	Miles et al. (1978), Diehl (2004)
Oferta de conjunto limitado de produto;	Miles et al. (1978), Kald, Nilson e Rapp (2000), Langfield-Smith (1997), Diehl (2004)
Alto investimento em tecnologia;	Miles et al. (1978), Diehl (2004)
Segmento estreito de mercado;	Miles et al. (1978)
Preços competitivos;	Miles et al. (1978), Diehl (2004)
Produtos de alta qualidade;	Miles et al. (1978), Kald, Nilson e Rapp (2000), Diehl (2004)
Desenvolvimento de novos produtos é uma simples extensão da linha existente;	Miles et al. (1978)
Eficiência das atividades de produção;	Miles et al. (1978), Kald, Nilson e Rapp (2000)
Eficiência das atividades de distribuição;	Miles et al. (1978)
Estrutura funcional organizada (alto grau de formalização, extensa divisão de trabalho);	Miles et al. (1978)
Controle centralizado;	Miles et al. (1978), Diehl (2004)
Alto investimento em produção;	Miles et al. (1978)
Alto investimento em distribuição;	Miles et al. (1978)
Estabilidade Tecnológica;	Miles et al. (1978)
Pouco/nenhum monitoramento oportunidades de mercados e produtos;	Miles et al. (1978), Langfield-Smith (1997)
Incapacidade de resposta rápida a um domínio em mudança;	Miles et al. (1978)
Eficiência em custos;	Miles et al. (1978)
Especialistas em produção e controle de custos;	Miles et al. (1978)
Oferta de produtos tradicionais;	Miles et al. (1978)
Clientes tradicionais;	Miles et al. (1978)
Equipe adapta projetos de novos produtos;	Miles et al. (1978)
Eficiência tecnológica;	Miles et al. (1978), Langfield-Smith (1997), Kald, Nilson e Rapp (2000)
Integração vertical (desde a aquisição matéria prima até distribuição final no mesmo sistema organizacional);	Miles et al. (1978)
Maior integração entre os mecanismos estruturais e de processo para alcançar um controle rígido;	Miles et al. (1978)
Menor ênfase em marketing;	Langfield-Smith (1997)
Menor ênfase pesquisa e desenvolvimento;	Langfield-Smith (1997)
Especialização de produtos, mercados e tecnologias;	Langfield-Smith (1997), Diehl (2004)
Tecnologia de larga escala;	Kald, Nilson e Rapp (2000)
Produtos com ciclos de vida longos;	Kald, Nilson e Rapp (2000)
Redução dos custos de produção;	Kald, Nilson e Rapp (2000)
Redução dos custos de distribuição;	Kald, Nilson e Rapp (2000)
Aperfeiçoamento contínuo dos produtos existentes.	Kald, Nilson e Rapp (2000)
1.1.2 Analítica	
Minimizar riscos;	Miles et al. (1978), Diehl (2004)
Aumentar oportunidade de lucro;	Miles et al. (1978), Diehl (2004)

Equilíbrio	Miles et al. (1978), Diehl (2004)
Desenvolvimento de novos produtos por meio de imitação;	Miles et al. (1978)
Novas oportunidades de mercado;	Miles et al. (1978)
Oferta conjunto limitado de produtos;	Miles et al. (1978)
Dois produto-mercado um relativamente estável e outro dinâmico;	Miles et al. (1978)
Produtos tradicionais;	Miles et al. (1978)
Capacidade de aumentar o mix de produtos	Miles et al. (1978)
Clientes tradicionais;	Miles et al. (1978)
Eficiência operacional;	Miles et al. (1978)
Estrutura funcional organizada (altos níveis de padronização, rotinização e mecanização);	Miles et al. (1978)
Eficiência em custos;	Miles et al. (1978)
Estabilidade tecnológica e Tecnologia flexível;	Miles et al. (1978), Diehl (2004)
Núcleo tecnológico duplo;	Miles et al. (1978)
Crescimento estável;	Miles et al. (1978), Diehl (2004)
Ajuste da capacidade tecnológica para atender projetos de novos produtos;	Miles et al. (1978)
Controle centralizado nas divisões funcionais e descentralizado nos grupos de produto;	Miles et al. (1978)
Planejamento intensivo entre divisões funcionais de marketing e produção;	Miles et al. (1978)
Equipe capaz de adaptar rapidamente projetos de novos produtos.	Miles et al. (1978)
1.1.3 Prospectora	
Ambiente dinâmico;	Miles et al. (1978)
Oferta de novos produtos inovadores;	Miles et al. (1978), Kald, Nilson e Rapp (2000)
Novas oportunidades de mercado;	Miles et al. (1978), Langfield-Smith (1997), Diehl (2004)
Liderança em Inovação dos produtos, serviços e processos;	Miles et al. (1978), Langfield-Smith (1997), Diehl (2004)
Alta qualidade dos produtos, serviços e matéria prima;	Miles et al. (1978)
Menos ênfase em lucratividade e eficiência	Miles et al. (1978), Diehl (2004)
Segmento amplo de mercado;	Miles et al. (1978)
Desenvolvimento contínuo de produtos;	Miles et al. (1978), Diehl (2004)
Desenvolvimento contínuo de mercado;	Miles et al. (1978), Diehl (2004)
Monitoramento de oportunidades de mercado e tendências de produtos;	Miles et al. (1978)
Criadores de mudanças;	Miles e Snow (1978), Langfield-Smith (1997)
Criadores de incertezas ambientais;	Miles e Snow (1978), Langfield-Smith (1997), Diehl (2004)
Mudanças ambientais;	Miles et al. (1978)
Mix variado de produtos;	Miles et al. (1978)
Especialistas em marketing e pesquisa e desenvolvimento;	Miles et al. (1978)
Unidades e projeto de produtos descentralizados;	Miles et al. (1978)
Baixo grau de formalização, rotinização e mecanização na estrutura de produtos e projetos;	Miles et al. (1978)
Controle descentralizado;	Miles et al. (1978)
Capacidade de resposta rápida a um domínio em mudança;	Miles et al. (1978)
Investimentos em marketing;	Miles et al. (1978), Kald, Nilson e Rapp (2000); Langfield-Smith (1997), Diehl (2004)
Alto Investimento em pesquisa e	Miles et al. (1978), Kald, Nilson e Rapp (2000), Diehl (2004)

desenvolvimento;	
Inovações tecnológicas/Tecnologia Flexível;	Miles et al. (1978), Kald, Nilson e Rapp (2000), Diehl (2004)
Aumento da capacidade tecnológica	Miles et al. (1978)
Múltiplas tecnologias;	Miles et al. (1978)
Aumento da capacidade de produção;	Miles et al. (1978)
Maior dependência de recursos humanos;	Miles et al. (1978)
Produtos com ciclo de vida curto.	Kald, Nilson e Rapp (2000)
A forma escolhida para competir em seu segmento (Vantagem Competitiva)	
1.2.1 Baixo Custo	
Escopo amplo;	Porter (1989)
Atende vários segmentos industriais;	Porter (1989)
Economias de escala;	Porter (1989), Diehl (2004)
Tecnologia patenteada;	Porter (1989)
Eficiência operacional;	Porter (1989)
Maior eficiência nas atividades de marketing;	Porter (1989)
Maior volume de vendas;	Porter (1989)
Controle de qualidade dos produtos;	Porter (1989)
Preços competitivos;	Porter (1989)
Maior investimento em tecnologias de produção;	Porter (1989)
Maior volume de produção;	Porter (1989)
Oferta produtos tradicionais;	Porter (1989), Govindarajan e Shank (1992)
Controle canais de distribuição;	Porter (1989)
Líder em custo;	Porter (1989)
Acesso preferencial à matéria prima;	Porter (1989)
Produtos padronizados;	Porter (1989)
Atualização das tecnologias existentes;	Porter (1989)
Intensa supervisão da mão de obra;	Porter (1989)
Rígido controle de custos e das despesas gerais;	Porter (1989), Diehl (2004)
Redução de custos pela experiência;	Porter (1989)
Redução de custos com pesquisa e desenvolvimento;	Porter (1989), Govindarajan e Shank (1992), Diehl (2004)
Oferta de conjunto limitado de produtos;	Govindarajan e Shank (1992)
Redução de custos com publicidade;	Govindarajan e Shank (1992); Diehl (2004)
Redução de custos com serviços de assistência técnica;	Govindarajan e Shank (1992)
Redução de custos com distribuição;	Porter (1989)
Redução de custos com vendas;	Diehl (2004)
Baixo custo dos insumos;	Diehl (2004)
Importância de custos planejados;	Diehl (2004)
Controle de custos de fabricação.	Diehl (2004)
1.2.2 Diferenciação	
Ser única/ singularidade;	Porter (1989)
Sistema de entrega adaptado às necessidades do cliente;	Porter (1989)
Maior durabilidade do produto;	Porter (1989), Porter (1986)
Alta qualidade produto, serviço e matéria prima;	Porter (1989), Langfield-Smith (1997)
Logística integrada;	Porter (1989)
Lealdade dos clientes à marca;	Porter (1989), Diehl (2004)
Desenvolvimento de novos produtos;	Porter (1989), Govindarajan e Shank (1992)
Pontos específicos de venda;	Porter (1989)
Ampla rede de revendedores;	Porter (1989), Porter (1986)
Ampla rede de fornecedores;	Porter (1989)

Serviços de assistência técnica/tecnológica;	Porter (1989)
Pontos específicos de assistência técnica;	Porter (1989)
Inovação de produtos;	Porter (1989), Govindarajan e Shank (1992)
Ampla variedade de produtos;	Porter (1989), Govindarajan e Shank (1992)
Maior investimento em propaganda/marketing;	Porter (1989), Diehl (2004)
Maior relacionamento com canais de distribuição	Porter (1989), Govindarajan e Shank (1992)
Investimento pesquisa e desenvolvimento;	Porter (1989)
Imagem positiva da marca dentro do setor;	Porter (1989)
Imagem positiva do produto dentro do setor;	Porter (1989)
Maior atratividade da marca;	Porter (1989)
Atendimento superior ao cliente;	Govindarajan e Shank (1992)
Desempenho superior do produto	Porter (1989)
Maior Relacionamento com rede de revendedores;	Govindarajan e Shank (1992), Diehl (2004)
Design inovador do produto;	(Porter 1989) Govindarajan e Shank (1992)
Funcionalidade e características únicas do produto valorizadas pelo cliente;	(Porter 1989), Govindarajan e Shank (1992), Diehl (2004)
Produtos exclusivos/ sob encomenda	Porter (1989), Govindarajan e Shank (1992)
Tecnologia inovadora empregada no desenvolvimento de novos produtos;	Porter (1989) Govindarajan e Shank (1992), Diehl (2004)
Ampla disponibilidade produto	Porter (1989) Langfield-Smith (1997), Diehl (2004)
Ampla disponibilidade peças sobressalentes;	Porter (1989), Porter (1986)
Maior flexibilidade e agilidade na entrega do produto;	Porter (1989) Langfield-Smith (1997), Diehl (2004)
Maior confiabilidade e segurança do produto;	Langfield-Smith (1997)
Forte coordenação entre funções em P&D, desenvolvimento do produto e marketing.	Porter (1989)
1.3 Missão ou Metas Estratégicas	
1.3.1 Construir	
Aumento da participação de mercado;	Gupta e Govindarajan (1984), Govindarajan e Shank (1992), Shank e Govindarajan (1997), Langfield-Smith (1997), Diehl (2004)
Ganhos baixos em curto prazo;	Gupta e Govindarajan (1984), Govindarajan e Shank (1992); Shank e Govindarajan (1997), Langfield-Smith (1997)
Fluxo de caixa baixo em curto prazo;	Gupta e Govindarajan (1984), Govindarajan e Shank (1992)
Monitoramento de necessidades de consumidores;	Gupta e Govindarajan (1984)
Monitoramento de concorrente;	Gupta e Govindarajan (1984)
Aumento do investimento de capital;	Gupta e Govindarajan (1984), Govindarajan e Shank (1992)
Aumento da demanda de produtos;	Gupta e Govindarajan (1984), Govindarajan e Shank (1992), Shank e Govindarajan (1997)
Aumento da capacidade produção;	Govindarajan e Shank (1992)
Aumento do volume de produção;	Gupta e Govindarajan (1984), Govindarajan e Shank (1992)
Maior dependência do fornecedor;	Gupta e Govindarajan (1984), Govindarajan e Shank (1992), Shank; Govindarajan (1997)
Maior dependência do mercado de trabalho;	Gupta e Govindarajan (1984), Govindarajan e Shank (1992), Shank; Govindarajan (1997)
Maior dependência das decisões e ações de clientes;	Gupta e Govindarajan (1984), Govindarajan e Shank (1992); Shank; Govindarajan (1997)
Maior dependência das decisões e ações dos concorrentes;	Govindarajan e Shank (1992)

Maior dependência do ambiente tecnológico;	Govindarajan e Shank (1992), Shank; Govindarajan (1997)
Mudanças rápidas e imprevisíveis na relação com os clientes;	Govindarajan e Shank (1992), Shank; Govindarajan (1997)
Mudanças rápidas e imprevisíveis na relação com os fornecedores;	Govindarajan e Shank (1992), Shank e Govindarajan (1997)
Aumento de investimento Pesquisa e desenvolvimento	Govindarajan e Shank (1992)
Mudanças no processo de fabricação;	Govindarajan e Shank (1992), Shank e Govindarajan (1997)
Mudanças tecnologia do produto;	Govindarajan e Shank (1992), Shank e Govindarajan (1997)
Mudanças na estrutura competitiva;	Govindarajan e Shank (1992), Shank e Govindarajan (1997)
Alterações no número de concorrentes;	Govindarajan e Shank (1992), Shank e Govindarajan (1997)
Mudanças rápidas e imprevisíveis na relação com os canais de distribuição;	Govindarajan e Shank (1992), Shank e Govindarajan (1997)
Cortes nos preços;	Govindarajan e Shank (1992)
Oferta contínua de novos produtos	Govindarajan e Shank (1992), Kald, Nilson e Rapp (2000)
Produtos com ciclos de vida curto;	Kald, Nilson e Rapp (2000)
Maior dependência do ambiente externo;	Gupta e Govindarajan (1984), Shank, Govindarajan (1997)
Ambientes mais incertos;	Gupta e Govindarajan (1984), Govindarajan e Shank (1992), Shank; Govindarajan (1997)
Experiência em marketing/vendas;	Gupta e Govindarajan (1984)
Maior risco.	Gupta e Govindarajan (1984), Govindarajan e Shank (1992), Shank e Govindarajan (1997)
1.3.2 Manter	
Manter participação no mercado;	Govindarajan e Shank (1992), Shank e Govindarajan (1987), Langfield-Smith (1997), Diehl (2004)
Equilíbrio entradas e saídas de caixa;	Govindarajan e Shank (1992), Shank e Govindarajan (1997)
Alta participação de mercado (indústria de alto crescimento);	Govindarajan e Shank (1992), Shank e Govindarajan (1987), Langfield-Smith (1997)
Ambiente estável e instável;	Kald, Nilson e Rapp (2000)
Oferta de produtos em grande escala;	Kald, Nilson e Rapp (2000)
Manter participação no mercado;	Govindarajan e Shank (1992), Shank e Govindarajan (1997), Langfield-Smith (1997), Diehl (2004)
Equilíbrio entradas e saídas de caixa;	Govindarajan e Shank (1992), Shank e Govindarajan (1997)
Alta participação de mercado (indústria de alto crescimento);	Govindarajan e Shank (1992), Shank e Govindarajan (1997), Langfield-Smith (1997)
Ambiente estável e instável;	Kald, Nilson e Rapp (2000)
Oferta de produtos em grande escala;	Kald, Nilson e Rapp (2000)
Ciclos de vida longo e curto do produto;	Kald, Nilson e Rapp (2000)
Melhorar a qualidade;	Kald, Nilson e Rapp (2000)
Campanhas de marketing;	Kald, Nilson e Rapp (2000)
Oferta contínua de novos produtos;	Kald, Nilson e Rapp (2000)
Retorno sobre investimentos;	Langfield-Smith (1997), Diehl (2004)
Eficiência em custos.	Kald, Nilson e Rapp (2000)
1.3.3 Colher	
Maximizar lucro em curto prazo;	Gupta e Govindarajan (1984), Govindarajan e Shank (1992), Shank e Govindarajan (1997), Langfield-Smith (1997), Diehl (2004)
Aumento do fluxo de caixa em curto prazo;	Gupta e Govindarajan (1984), Govindarajan e Shank (1992), Shank e Govindarajan (1997), Langfield-Smith (1997), Diehl (2004)
Maior ênfase eficiência processos internos;	Gupta e Govindarajan (1984)
Menor ênfase monitoramento e análise do ambiente externo;	Gupta e Govindarajan (1984)
Alta participação de mercado (indústria de baixo crescimento);	Gupta e Govindarajan (1984), Govindarajan e Shank (1992), Shank e Govindarajan (1997)
Ambiente estável;	Govindarajan e Shank (1992), Kald, Nilson e Rapp (2000)
Oferta produtos tradicionais;	Govindarajan e Shank (1992)
Clientes tradicionais;	Govindarajan e Shank (1992)

Concorrentes tradicionais;	Govindarajan e Shank (1992)
Longos ciclos de vida do produto;	Kald, Nilson e Rapp (2000)
Oferta produtos em grande escala;	Kald, Nilson e Rapp (2000)
Eficiência em custos.	Kald, Nilson e Rapp (2000)

Fonte: Elaborado com base nos autores citados.

APÊNDICE B – CONVITE PAINEL DE ESPECIALISTAS



UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS
Unidade Acadêmica de Pesquisa e Pós-Graduação
PPG em Ciências Contábeis

São Leopoldo, 30 de março de 2017.

Prezado (a) Senhor (a),

Conforme contato realizado, vimos convidá-lo (a) a participar de um estudo sobre **ESTRATÉGIA E GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS**. O resultado deste estudo será usado como base para uma dissertação de mestrado, intitulada “A Relação entre as Opções Estratégicas nos Elementos de Gestão Estratégica de Custos: um estudo em companhias listadas na BM&FBOVESPA” a ser apresentada por TATIAINY SANTANA, ao programa de Pós-Graduação – Mestrado em Ciências Contábeis da UNISINOS – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, localizada em São Leopoldo/RS.

A adoção do método de rodada *Delphi* nesse estudo, tem por objetivo validar o instrumento de coleta de dados por meio de consulta individualizada a especialistas (*experts*) sobre subcategorias identificadas e relacionadas como **OPÇÕES ESTRATÉGICAS**, a fim de se obter o consenso de opiniões sobre o tema abordado. O mapeamento das subcategorias foi realizado a partir de consultas a literatura sobre Estratégia, com o objetivo de relacionar a maioria dos termos ligados a esse tema.

A consulta é realizada por meio da aplicação de um *checklist*, em no máximo três rodadas sucessivas, enviadas via e-mail. Contudo, espera-se que o processo seja concretizado em duas rodadas de consulta. Para isto, solicitamos na medida do possível, o envio no prazo de sete dias. O tempo estimado para responder o questionário em cada rodada é de aproximadamente 10 minutos.

Para participar, basta preencher a listagem anexa. Esperamos contar com sua valiosa participação. Em caso de dúvidas poderá entrar em contato por e-mail ou pelo telefone 63 99202 2050.

O resultado final dessa pesquisa poderá ser enviado aos especialistas do painel, caso manifeste interesse. Os dados individualmente respondidos pelos participantes serão mantidos em sigilo. Sua participação será de grande importância.

Atenciosamente,

Prof. Dr. Carlos Alberto Diehl

Orientador

**APÊNDICE C – INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS APLICADO NA
PRIMEIRA E SEGUNDA RODADA DELPHI**

RODADA COM O PAINEL DE ESPECIALISTAS

Instrumento de coleta de dados

Por gentileza, preencha:

O *checklist* a seguir, apresenta as Subcategorias da Categoria Análise do Posicionamento Estratégico, considerado segundo a Visão de Shank e Govindarajan (1997) um dos pilares da Gestão Estratégica de Custos.

Assinale com X, as subcategorias relacionadas com as Categorias que representam as três abordagens de Dimensões Estratégicas consideradas.

Atribua a cada subcategoria assinalada, o número segundo a sua relevância dentro da Dimensão Estratégica. Sendo: 5 para muito importante, 4 para importante, 3 para média importância, 2 para pouco importante e 1 para menos importante.

Não é necessário atribuir número segundo a relevância, às subcategorias que não foram assinaladas.

Cada uma das Categorias das Opções Estratégicas apresentadas, possuem linhas em branco, que poderão ser preenchidas com subcategorias que não foram listadas e que possam ser consideradas relevantes para o tema.

Checklist Subcategorias Tipologias Estratégicas

SUBCATEGORIAS		
Assinale com X	1 ANÁLISE DO POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO	Fator de Relevância (1 a 5)
	1.1 Tipologias Estratégicas	
	1.1.1 Defensiva	
	Ambiente estável	
	Oferta de conjunto limitado de produto	
	Alto investimento em tecnologia	
	Segmento estreito de mercado	
	Preços competitivos	
	Produtos de alta qualidade	
	Desenvolvimento de novos produtos é uma simples extensão da linha existente	
	Eficiência das atividades de produção	

	Funcionalidade e características únicas do produto valorizadas pelo cliente	
	Produtos exclusivos/ sob encomenda	
	Tecnologia inovadora empregada no desenvolvimento de novos produtos	
	Ampla disponibilidade de produto	
	Ampla disponibilidade de peças sobressalentes	
	Maior flexibilidade e agilidade na entrega do produto	
	Maior confiabilidade e segurança do produto	
	Forte coordenação entre funções em P&D, desenvolvimento do produto e marketing	

Checklist Subcategorias Missão Estratégica

SUBCATEGORIAS		
Assinale com X	1 ANÁLISE DO POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO	Fator de Relevância (1 a 5)
	1.3 Missão ou metas	
	1.3.1 Construir	
	Aumento da participação de mercado	
	Ganhos baixos em curto prazo	
	Fluxo de caixa baixo em curto prazo	
	Monitoramento de necessidades de consumidores	
	Monitoramento de concorrentes	
	Aumento do investimento de capital	
	Aumento da demanda de produtos	
	Aumento da capacidade de produção	
	Aumento do volume de produção	
	Maior dependência do fornecedor	
	Maior dependência do mercado de trabalho	
	Maior dependência das decisões e ações de cliente	
	Maior dependência das decisões e ações dos concorrentes	
	Maior dependência do ambiente tecnológico	
	Mudanças rápidas e imprevisíveis na relação com os clientes	
	Mudanças rápidas e imprevisíveis na relação com os fornecedores	
	Aumento de investimento em pesquisa e desenvolvimento	
	Mudanças no processo de fabricação	
	Mudanças na tecnologia do produto	
	Mudanças na estrutura competitiva	
	Alterações no número de concorrentes	
	Mudanças rápidas e imprevisíveis na relação com os canais de distribuição	
	Cortes nos preços	
	Oferta contínua de novos produtos	
	Produto com ciclo de vida curto	
	Maior dependência do ambiente externo	
	Ambientes mais incertos	
	Experiência em marketing/vendas	
	Maior risco	

	1.3.2 Manter	
	Manter participação no mercado	
	Equilíbrio entradas e saídas de caixa	
	Alta participação de mercado (indústria de alto crescimento)	
	Ambiente estável e instável	
	Oferta produtos em grande escala	
	Ciclo de vida longo e curto do produto	
	Melhorar a qualidade	
	Maior ênfase em campanhas de marketing	
	Oferta contínua de novos produtos	
	Retorno sobre investimentos	
	Eficiência em custos	
	1.3.3 Colher	
	Maximizar lucro em curto prazo	
	Aumento do Fluxo de caixa em curto prazo	
	Maior ênfase em eficiência de processos internos	
	Menor ênfase monitoramento e análise do ambiente externo	
	Alta participação de mercado (indústria baixo crescimento)	
	Ambiente estável	
	Oferta de produtos tradicionais	
	Clientes tradicionais	
	Concorrentes tradicionais	
	Longos ciclos de vida do produto	
	Oferta produtos em grande escala	
	Eficiência em custos	

**APÊNDICE D – RESULTADO CONSOLIDADO PRIMEIRA RODADA PAINEL DE
ESPECIALISTAS – METODOLOGIA *DELPHI***

Resultado Geral da 1ª rodada *Delphi* - Tipologia Estratégica

SUBCATEGORIAS			
1 ANÁLISE DO POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO Tipologias Estratégicas	Especialistas		
	A	B	C
1.1.1 Defensiva			
Ambiente estável	3	5	-
Oferta de conjunto limitado de produto	5	5	5
Alto investimento em tecnologia	2	-	3
Segmento estreito de mercado	4	5	4
Preços competitivos	5	5	3
Produtos de alta qualidade	5	5	5
Desenvolvimento de novos produtos é uma simples extensão da linha existente	3	-	-
Eficiência das atividades de produção	5	5	5
Eficiência das atividades de distribuição	5	5	-
Estrutura funcional organizada (alto grau de formalização, extensa divisão de trabalho)	4	5	-
Controle centralizado	3	5	5
Alto investimento em produção	3	-	-
Alto investimento em distribuição	3	-	-
Estabilidade Tecnológica	4	5	-
Pouco/nenhum monitoramento de oportunidades de produtos e de mercados	3	5	-
Incapacidade de resposta rápida a um domínio em mudança	3	-	-
Eficiência em custos	5	5	5
Especialistas em produção e controle de custos	5	5	5
Oferta de produtos tradicionais	4	5	-
Clientes tradicionais	4	5	-
Equipe adapta projetos de novos produtos	-	-	-
Eficiência tecnológica	-	5	-
Integração vertical (desde a aquisição matéria prima até distribuição final no mesmo sistema organizacional)	2	1	-
Maior integração entre os mecanismos estruturais e de processo para alcançar um controle rígido	3	5	-
Menor ênfase em marketing	3	5	-
Menor ênfase em pesquisa e desenvolvimento	2	5	-
Especialização de produtos, mercados e tecnologias	3	-	3
Tecnologia de larga escala	4	-	-
Produtos com ciclos de vida longos	4	5	-
Redução dos custos de produção	5	5	-
Redução dos custos de distribuição	5	5	-
Aperfeiçoamento contínuo dos produtos existentes	2	-	3
1.1.2 Analítica	A	B	C
Minimizar riscos	4	5	3
Aumentar oportunidade de lucro	5	5	4
Equilíbrio	5	5	5
Desenvolvimento novos produtos (por meio de imitação)	4	5	3

Novas oportunidades de mercado	4	-	-
Oferta conjunto limitado de produtos	3	5	-
Dois produto-mercado um relativamente estável e outro dinâmico	5	5	5
Produtos tradicionais	3	-	-
Capacidade de aumentar o mix de produtos	4	5	3
Clientes tradicionais	3	-	-
Eficiência operacional	4	5	-
Estrutura funcional organizada (altos níveis de padronização, rotina e mecanização)	3	5	4
Eficiência em custos	3	5	-
Estabilidade tecnológica e Tecnologia flexível	4	5	-
Núcleo tecnológico duplo	4	-	-
Crescimento estável	4	5	-
Ajuste da capacidade tecnológica para atender projetos de novos produtos	3	5	-
Controle centralizado nas divisões funcionais e descentralizado nos grupos de produto	3	5	5
Estrutura organizacional matricial	3	5	-
Planejamento intensivo entre divisões funcionais de marketing e produção	4	-	5
Equipe capaz de adaptar projetos de novos produtos	4	-	4
1.1.3 Prospectora	A	B	C
Ambiente dinâmico	5	5	-
Oferta de novos produtos inovadores	5	5	5
Novas oportunidades de mercado	5	5	4
Liderança em inovação dos produtos, serviços e processos	5	5	4
Alta qualidade dos produtos, serviços e matéria prima	2	5	-
Menos ênfase em lucratividade e eficiência	3	5	-
Segmento amplo de mercado	4	5	-
Desenvolvimento contínuo de produtos	5	5	5
Desenvolvimento contínuo de mercado	5	5	4
Monitoramento de oportunidades de mercado e tendências de produtos	4	5	-
Criadores de mudanças	5	-	3
Criadores de incertezas ambientais	3	-	2
Mudanças ambientais	-	-	-
Mix variado de produtos	4	5	-
Especialistas em marketing e pesquisa e desenvolvimento	5	5	3
Unidades e projeto de produto descentralizado	3	5	-
Baixo grau de formalização, rotina e mecanização na estrutura de produtos e projetos	4	5	-
Controle descentralizado	3	5	4
Capacidade de resposta rápida a um domínio em mudança	5	5	4
Investimentos em marketing	4	5	-
Alto Investimento em pesquisa e desenvolvimento	5	5	5
Inovações tecnológicas/tecnologia flexível	4	5	5
Aumento da capacidade tecnológica	4	5	-
Múltiplas tecnologias	4	5	-
Aumento da capacidade de produção	5	-	-
Maior dependência de recursos humanos	4	-	-
Produtos com ciclo de vida curto	4	5	-

Resultado Geral da 1ª rodada *Delphi* - Estratégias escolhidas para Competir

SUBCATEGORIAS			
A forma escolhida para competir em seu segmento (Vantagem Competitiva)	Especialistas		
	A	B	C
1.2.1 Baixo Custo			
Escopo amplo	5	-	-
Atende vários segmentos industriais	4	-	-
Economias de escala	5	5	-
Tecnologia patenteada	4	5	-
Eficiência operacional	5	5	4
Maior eficiência nas atividades de marketing	4	-	-
Maior volume de vendas	5	5	5
Controle de qualidade dos produtos	5	5	-
Preços competitivos	5	5	-
Maior investimento em tecnologias de produção	4	5	-
Maior volume de produção	4	5	3
Oferta produtos tradicionais	4	-	-
Controle dos canais de distribuição	5	5	-
Líder em custo	5	5	5
Acesso preferencial à matéria prima	4	5	-
Produtos padronizados	4	5	-
Atualização das tecnologias existentes	4	5	-
Intensa supervisão da mão de obra	4	5	4
Redução de custos com pesquisa e desenvolvimento	3	5	-
Oferta de conjunto limitado de produtos	4	-	-
Redução de custos com publicidade	4	5	-
Redução de custos com serviços de assistência técnica	4	5	-
Redução de custos com distribuição	4	5	-
Redução de custos com vendas	4	5	-
Rígido controle de custos e das despesas gerais	4	5	5
Baixo custo dos insumos	3	5	4
Redução de custos pela experiência	3	5	-
Importância de custos planejados	4	5	5
Controle de custos de fabricação	4	5	5
1.2.2 Diferenciação	A	B	C
Ser única/ singularidade	5	5	5
Sistema de entrega adaptado às necessidades do cliente	4	5	-
Maior durabilidade do produto	3	-	5
Alta qualidade produto, serviços e matéria prima	4	5	5
Logística integrada	4	-	-
Lealdade dos clientes à marca	5	5	4
Desenvolvimento de novos produtos	5	5	-
Pontos específicos de venda	4	5	-
Ampla rede de revendedores	4	-	-
Ampla rede de fornecedores	3	-	-
Serviços de assistência técnica/tecnológica	3	5	3
Pontos específicos de assistência técnica	3	5	-
Inovação de produtos	5	5	4
Ampla variedade de produtos	4	-	-
Maior investimento em propaganda/ marketing	4	5	-
Maior Relacionamento com canais de distribuição	4	5	3

Investimento em pesquisa e desenvolvimento	5	5	4
Imagem positiva da marca dentro do setor	5	5	5
Imagem positiva do produto dentro do setor	5	5	4
Maior atratividade da marca	5	5	-
Atendimento superior ao cliente	4	5	-
Desempenho superior do produto	4	5	5
Maior relacionamento com rede de revendedores	4	5	-
Design inovador do produto	5	5	-
Funcionalidade e características únicas do produto valorizadas pelo cliente	5	5	4
Produtos exclusivos/ sob encomenda	5	5	-
Tecnologia inovadora empregada no desenvolvimento de novos produtos	5	5	-
Ampla disponibilidade de produto	4	-	-
Ampla disponibilidade de peças sobressalentes	4	-	-
Maior flexibilidade e agilidade na entrega do produto	4	5	-
Maior confiabilidade e segurança do produto	4	5	4
Forte coordenação entre funções em P&D, desenvolvimento do produto e marketing	5	5	4

Resultado Geral da 1ª rodada *Delphi* -Missão Estratégica

SUBCATEGORIAS			
Missão ou metas	Especialistas		
	A	B	C
1.2.1 Construir			
Aumento da participação de mercado	5	5	5
Ganhos baixos em curto prazo	4	5	4
Fluxo de caixa baixo em curto prazo	4	5	-
Monitoramento de necessidades de consumidores	5	5	5
Monitoramento de concorrentes	4	5	3
Aumento do investimento de capital	5	5	-
Aumento da demanda de produtos	4	5	4
Aumento da capacidade de produção	4	5	-
Aumento do volume de produção	4	5	-
Maior dependência do fornecedor	4	-	-
Maior dependência do mercado de trabalho	4	-	-
Maior dependência das decisões e ações de cliente	4	-	5
Maior dependência das decisões e ações dos concorrentes	4	-	-
Maior dependência do ambiente tecnológico	4	-	-
Mudanças rápidas e imprevisíveis na relação com os clientes	3	-	-
Mudanças rápidas e imprevisíveis na relação com os fornecedores	3	-	-
Aumento de investimento em pesquisa e desenvolvimento	4	-	-
Mudanças no processo de fabricação	4	-	-
Mudanças na tecnologia do produto	4	-	-
Mudanças na estrutura competitiva	4	-	3
Alterações no número de concorrentes	3	-	-
Mudanças rápidas e imprevisíveis na relação com os canais de distribuição	4	-	-
Cortes nos preços	3	-	4
Oferta contínua de novos produtos	4	5	-
Produto com ciclo de vida curto	4	5	4
Maior dependência do ambiente externo	4	-	5
Ambientes mais incertos	4	-	-
Experiência em marketing/vendas	4	-	-
Maior risco	4	-	-

1.2.2 Manter	A	B	C
Manter participação no mercado	5	5	5
Equilíbrio entradas e saídas de caixa	5	5	3
Alta participação de mercado (indústria de alto crescimento)	4	5	-
Ambiente estável e instável	4	-	4
Oferta produtos em grande escala	3	-	-
Ciclo de vida longo e curto do produto	4	5	-
Melhorar a qualidade	4	5	-
Maior ênfase em campanhas de marketing	4	5	5
Oferta contínua de novos produtos	3	5	-
Retorno sobre investimentos	5	5	-
Eficiência em custos	5	5	4
1.2.3 Colher	A	B	C
Maximizar lucro em curto prazo	5	5	5
Aumento do fluxo de caixa em curto prazo	5	5	-
Maior ênfase em eficiência de processos internos	4	-	5
Menor ênfase monitoramento e análise do ambiente externo	4	-	-
Alta participação de mercado (indústria baixo crescimento)	4	5	4
Ambiente estável	5	-	-
Oferta de produtos tradicionais	4	5	-
Clientes tradicionais	4	5	-
Concorrentes tradicionais	4	5	-
Longos ciclos de vida do produto	4	-	-
Oferta produtos em grande escala	4	5	3
Eficiência em custos	4	5	5

**APÊNDICE E – RESULTADO CONSOLIDADO CONSENSO OBTIDO SEGUNDA
RODADA PAINEL DE ESPECIALISTAS – METODOLOGIA *DELPHI***

Resultado Geral da 2ª rodada *Delphi* - Tipologia Estratégica

SUBCATEGORIAS			
1 ANÁLISE DO POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO Tipologias Estratégicas 1.1.1 Defensiva	Especialistas		
	A	B	C
Ambiente estável	3	5	3
Oferta de conjunto limitado de produto	5	5	5
Alto investimento em tecnologia	2	-	2
Segmento estreito de mercado	4	5	4
Preços competitivos	5	5	5
Produtos de alta qualidade	5	5	5
Desenvolvimento de novos produtos é uma simples extensão da linha existente	3	-	-
Eficiência das atividades de produção	5	5	5
Eficiência das atividades de distribuição	5	5	5
Estrutura funcional organizada (alto grau de formalização, extensa divisão de trabalho)	4	5	4
Controle centralizado	3	5	5
Alto investimento em produção	3	-	-
Alto investimento em distribuição	3	-	-
Estabilidade Tecnológica	4	5	4
Pouco/nenhum monitoramento de oportunidades de produtos e de mercados	3	5	3
Incapacidade de resposta rápida a um domínio em mudança	3	-	-
Eficiência em custos	5	5	5
Especialistas em produção e controle de custos	5	5	5
Oferta de produtos tradicionais	4	5	4
Clientes tradicionais	4	5	4
Equipe adapta projetos de novos produtos	-	-	-
Eficiência tecnológica	-	5	-
Integração vertical (desde a aquisição matéria prima até distribuição final no mesmo sistema organizacional)	2	1	1
Maior integração entre os mecanismos estruturais e de processo para alcançar um controle rígido	3	5	3
Menor ênfase em marketing	3	5	3
Menor ênfase em pesquisa e desenvolvimento	2	5	2
Especialização de produtos, mercados e tecnologias.	3	-	3
Tecnologia de larga escala	4	-	-
Produtos com ciclos de vida longos	4	5	4
Redução dos custos de produção	5	5	5
Redução dos custos de distribuição	5	5	5
Aperfeiçoamento contínuo dos produtos existentes	2	-	3
1.1.2 Analítica	A	B	C
Minimizar riscos	4	5	4
Aumentar oportunidade de lucro	5	5	5
Equilíbrio	5	5	5

Desenvolvimento novos produtos (por meio de imitação)	4	5	4
Novas oportunidades de mercado	4	-	-
Oferta conjunto limitado de produtos	3	5	3
Dois produto-mercado um relativamente estável e outro dinâmico	5	5	5
Produtos tradicionais	3	-	-
Capacidade de aumentar o mix de produtos	4	5	4
Clientes tradicionais	3	-	-
Eficiência operacional	4	5	-
Estrutura funcional organizada (altos níveis de padronização, rotinização e mecanização)	3	5	3
Eficiência em custos	3	5	3
Estabilidade tecnológica e Tecnologia flexível	4	5	4
Núcleo tecnológico duplo	4	-	-
Crescimento estável	4	5	4
Ajuste da capacidade tecnológica para atender projetos de novos produtos	3	5	3
Controle centralizado nas divisões funcionais e descentralizado nos grupos de produto	3	5	5
Estrutura organizacional matricial	3	5	3
Planejamento intensivo entre divisões funcionais de marketing e produção	4	-	5
Equipe capaz de adaptar projetos de novos produtos	4	-	4
1.1.3 Prospectora	A	B	C
Ambiente dinâmico	5	5	5
Oferta de novos produtos inovadores	5	5	5
Novas oportunidades de mercado	5	5	5
Liderança em inovação dos produtos, serviços e processos	5	5	5
Alta qualidade dos produtos, serviços e matéria prima.	2	5	2
Menos ênfase em lucratividade e eficiência	3	5	3
Segmento amplo de mercado	4	5	4
Desenvolvimento contínuo de produtos	5	5	5
Desenvolvimento contínuo de mercado	5	5	5
Monitoramento de oportunidades de mercado e tendências de produtos	4	5	4
Criadores de mudanças	5	-	3
Criadores de incertezas ambientais	3	-	3
Mudanças ambientais	-	-	-
Mix variado de produtos	4	5	4
Especialistas em marketing e pesquisa e desenvolvimento	5	5	5
Unidades e projeto de produto descentralizado	3	5	3
Baixo grau de formalização, rotinização e mecanização na estrutura de produtos e projetos	4	5	4
Controle descentralizado	3	5	4
Capacidade de resposta rápida a um domínio em mudança	5	5	5
Investimentos em marketing	4	5	5
Alto Investimento em pesquisa e desenvolvimento	5	5	5
Inovações tecnológicas/tecnologia flexível	4	5	5
Aumento da capacidade tecnológica	4	5	4
Múltiplas tecnologias	4	5	4
Aumento da capacidade de produção	5	-	-
Maior dependência de recursos humanos	4	-	-
Produtos com ciclo de vida curto	4	5	4

Resultado Geral da 2ª rodada *Delphi* - Forma escolhida para Competir

SUBCATEGORIAS			
A forma escolhida para competir em seu segmento (Vantagem Competitiva)	Especialistas		
	A	B	C
1.2.1 Baixo Custo			
Escopo amplo	5	-	-
Atende vários segmentos industriais	4	-	-
Economias de escala	5	5	5
Tecnologia patenteada	4	5	4
Eficiência operacional	5	5	5
Maior eficiência nas atividades de marketing	4	-	-
Maior volume de vendas	5	5	5
Controle de qualidade dos produtos	5	5	5
Preços competitivos	5	5	5
Maior investimento em tecnologias de produção	4	5	4
Maior volume de produção	4	5	4
Oferta produtos tradicionais	4	-	-
Controle dos canais de distribuição	5	5	5
Líder em custo	5	5	5
Acesso preferencial à matéria prima	4	5	4
Produtos padronizados	4	5	4
Atualização das tecnologias existentes	4	5	4
Intensa supervisão da mão de obra	4	5	4
Redução de custos com pesquisa e desenvolvimento	3	5	3
Oferta de conjunto limitado de produtos	4	-	-
Redução de custos com publicidade	4	5	4
Redução de custos com serviços de assistência técnica	4	5	4
Redução de custos com distribuição	4	5	4
Redução de custos com vendas	4	5	4
Rígido controle de custos e das despesas gerais	4	5	5
Baixo custo dos insumos	3	5	3
Redução de custos pela experiência	3	5	3
Importância de custos planejados	4	5	5
Controle de custos de fabricação	4	5	5
1.2.2 Diferenciação	A	B	C
Ser única/ singularidade	5	5	5
Sistema de entrega adaptado às necessidades do cliente	4	5	4
Maior durabilidade do produto	3	-	4
Alta qualidade produto, serviços e matéria prima	4	5	5
Logística integrada	4	-	-
Lealdade dos clientes à marca	5	5	5
Desenvolvimento de novos produtos	5	5	5
Pontos específicos de venda	4	5	4
Ampla rede de revendedores	4	-	-
Ampla rede de fornecedores	3	-	-
Serviços de assistência técnica/tecnológica	3	5	3
Pontos específicos de assistência técnica	3	5	3
Inovação de produtos	5	5	5
Ampla variedade de produtos	4	-	-
Maior investimento em propaganda/ marketing	4	5	4
Maior Relacionamento com canais de distribuição	4	5	4

Investimento em pesquisa e desenvolvimento	5	5	5
Imagem positiva da marca dentro do setor	5	5	5
Imagem positiva do produto dentro do setor	5	5	5
Maior atratividade da marca	5	5	5
Atendimento superior ao cliente	4	5	4
Desempenho superior do produto	4	5	5
Maior relacionamento com rede de revendedores	4	5	4
Design inovador do produto	5	5	5
Funcionalidade e características únicas do produto valorizadas pelo cliente	5	5	5
Produtos exclusivos/ sob encomenda	5	5	5
Tecnologia inovadora empregada no desenvolvimento de novos produtos	5	5	5
Ampla disponibilidade de produto	4	-	-
Ampla disponibilidade de peças sobressalentes	4	-	-
Maior flexibilidade e agilidade na entrega do produto	4	5	4
Maior confiabilidade e segurança do produto	4	5	4
Forte coordenação entre funções em P&D, desenvolvimento do produto e marketing	5	5	5

Resultado Geral da 2ª rodada Delphi -Missão Estratégica

SUBCATEGORIAS			
Missão ou metas	Especialistas		
	A	B	C
1.3.1 Construir			
Aumento da participação de mercado	5	5	5
Ganhos baixos em curto prazo	4	5	4
Fluxo de caixa baixo em curto prazo	4	5	4
Monitoramento de necessidades de consumidores	5	5	5
Monitoramento de concorrentes	4	5	4
Aumento do investimento de capital	5	5	5
Aumento da demanda de produtos	4	5	4
Aumento da capacidade de produção	4	5	4
Aumento do volume de produção	4	5	4
Maior dependência do fornecedor	4	-	-
Maior dependência do mercado de trabalho	4	-	-
Maior dependência das decisões e ações de cliente	4	-	5
Maior dependência das decisões e ações dos concorrentes	4	-	-
Maior dependência do ambiente tecnológico	4	-	-
Mudanças rápidas e imprevisíveis na relação com os clientes	3	-	-
Mudanças rápidas e imprevisíveis na relação com os fornecedores	3	-	-
Aumento de investimento em pesquisa e desenvolvimento	4	-	-
Mudanças no processo de fabricação	4	-	-
Mudanças na tecnologia do produto	4	-	-
Mudanças na estrutura competitiva	4	-	4
Alterações no número de concorrentes	3	-	-
Mudanças rápidas e imprevisíveis na relação com os canais de distribuição	4	-	-
Cortes nos preços	3	-	4
Oferta contínua de novos produtos	4	5	4
Produto com ciclo de vida curto	4	5	4
Maior dependência do ambiente externo	4	-	5
Ambientes mais incertos	4	-	-
Experiência em marketing/vendas	4	-	-
Maior risco	4	-	-

1.3.2 Manter	A	B	C
Manter participação no mercado	5	5	5
Equilíbrio entradas e saídas de caixa	5	5	5
Alta participação de mercado (indústria de alto crescimento)	4	5	4
Ambiente estável e instável	4	-	4
Oferta produtos em grande escala	3	-	-
Ciclo de vida longo e curto do produto	4	5	4
Melhorar a qualidade	4	5	4
Maior ênfase em campanhas de marketing	4	5	5
Oferta contínua de novos produtos	3	5	3
Retorno sobre investimentos	5	5	5
Eficiência em custos	5	5	5
1.3.3 Colher	A	B	C
Maximizar lucro em curto prazo	5	5	5
Aumento do fluxo de caixa em curto prazo	5	5	5
Maior ênfase em eficiência de processos internos	4	-	5
Menor ênfase monitoramento e análise do ambiente externo	4	-	-
Alta participação de mercado (indústria baixo crescimento)	4	5	4
Ambiente estável	5	-	-
Oferta de produtos tradicionais	4	5	4
Cientes tradicionais	4	5	4
Concorrentes tradicionais	4	5	4
Longos ciclos de vida do produto	4	-	-
Oferta produtos em grande escala	4	5	4
Eficiência em custos	4	5	5

**APÊNDICE F –CHECKLIST SUBCATEGORIAS DE OPÇÕES ESTRATÉGICAS
VALIDADAS PELO MÉTODO DELPHI**

SUBCATEGORIAS DE OPÇÕES ESTRATÉGICAS
1 ANÁLISE DO POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO
1.1 Tipologias Estratégicas
1.1.1 Defensiva
Ambiente estável
Oferta de conjunto limitado de produto
Segmento estreito de mercado
Preços competitivos
Produtos de alta qualidade
Eficiência das atividades de produção
Eficiência das atividades de distribuição
Estrutura funcional organizada (alto grau de formalização, extensa divisão de trabalho)
Controle centralizado
Estabilidade Tecnológica
Pouco/nenhum monitoramento de oportunidades de produtos e de mercados
Eficiência em custos
Especialistas em produção e controle de custos
Oferta de produtos tradicionais
Clientes tradicionais
Maior integração entre os mecanismos estruturais e de processo para alcançar um controle rígido
Menor ênfase em marketing
Produtos com ciclos de vida longos
Redução dos custos de produção
Redução dos custos de distribuição
1.1.2 Analítica
Minimizar riscos
Aumentar oportunidade de lucro
Equilíbrio
Desenvolvimento novos produtos (por meio de imitação)
Oferta conjunto limitado de produtos
Dois produto-mercado um relativamente estável e outro dinâmico
Capacidade de aumentar o mix de produtos
Estrutura funcional organizada (altos níveis de padronização, rotinização e mecanização)
Eficiência em custos
Estabilidade tecnológica e Tecnologia flexível
Crescimento estável
Ajuste da capacidade tecnológica para atender projetos de novos produtos
Controle centralizado nas divisões funcionais e descentralizado nos grupos de produto
Estrutura organizacional matricial
1.1.3 Prospectora
Ambiente dinâmico
Oferta de novos produtos inovadores
Novas oportunidades de mercado
Liderança em inovação dos produtos, serviços e processos
Alta qualidade dos produtos, serviços e matéria prima

Menos ênfase em lucratividade e eficiência
Segmento amplo de mercado
Desenvolvimento contínuo de produtos
Desenvolvimento contínuo de mercado
Monitoramento de oportunidades de mercado e tendências de produtos
Mix variado de produtos
Especialistas em marketing e pesquisa e desenvolvimento
Unidades e projeto de produto descentralizado
Baixo grau de formalização, rotina e mecanização na estrutura de produtos e projetos
Controle descentralizado
Capacidade de resposta rápida a um domínio em mudança
Investimentos em marketing
Alto Investimento em pesquisa e desenvolvimento
Inovações tecnológicas/tecnologia flexível
Aumento da capacidade tecnológica
Múltiplas tecnologias
Produtos com ciclo de vida curto
A forma escolhida para competir em seu segmento (Vantagem Competitiva)
1.2.1 Baixo Custo
Economias de escala
Tecnologia patenteada
Eficiência operacional
Maior volume de vendas
Controle de qualidade dos produtos
Preços competitivos
Maior investimento em tecnologias de produção
Maior volume de produção
Controle dos canais de distribuição
Líder em custo
Acesso preferencial à matéria prima
Produtos padronizados
Atualização das tecnologias existentes
Intensa supervisão da mão de obra
Redução de custos com pesquisa e desenvolvimento
Redução de custos com publicidade
Redução de custos com serviços de assistência técnica
Redução de custos com distribuição
Redução de custos com vendas
Rígido controle de custos e das despesas gerais
Baixo custo dos insumos
Redução de custos pela experiência
Importância de custos planejados
Controle de custos de fabricação
1.2.2 Diferenciação
Ser única/ singularidade
Sistema de entrega adaptado às necessidades do cliente
Alta qualidade produto, serviços e matéria prima
Lealdade dos clientes à marca
Desenvolvimento de novos produtos
Pontos específicos de venda
Serviços de assistência técnica/tecnológica
Pontos específicos de assistência técnica
Inovação de produtos
Maior investimento em propaganda/ marketing
Maior Relacionamento com canais de distribuição

Investimento em pesquisa e desenvolvimento
Imagem positiva da marca dentro do setor
Imagem positiva do produto dentro do setor
Maior atratividade da marca
Atendimento superior ao cliente
Desempenho superior do produto
Maior relacionamento com rede de revendedores
Design inovador do produto
Funcionalidade e características únicas do produto valorizadas pelo cliente
Produtos exclusivos/ sob encomenda
Tecnologia inovadora empregada no desenvolvimento de novos produtos
Maior flexibilidade e agilidade na entrega do produto
Maior confiabilidade e segurança do produto
Forte coordenação entre funções em P&D, desenvolvimento do produto e marketing
1.3 Missão ou Metas Estratégicas
1.3.1 Construir
Aumento da participação de mercado
Ganhos baixos em curto prazo
Fluxo de caixa baixo em curto prazo
Monitoramento de necessidades de consumidores
Monitoramento de concorrentes
Aumento do investimento de capital
Aumento da demanda de produtos
Aumento da capacidade de produção
Aumento do volume de produção
Oferta contínua de novos produtos
Produto com ciclo de vida curto
1.3.2 Manter
Manter participação no mercado
Equilíbrio entradas e saídas de caixa
Alta participação de mercado (indústria de alto crescimento)
Ciclo de vida longo e curto do produto
Melhorar a qualidade
Maior ênfase em campanhas de marketing
Oferta contínua de novos produtos
Retorno sobre investimentos
Eficiência em custos
1.3.2 Colher
Maximizar lucro em curto prazo
Aumento do fluxo de caixa em curto prazo
Alta participação de mercado (indústria baixo crescimento)
Oferta de produtos tradicionais
Clientes tradicionais
Concorrentes tradicionais
Oferta produtos em grande escala
Eficiência em custos

**APÊNDICE G –CHECKLIST CATEGORIAS E SUBCATEGORIAS DA GESTÃO
ESTRATÉGICA DE CUSTO PARA COLETA DE DADOS**

ANÁLISE DA CADEIA DE VALOR	
<p>1.1 Cadeia de valor Elos/Etapas/Atividades cadeia de valor interna e externa Identificação da cadeia de valor;</p> <p>1.2 ABC/ABM Direcionadores/ Geradores (<i>Cost-drivers</i>) de recursos Direcionadores/ Geradores (<i>Cost-drivers</i>) de atividades Análise das atividades dos processos Rastreamento dos custos Atividades que agregam valor (atividades necessárias e desnecessárias) Mapeamento das atividades Relação entre atividades e consumo de recursos.</p> <p>1.3 Custos ambientais Análise do ciclo de vida do produto.</p> <p>1.4 Custos intangíveis Fatores intangíveis Pesquisa e Desenvolvimento</p> <p>1.5 TCO- Custo total de propriedade Identificação de fatores que acarretam elevados custos; Análise de custos do bem/ serviço antes de adquiri-lo Evitar e/ou diminuir custos na aquisição</p> <p>1.6 Custo dos concorrentes Coleta e análise sistematizada das informações sobre o ambiente externo Engenharia reversa Possíveis estratégias e ações utilizadas pelos concorrentes Monitoramento de outras empresas Sistema de informações dos concorrentes</p> <p>1.7 Lucro por clientes Tempo mantido de clientes Quantidade mantida de clientes Volume de negócios por cliente</p>	<p>1.8 Custos logísticos Planejamento logístico Movimentação de produtos/materiais Distribuição de produtos Transporte de produtos/materiais Armazenamento/ estocagem Logística reversa Fluxo de produção Embalagem para manuseio e movimentação Logística interna Infraestrutura Dimensões/ decisão de instalação Terceirização logística Processo de pedido Custos da tecnologia da informação</p> <p>1.9 Alianças estratégicas (parcerias/joint ventures) Implementação de parcerias entre empresas Acordos informais de cooperação Compartilhar benefícios Compartilhar ou acessar recursos</p> <p>1.10 Custos interorganizacionais Rede de fornecedores Modificações nos processos, produtos e serviços Ações cooperativas Compartilhamento de benefícios</p> <p>1.11 Contabilidade aberta Identificação de oportunidades de redução de custos Harmonização dos sistemas de informações</p>
ANÁLISE DO POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO	
<p>2.1 TIPOLOGIAS ESTRATÉGICAS</p> <p>2.1.1 Defensiva Ambiente estável Oferta de conjunto limitado de produto Segmento estreito de mercado Preços competitivos Produtos de alta qualidade Eficiência das atividades de produção Eficiência das atividades de distribuição Estrutura funcional organizada (alto grau de formalização, extensa divisão de trabalho) Controle centralizado Estabilidade Tecnológica Pouco/nenhum monitoramento de oportunidades de produtos e de mercados Eficiência em custos</p>	<p>2.2.2 Vantagem em Diferenciação Ser única/ singularidade Sistema de entrega adaptado às necessidades do cliente Alta qualidade de produto, serviços e matéria prima Lealdade dos clientes à marca Desenvolvimento de novos produtos Pontos específicos de venda Serviços de assistência técnica/tecnológica Pontos específicos de assistência técnica Inovação de produtos Maior investimento em propaganda/ marketing Maior Relacionamento com canais de distribuição Investimento em pesquisa e desenvolvimento Imagem positiva da marca dentro do setor Imagem positiva do produto dentro do setor</p>

<p>Especialistas em produção e controle de custos Oferta de produtos tradicionais Clientes tradicionais Maior integração entre os mecanismos estruturais e de processo para alcançar um controle rígido Menor ênfase em marketing Produtos com ciclos de vida longos Redução dos custos de produção Redução dos custos de distribuição</p> <p>2.1.2 Analítica Minimizar riscos Aumentar oportunidade de lucro Equilíbrio Desenvolvimento novos produtos (por meio de imitação) Oferta conjunto limitado de produtos Dois produto-mercado um relativamente estável e outro dinâmico Capacidade de aumentar o mix de produtos Estrutura funcional organizada (altos níveis de padronização, rotinação e mecanização Eficiência em custos Estabilidade tecnológica e Tecnologia flexível Crescimento estável Ajuste da capacidade tecnológica para atender projetos de novos produtos Controle centralizado nas divisões funcionais e descentralizado nos grupos de produto Estrutura organizacional matricial</p> <p>2.1.3 Prospectora Ambiente dinâmico Oferta de novos produtos inovadores Novas oportunidades de mercado Liderança em inovação dos produtos, serviços e processos Alta qualidade dos produtos, serviços e matéria prima. Menos ênfase em lucratividade e eficiência Segmento amplo de mercado Desenvolvimento contínuo de produtos Desenvolvimento contínuo de mercado Monitoramento de oportunidades de mercado e tendências de produtos Mix variado de produtos Especialistas em marketing e pesquisa e desenvolvimento Unidades e projeto de produto descentralizado Baixo grau de formalização, rotinação e mecanização na estrutura de produtos e projetos. Controle descentralizado Capacidade de resposta rápida a um domínio em mudança Investimentos em marketing Alto Investimento em pesquisa e desenvolvimento Inovações tecnológicas/tecnologia flexível Aumento da capacidade tecnológica Múltiplas tecnologias Produtos com ciclo de vida curto</p> <p>2.2 A FORMA ESCOLHIDA PARA COMPETIR EM SEU SEGMENTO (Vantagem Competitiva)</p>	<p>Maior atratividade da marca Atendimento superior ao cliente Desempenho superior do produto Maior relacionamento com rede de revendedores Design inovador do produto Funcionalidade e características únicas do produto valorizadas pelo cliente Produtos exclusivos/ sob encomenda Tecnologia inovadora empregada no desenvolvimento de novos produtos Maior flexibilidade e agilidade na entrega do produto Maior confiabilidade e segurança do produto Forte coordenação entre funções em P&D, desenvolvimento do produto e marketing</p> <p>2.3 MISSÃO OU METAS</p> <p>2.3.1 Construir Aumento da participação de mercado Ganhos baixos em curto prazo Fluxo de caixa baixo em curto prazo Monitoramento de necessidades de consumidores Monitoramento de concorrentes Aumento do investimento de capital Aumento da demanda de produtos Aumento da capacidade de produção Aumento do volume de produção Oferta contínua de novos produtos Produto com ciclo de vida curto</p> <p>2.3.2 Manter Manter participação no mercado Equilíbrio entradas e saídas de caixa Alta participação de mercado (indústria de alto crescimento) Ciclo de vida longo e curto do produto Melhorar a qualidade Maior ênfase em campanhas de marketing Oferta contínua de novos produtos Retorno sobre investimentos Eficiência em custos</p> <p>2.3.3 Colher Maximizar lucro em curto prazo Aumento do fluxo de caixa em curto prazo Alta participação de mercado (indústria baixo crescimento) Oferta de produtos tradicionais Clientes tradicionais Concorrentes tradicionais Oferta produtos em grande escala Eficiência em custos</p> <p>2.4 CUSTEIO META (Targeting Cost) Lucro desejado Preços definidos pelo mercado Desenvolvimento de projeto de produtos Identificação das necessidades dos clientes Integração entre os departamentos para reduzir custos Calculo do custo máximo Pressionar o fornecedor para reduzir preço Foco no projeto (antes da produção) Foco no cliente</p>
---	---

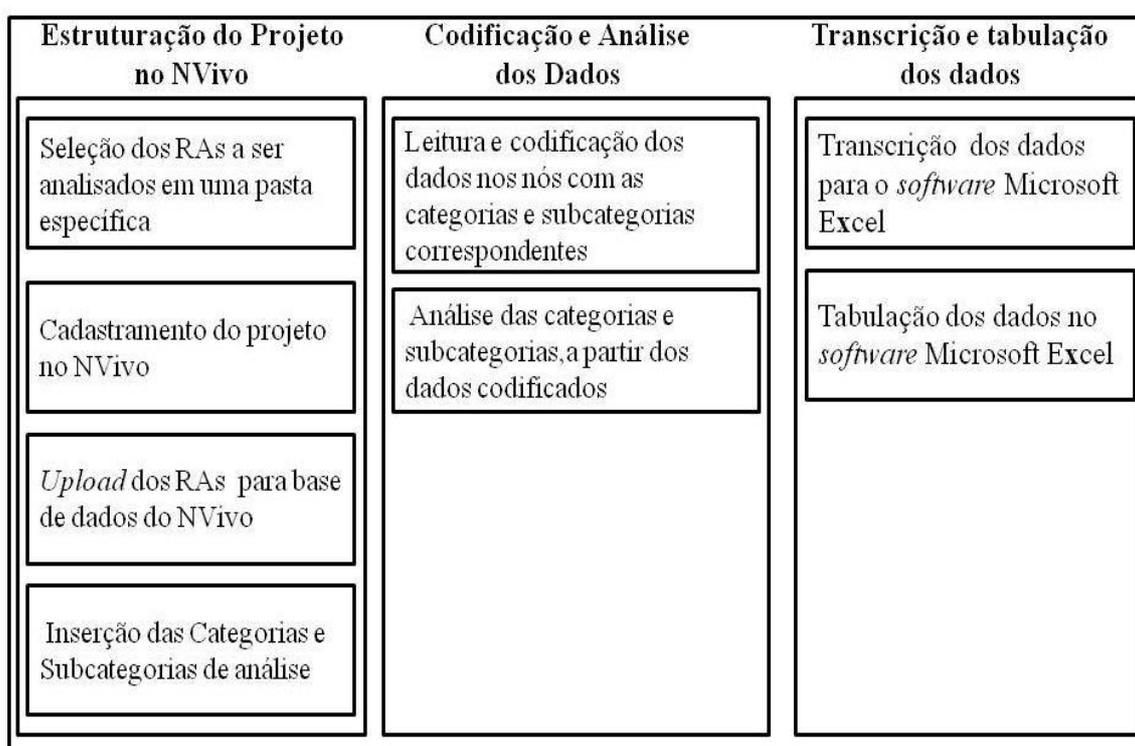
<p>2.2.1 Vantagem Custo Economias de escala Tecnologia patenteada Eficiência operacional Maior volume de vendas Controle de qualidade dos produtos Preços competitivos Maior investimento em tecnologias de produção Maior volume de produção Controle dos canais de distribuição Líder em custo Acesso preferencial à matéria prima Produtos padronizados Atualização das tecnologias existentes Intensa supervisão da mão de obra Redução de custos com pesquisa e desenvolvimento Redução de custos com publicidade Redução de custos com serviços de assistência técnica Redução de custos com distribuição Redução de custos com vendas Rígido controle de custos e das despesas gerais Baixo custo dos insumos Redução de custos pela experiência Importância de custos planejados Controle de custos de fabricação</p>	
ANÁLISE DOS DETERMINANTES DE CUSTOS	
<p>3.1 DETERMINANTES ESTRUTURAIS 3.1.1 Economia de Escala Indícios sobre o tamanho da empresa/porte Investimento em capacidade de produção Participação de mercado 3.1.2 Economia de Escopo Benéficos obtidos durante a aquisição de matérias primas Decisão de terceirização de atividades, principalmente relacionadas ao processo de produção Existência de subprodutos gerados durante o processo de produção Informações sobre instalações e matérias primas utilizadas para mais de um produto Linha de produtos da empresa Número de fábricas 3.1.3 Grau de Complexidade- Diversidade de Produtos Custos diversos relacionados ao produto e ao processo Informações sobre a capacidade de produção Informações sobre os canais de distribuição Investimento em força de vendas Nível de lucratividade Participação de mercado Quantidade de linha de produto Rentabilidade por linha de produto Supervisão, planejamento e outras atividades de suporte ao processo de produção Velocidade de crescimento da empresa 3.1.4 Tecnologia Utilizada Capacidade de inovação Detalhamento dos processos</p>	<p>3.2 DETERMINANTES DE EXECUÇÃO 3.2.1 Configuração do produto Custos para a agregação de níveis ao produto ou serviços Disposição do cliente em pagar por determinado produto ou serviço Facilidade na abertura, instalação, utilização, conserto e descarte dos produtos por parte do cliente Facilidade na fabricação e entrega (redução custos com redesenho e retrabalhos) 3.2.2 Gestão da Qualidade Características do produto que influenciam as escolhas do cliente Custo de avaliação Custo de prevenção Custos com Falhas internas e externas Defeitos Desperdícios Devoluções Ineficiência de mão de obra ou equipamentos Perdas dos materiais- Refugo Quantidade de fornecedores Reaproveitamento de materiais Sistemas de gestão da qualidade Sobras Sucatas 3.2.3 Layout de Instalação Adequação às normas de segurança do trabalho Custo do espaço para armazenamento-próprio ou alugado Índices de acidente de trabalho Normas específicas para acondicionamento dos produtos</p>

<p>Especialização requerida de mão de obra para ser apta a contratação</p> <p>Instalações</p> <p>Máquinas, equipamentos e ferramentas utilizadas na produção (descrição, idade, etc.)</p>	<p>Tempo de manuseio dos produtos durante permanência na planta da empresa</p> <p>Volume, peso e características dos produtos</p> <p>3.2.4 Utilização da Capacidade de Produção</p> <p>Estrutura de custos (fixos e variáveis)</p> <p>Nível de ociosidade</p> <p>Volume efetivo de produção</p> <p>3.2.5 Relações na Cadeia de Valor</p> <p>Características do projeto do produto ou serviço</p> <p>Procedimentos em relação a qualidade, embalagem, entrega ou processamento de pedidos</p> <p>Processos compartilhados dentro da mesma unidade empresarial</p> <p>Processos compartilhados entre unidades empresariais distintas</p> <p>Relacionamento com clientes</p> <p>Relacionamento com fornecedores</p>
---	--

APÊNDICE H - COLETA DE DADOS POR MEIO DA TÉCNICA DE ANÁLISE DE CONTEÚDO UTILIZANDO O *SOFTWARE* NVIVO

Inicialmente o projeto foi estruturado na base de dados do software NVivo. Na segunda etapa procedeu-se ao processo de leitura dos RA e codificação das inferências encontradas, nos nós com as subcategorias correspondentes. Na última etapa, foram extraídas as informações categorizadas para o *software Microsoft Excel*.

Etapas do processo de Análise dos dados no ambiente Nvivo



Fonte: Elaborado pelo autor

Etapa 1- Estruturação do Projeto no NVivo

Neste estudo, as fontes de dados foram os Relatórios da Administração de empresas listadas na BM&FBOVESPA referente ao exercício social de 2015. Os RAs foram selecionados de acordo com critérios pré-estabelecidos e agrupados em uma única pasta. Em seguida, o projeto foi criado no ambiente NVivo com o nome: **Opções Estratégicas e Elementos de GEC**. Para *upload* e armazenagem dos 40 Relatórios selecionados criou-se uma subpasta denominada **RAs 2015 Empresas Listadas BM&FBOVESPA participantes da amostra**.

Fragmento da lista de empresas armazenadas na Pasta RAs 2015 Empresas Listadas BM&FBOVESPA participantes da amostra

RAs 2015 Empresas Listadas BMFBOVESPA participantes da amostra							
Nome	Nós	Referências	Criado em	Criado por	Modificado e	Modificado por	
B2W DIGITAL	69	429	15/06/2017 1	TAS	15/06/2017 1	TAS	
BAUMER SA	27	39	13/03/2017 1	CD	27/03/2017 0	CD	
BCO NORDESTE BRASIL	49	354	13/03/2017 1	CD	27/03/2017 0	CD	
BIOMM	25	53	13/03/2017 1	CD	27/03/2017 0	CD	
CELULOSE IRANI	41	208	13/03/2017 1	CD	27/03/2017 0	CD	
CESP - CIA ENERGETICA SÃO PAULO	41	302	13/03/2017 1	CD	27/03/2017 0	CD	
CETIP S.A - MERC ORGANIZADOS	44	188	13/03/2017 1	CD	27/03/2017 0	CD	
CIA ENERGETICA DO MARANHÃO	40	230	13/03/2017 1	CD	27/03/2017 0	CD	
CIA INDUSTRIAL CATAGUASES	26	46	13/03/2017 1	CD	27/03/2017 0	CD	
CIA LOCAÇÃO DAS AMERICAS	17	34	13/03/2017 1	CD	27/03/2017 0	CD	
CONC AUTO RAPOSO TAVARES	32	236	10/06/2017 2	TAS	10/06/2017 2	TAS	
CYRELA BRAZIL REALTY	19	89	15/06/2017 1	TAS	15/06/2017 1	TAS	
ELECTRO AÇO ALTONA	32	70	13/03/2017 1	CD	27/03/2017 0	CD	
ELEKTRO - ELET. E SERV.	47	181	15/06/2017 1	TAS	15/06/2017 1	TAS	

Fonte: Dados da pesquisa, NVivo 11.

O NVivo informa os Nomes das Empresas analisadas, os Nós, as Referências, a data e a hora de criação e última alteração, assim como, as iniciais dos pesquisadores que criaram e alteraram o documento. Os números informados na coluna “Nós” indicam em quantos nós o documento foi referenciado; já os números indicados na coluna “Referências” revelam quantos fragmentos dos RAs foram codificados.

Para codificação dos dados, foram inseridas no banco de dados do NVivo 29 Categorias e 245 subcategorias, ambas pré-definidas e relacionadas às Opções Estratégicas e Elementos de Gestão Estratégica de Custos, abordados em cada um dos pilares da Gestão Estratégica de Custos.

Pilares da Gestão Estratégica de Custos inseridas no ambiente Nvivo

Nós							
Nome	Fontes	Referências	Criado em	Criado por	Modificado e	Modificado p	
ANÁLISE DA CADEIA DE VALOR		0	14/03/2017	CD	14/03/2017	CD	
ANÁLISE DO POSICIONAMENTO ESTRATÉG		0	14/03/2017	CD	14/03/2017	CD	
ANÁLISE DOS DETERMINANTES DE CUSTO		0	14/03/2017	CD	14/03/2017	CD	

Fonte: Dados da Pesquisa, NVivo 11.

Fragmentos das Categorias e Subcategorias ligadas a Análise da Cadeia de Valor inseridas no ambiente Nvivo

Nós							
Nome	Fontes	Referenci	Criado em	Criado p	Modificado em	Modificado p	
ABC-ABM	0	0	14/03/2017 12:0	CD	27/03/2017 12:	CD	
ALIANÇAS ESTRATÉGICAS (PARCERIAS ou JOI	0	0	14/03/2017 12:3	CD	27/03/2017 12:	CD	
CADEIA DE VALOR	0	0	14/03/2017 12:0	CD	14/03/2017 12:	CD	
Elos_Etapas_Atividades da cadeia de valor	20	74	14/03/2017 12:0	CD	26/06/2017 00:	TAS	
Identificação da cadeia de valor	34	454	14/03/2017 12:0	CD	26/06/2017 00:	TAS	
CONTABILIDADE ABERTA	0	0	14/03/2017 12:3	CD	14/03/2017 12:	CD	
CUSTOS AMBIENTAIS	0	0	14/03/2017 12:0	CD	27/03/2017 12:	CD	
CUSTOS DOS CONCORRENTES	0	0	14/03/2017 12:1	CD	14/03/2017 12:	CD	
CUSTOS INTANGÍVEIS	0	0	14/03/2017 12:0	CD	20/06/2017 18:	TAS	
CUSTOS INTERORGANIZACIONAIS	0	0	14/03/2017 12:3	CD	14/03/2017 12:	CD	
CUSTOS LOGÍSTICOS	0	0	14/03/2017 12:2	CD	14/03/2017 12:	CD	
LUCRO POR CLIENTES	0	0	14/03/2017 12:1	CD	20/06/2017 18:	TAS	
TCO-CUSTO TOTAL DE PROPRIIDADE	0	0	14/03/2017 12:1	CD	27/03/2017 12:	CD	

Fonte: Dados da pesquisa, NVivo 11.

Fragmentos das Categorias e Subcategorias ligadas ao Pilar Análise do Posicionamento Estratégico inseridas no ambiente Nvivo

Nós							
Nome	Fontes	Referência	Criado em	Criado p	Modificado em	Modificado p	
ANÁLISE DO POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO	0	0	14/03/2017 12:	CD	14/03/2017 12:	CD	
TIPOLOGIA ESTRATÉGICA	0	0	14/03/2017 14:	CD	14/03/2017 14:	CD	
MISSÃO ESTRATÉGICA	0	0	20/03/2017 15:	CD	21/03/2017 14:	CD	
FORMA ESCOLHIDA PARA COMPETIR	0	0	20/03/2017 15:	CD	13/10/2017 16:	T.A.S	
VANTAGEM EM DIFERENCIAÇÃO	0	0	20/03/2017 16:	CD	13/10/2017 16:	T.A.S	
Tecnologia inovadora empregada no	3	4	20/03/2017 16:	CD	05/07/2017 23:	T.A.S	
Sistema de entrega adaptado às nece	2	7	20/03/2017 16:	CD	18/06/2017 11:	TAS	
Serviços de assistência técnica, tecnol	1	1	20/03/2017 16:	CD	16/06/2017 10:	TAS	
Ser única, singularidade	19	26	20/03/2017 16:	CD	25/06/2017 10:	TAS	
Produtos exclusivos, sob encomenda	2	4	20/03/2017 16:	CD	25/06/2017 12:	TAS	
Pontos específicos de venda	2	5	20/03/2017 16:	CD	21/06/2017 17:	TAS	
Pontos específicos de assistência técn	0	0	20/03/2017 16:	CD	27/03/2017 11:	CD	
Maior relacionamento com rede de r	3	7	20/03/2017 16:	CD	21/06/2017 17:	TAS	

Fonte: Dados da Pesquisa, NVivo 11.

Fragmentos das Categorias e Subcategorias ligadas ao Pilar Análise dos Determinantes de Custos inseridas no ambiente Nvivo

Nós								
Nome	Fontes	Referenci	Criado em	Criado p	Modificado em	Modificado p		
ANÁLISE DOS DETERMINANTES DE CUSTOS	0	0	14/03/2017 12:4	CD	14/03/2017 12:	CD		
DETERMINANTES DE CUSTOS	0	0	14/03/2017 12:4	CD	14/03/2017 12:4	CD		
ESTRUTURAL	0	0	14/03/2017 12:4	CD	14/03/2017 12:4	CD		
EXECUÇÃO	0	0	14/03/2017 12:4	CD	14/03/2017 12:4	CD		
CONFIGURAÇÃO DO PRODUTO	0	0	14/03/2017 12:4	CD	14/07/2017 18:1	T.A.S		
Custos para a agregação de níveis	0	0	13/05/2017 01:2	TAS	13/05/2017 01:2	TAS		
Disposição do cliente em pagar po	4	5	13/05/2017 01:2	TAS	25/06/2017 17:0	TAS		
Facilidade na abertura, instalação,	2	2	13/05/2017 01:2	TAS	16/06/2017 10:5	TAS		
Facilidade na fabricação e entrega	5	10	13/05/2017 01:2	TAS	25/06/2017 19:0	TAS		
GESTÃO DA QUALIDADE	0	0	14/03/2017 12:5	CD	14/07/2017 18:1	T.A.S		
LAYOUT DE INSTALAÇÃO	0	0	14/03/2017 12:4	CD	14/07/2017 18:1	T.A.S		
UTILIZAÇÃO DA CAPACIDADE DE PRO	0	0	14/03/2017 12:4	CD	14/07/2017 18:1	T.A.S		

Fonte: Dados da Pesquisa, NVivo 11.

Etapa 2- Codificação e Análise dos dados no *software* NVivo

Para codificação dos dados nos Nós, foi realizada a leitura de cada um dos RAs

Fragmentos dos conteúdos codificados em um dos Nós criados no ambiente Nvivo (Nó “Mix variado de produtos”)

The screenshot displays the NVivo interface. On the left, a tree view shows the node structure. The main window shows the node 'Mix variado de produtos' selected, displaying a list of references and their coverage percentages. The references are:

- Referência 1 - 0,11% Cobertura
- Referência 2 - 0,11% Cobertura
- Referência 3 - 0,14% Cobertura

The text of the references is: "Os benefícios para a B2W incluem maior sortimento de produtos (atraindo mais cli sites) e maior crescimento de receita e rentabilidade."

Fonte: Dados da Pesquisa.

Foram executados no Nó “Mix variado de Produto” a codificação de 27 fragmentos contidos em doze dos quarenta RAs analisados. No Relatório da empresa B2W Digital foi realizada a codificação de cinco fragmentos no Nó “Mix variado de Produto”.

Quantidade de Fragmentos e RAs categorizados em um dos Nós criados no ambiente NVivo

The screenshot shows the NVivo interface. On the left, a tree view of nodes is visible. The 'Mix vari' node is selected, showing 12 sources and 27 references. The main area displays a document viewer for 'Mix variado de produtos', showing text from B2W Digital. The text includes: 'e sinoptime. O marketplace (3P) é uma operação diferente da venda direta (1P) porque não carrega o estoque e a Companhia recebe uma comissão sobre as vendas realizadas e soluções adicionais ofertadas. Dentre os benefícios para os sellers estão o acesso às marcas mais queridas e líderes de tráfego na internet, e o acesso às plataformas de tecnologia e de logística, distribuição e atendimento ao cliente. Os benefícios para a B2W incluem maior sortimento de produtos (atraindo mais clientes para os sites) e maior crescimento de receita e rentabilidade. Os últimos 3 anos prepararam a B2W Digital para um ciclo de crescimento ainda maior e de geração

Fonte: Dados da Pesquisa, NVivo 11.

Etapa 3- Transcrição e Tabulação dos dados no *software Microsoft Excel*

Após codificação os dados foram transcritos para o software *Microsoft excel*. As primeiras evidências mostram que as empresas que apresentaram um maior número de informações sobre os pilares de GEC foram a Tractebel, com 549 sentenças, seguidas da empresa Oi (495) e B2W Digital (429). As empresas que apresentaram um menor número de informações foram a Sanesalto e Textil Ranauview (11 cada).

Relatórios com informações de Práticas de GEC e Prioridades Estratégicas

(continua)

COMPANHIAS	QUANT. SENTENÇAS	COMPANHIAS	QUANT. SENTENÇAS
SANESALTO	11	TAESA	131
TEXTIL RENAUXVIEW	11	SMILES	174
HAGA	18	ELEKTRO	181
HERCULES	27	SCHULZ	181
RODOBENS	29	CETIP	188

(conclusão)

LOCAÇÃO DAS AMÉRICAS	34	POSITIVO	200
BAUMER	39	CELULOSE IRANI	208
UNIPAR CARBOCLORO	40	VALE	212
INDUSTRIAL CATAGUASES	46	MARFRIG GLOBAL FOODS	227
IOCHPE MAXION	49	LOCALIZA RENT A CAR	228
BIOMM	53	VIA VAREJO	228
TOTVS	59	CEMAR	230
USIMINAS	62	GRENDENE	232
ELECTRO ACO ALTONA	70	CONC AUTO RAPOSO TAVARES	236
MILLS	79	CESP	302
NUTRIPLANT	80	FLEURY	309
HOPI HARI	85	BCO NORDESTE DO BRASIL	354
CYRELA BRAZIL REALTY	89	B2W DIGITAL	429
MULTIPLAN	96	OI	495
MUNDIAL	99	TRACTEBEL ENERGIA	549

Fonte: Dados da Pesquisa.

Neste estudo, companhias de diversos setores econômicos foram analisadas, e a maior média de sentenças foi apresentada pelas empresas do setor de Telecomunicações (495 sentenças), seguido do setor de Utilidade Pública (234 sentenças), do setor de Consumo não cíclico (227 sentenças) e do setor Financeiro, que apresentou a quarta maior média (212 sentenças).

Informações sobre os Pilares de GEC por Setor Econômico

SETORES DE ATIVIDADE	CATEGORIAS DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS			SENTENÇA POR SETOR		
	Análise da Cadeia de Valor	Análise do Posicionamento Estratégico	Análise dos Determinantes de Custos	Total	Média	%
Bens Industriais	266	134	184	584	116,8	9,17
Consumo Cíclico	791	511	458	1760	125,71	27,63
Consumo Não Cíclico	94	68	65	227	227,00	3,56
Financeiros e Outros	264	158	216	638	212,67	10,02
Materiais Básicos	271	158	173	602	120,40	9,45
Saúde	158	113	130	401	133,67	6,30
Tecnologia da Informação	74	98	87	259	129,5	4,07
Telecomunicações	148	215	132	495	495	7,77
Utilidade Pública	751	245	408	1404	234	22,04

Fonte: Dados da Pesquisa.

Resultado das Categorias de Opções Estratégicas

OPÇÕES ESTRATÉGICAS									
Companhias	Tipologias Estratégicas			Forma Escolhida para competir		Missão Estratégica			%
	2.1.1	2.1.2	2.1.3	2.2.1	2.2.2	2.3.1	2.3.2	2.3.3	
B2W Digital	4	0	19	32	41	18	0	0	7,52
Baumer	0	0	5	0	6	2	1	0	0,92
Bco Nordeste	0	12	5	15	23	1	0	0	3,70
Biommm	0	1	0	7	3	2	1	0	3,70
Celulose Irani	1	0	1	20	2	17	1	0	2,8
Cesp	1	0	4	12	10	2	1	0	1,98
Cetip	1	3	4	5	15	17	3	0	3,17
Cemar	3	0	3	11	15	11	3	0	3,04
Ind. Cataguases	1	1	16	3	1	3	1	1	1,78
Localção das Américas	0	0	0	3	1	4	0	0	0,53
Auto Raposo Tavares	2	2	3	1	8	2	3	0	1,39
Cyrela Brazil Realty	0	8	5	13	9	0	0	1	2,38
Electro	0	0	4	1	9	3	0	0	1,12
Elektro	1	0	3	8	3	10	1	0	1,72
Fleury	2	4	17	12	16	17	2	1	4,69
Grendene	2	1	3	10	48	10	2	0	5,02
Haga	1	0	2	2	0	2	0	0	0,46
Hercules	1	1	2	0	9	1	0	0	0,92
Hopi Hari	0	1	0	1	0	0	0	0	0,13
Iochpe	0	0	0	3	5	2	0	0	0,66
Localiza	1	1	1	4	9	5	0	0	1,39
Marfrig	3	1	8	30	12	8	1	2	4,29
Mills	7	4	3	12	2	4	1	1	2,24
Multiplan	2	3	12	10	2	9	8	0	3,04
Mundial	3	0	2	5	5	8	2	0	1,65
Nutriplant	3	3	7	4	20	4	0	0	2,71
Oi	12	7	27	27	25	44	29	0	11,29
Positivo	10	6	8	19	27	7	2	4	5,48
Rodobens	1	6	0	0	0	0	0	0	0,46
Sanesalto	0	0	0	0	0	3	0	0	0,20
Schulz	6	0	9	7	10	3	0	0	2,31
Smiles	0	0	6	0	16	4	6	0	2,11
Renauxview	0	0	4	1	2	0	0	0	0,46
Totvs	0	0	1	5	2	2	0	0	0,66
Tractebel	1	14	37	7	27	30	0	0	7,66
Taesa	1	0	2	5	5	1	0	0	0,92
Unipar	0	0	1	4	0	0	0	0	0,33
Usiminas	1	0	0	4	1	1	0	0	0,46
Vale	5	0	0	13	1	21	0	1	2,71
Via Varejo	5	0	7	28	13	18	2	0	4,82
TOTAL	81	79	231	344	403	296	70	11	100
MÉDIA	2,03	1,98	5,78	8,60	10,08	7,40	1,75	0,28	37,9
MEDIANA	1,00	0,00	3,00	5,00	7,00	3,5	0,00	0,00	
MODA	0,00	0,00	0,00	0,00	2,00	2,00	0,00	0,00	
DESVIO PAD	2,75	3,35	7,78	8,72	11,27	9,25	4,73	0,75	
CPV	1,36	1,70	1,35	1,01	1,12	1,25	2,70	2,73	
MÍNIMO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
MÁXIMO	12	14	37	32	48	44	29	4	
%	5,35	5,21	15,25	22,71	26,60	19,54	4,62	0,73	

Fonte: Dados da Pesquisa.

Legenda: 2.1.1 Defensiva, 2.1.2 Analítica, 2.1.3 Prospectora, 2.2.1 Vantagem em Custos 2.2.2 Vantagem Diferenciação, 2.3.1 Construir, 2.3.2 Manter, 2.3.3 Colher

Resultado Elementos da Gestão Estratégica de Custos

(continua)

COMPANHIAS	ELEMENTOS DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS										
	1.1	1.2	1.3	1.4	1.5	1.6	1.7	1.8	1.9	1.10	1.11
B2W Digital	44	0	12	60	0	3	7	39	2	0	0
Baumer	5	0	1	5	0	0	0	0	0	0	0
Bco Nordeste	66	5	20	56	1	0	22	0	7	6	1
Biommm	4	0	1	13	0	0	0	0	3	2	0
Celulose Irani	3	5	31	58	2	0	0	0	0	0	0
Cesp	26	6	59	102	4	0	2	0	2	3	0
Cetip	19	4	0	7	11	3	0	0	0	0	0
Cemar	9	0	2	47	6	0	3	2	1	1	0
Ind. Cataguases	0	5	1	5	2	0	0	0	0	0	0
Locação Américas	0	6	0	0	8	0	0	0	0	0	0
Raposo Tavares	23	21	33	49	19	0	0	0	0	5	0
Cyrela Brazil	4	16	0	0	15	0	0	0	0	0	0
Electro Aco Altona	6	4	1	6	2	0	1	0	1	0	3
Elektro	26	6	15	32	7	0	3	3	0	1	0
Fleury	19	4	23	62	3	0	0	0	5	8	0
Grendene	28	9	15	38	7	0	0	0	1	5	0
Haga	0	3	0	0	3	0	0	0	0	0	0
Hercules	2	0	0	3	0	0	0	0	0	0	0
Hopi Hari	24	0	13	18	0	0	0	0	2	1	0
Iochpe	2	4	0	0	4	0	0	0	2	1	0
Localiza	29	13	32	59	15	4	1	6	0	1	0
Marfrig	27	14	13	30	8	0	0	0	0	2	0
Mills	0	0	0	14	0	0	0	0	0	0	0
Multiplan	1	6	9	13	7	0	0	0	0	0	0
Mundial	0	0	0	2	15	0	0	5	3	2	0
Nutriplant	5	2	0	6	0	2	0	2	0	0	0
Oi	45	7	2	53	8	4	13	0	8	8	0
Positivo	12	4	0	8	5	0	3	5	8	4	0
Rodobens	1	4	0	1	3	0	0	0	0	0	0
Sanesalto	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0
Schulz	10	8	14	14	5	6	1	7	1	4	2
Smiles	16	5	3	10	5	0	5	15	17	29	0
Renauxview	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Totvs	2	7	0	4	8	0	4	0	0	0	0
Tractebel Energia	13	7	63	196	9	0	5	4	3	3	0
Taesa	19	0	8	49	0	0	0	0	0	2	0
Unipar	2	3	2	13	1	0	0	0	0	1	0
Usiminas	9	6	0	12	2	0	0	1	0	0	0
Vale	10	4	28	33	2	0	0	15	9	2	0
Via Varejo	16	17	1	11	13	2	0	8	4	9	0
TOTAL	528	205	402	1.090	201	24	70	112	79	100	6
MEDIA	13,2	5,13	10,0	27,25	5,03	0,60	1,75	2,80	1,98	2,50	0,15
MEDIANA	9,00	4,00	1,50	13,00	3,50	0,00	0,00	0,00	0,00	1,00	0,00
MODA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
DESVIO PAD	14,8	5,08	15,6	36,75	5,05	1,43	4,17	6,96	3,50	4,97	0,58
CPV	1,12	0,99	1,55	1,35	1,00	2,4	2,39	2,49	1,77	1,99	3,86
MÍNIMO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
MÁXIMO	66	21	63	196	19	6	22	39	17	29	3
%	10,8	4,22	8,28	22,45	4,14	0,49	1,44	2,31	1,63	2,06	0,12

(conclusão)

COMPANHIAS	ELEMENTOS DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS										%
	2.4	3.1.1	3.1.2	3.1.3	3.1.4	3.2.1	3.2.2	3.2.3	3.2.4	3.2.5	
B2W Digital	26	11	22	50	8	7	0	0	0	24	6,49
Baumer	2	2	0	1	3	0	4	0	0	2	0,51
Bco Nordeste	4	2	35	38	5	0	19	1	1	9	6,14
Biommm	0	0	5	5	2	0	2	0	0	2	0,80
Celulose Irani	0	13	15	23	5	0	7	0	3	1	3,42
Cesp	0	6	6	30	4	0	4	3	8	7	5,60
Cetip	4	6	9	60	3	0	5	0	0	9	2,88
Cemar	0	6	2	3	5	0	82	0	0	15	3,79
Ind. Cataguases	0	2	0	1	1	0	1	0	1	0	0,39
Locação Américas	0	3	1	5	2	0	1	0	0	0	0,54
Raposo Tavares	12	3	13	14	2	0	10	5	0	6	4,43
Cyrela Brazil	0	1	5	11	0	0	1	0	0	0	1,09
Electro Aco Altona	2	2	4	5	4	0	6	4	0	2	1,09
Elektro	4	4	2	6	2	0	27	4	12	1	3,19
Fleury	12	18	11	33	8	0	11	1	5	15	4,90
Grendene	10	10	3	13	3	2	6	1	0	5	3,21
Haga	0	1	0	0	2	0	1	0	1	0	0,23
Hercules	0	1	3	4	0	0	0	0	0	0	0,27
Hopi Hari	0	0	9	9	0	0	7	0	0	0	1,71
Iochpe	0	2	9	10	2	1	1	0	0	1	0,80
Localiza	2	6	13	19	2	0	2	2	0	1	4,26
Marfrig	3	12	10	28	0	0	4	0	4	7	3,34
Mills	4	2	2	8	4	0	2	2	1	6	0,93
Multiplan	0	4	0	7	0	0	3	0	0	0	1,03
Mundial	0	4	8	31	0	2	1	0	0	1	1,52
Nutriplant	1	2	1	11	3	0	2	0	0	2	0,80
Oi	44	20	22	47	7	1	13	0	0	22	6,67
Positivo	3	9	10	31	0	1	4	0	0	10	2,41
Rodobens	0	2	3	7	0	0	0	0	0	1	0,45
Sanesalto	0	2	1	3	0	0	0	0	0	0	0,16
Schulz	2	6	17	20	1	2	15	1	4	6	3,01
Smiles	10	3	0	0	2	0	7	0	0	15	2,92
Renauxview	0	0	2	0	1	0	0	0	0	0	0,08
Totvs	2	2	6	13	0	0	0	0	0	1	1,01
Tractebel Energia	3	28	5	36	9	0	29	8	8	4	8,92
Taesa	3	3	1	3	0	0	24	4	0	1	2,41
Unipar	0	2	3	4	0	0	0	2	2	0	0,72
Usiminas	2	0	7	11	1	0	2	0	2	0	1,13
Vale	19	9	15	24	1	0	0	0	0	0	3,52
Via Varejo	11	11	15	17	3	1	3	4	0	9	3,19
TOTAL	185	220	295	641	95	17	306	42	52	185	100,00
MÉDIA	4,63	5,50	7,38	16,03	2,38	0,43	7,65	1,05	1,30	4,63	121,38
MEDIANA	2,00	3,00	5,00	11,00	2,00	0,00	3,00	0,00	0,00	1,50	2,00
MODA	0,00	2,00	0,00	5,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
DESVIO PAD	8,55	6,05	7,54	15,22	2,47	1,22	14,19	1,85	2,69	6,19	8,55
CPV	1,85	1,10	1,02	0,95	1,04	2,86	1,86	1,76	2,07	1,34	1,85
MÍNIMO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
MÁXIMO	44	28	35	60	9	7	82	8	12	24,00	44
%	3,81	4,53	6,08	13,20	1,96	0,35	6,30	0,87	1,07	3,81	3,81

Fonte: Dados da Pesquisa.

Legenda: 1.1 Cadeia de Valor, 1.2 ABC/ABC, 1.3 Custos Ambientais, 1.4 Custos Intangíveis, 1.5 TCO, 1.6 Custos dos Concorrentes, 1.7 Lucro por Cliente, 1.8 Custos Logísticos, 1.9 Alianças Estratégicas, 1.10 Custos Interorganizacionais, 1.11 Contabilidade Aberta, 2.4 Custeio Meta, 3.1.1 Economia de Escala, 3.1.2 Economia de Escopo, 3.1.3 Grau de Complexidade, 3.1.4 Tecnologia Utilizada, 3.2.1 Configuração do Produto, 3.2.2 Gestão da Qualidade, 3.2.3 *Layout* de Instalação, 3.2.4 Utilização da, Capacidade de Produção, 3.2.5 Relações na Cadeia de Valor.

APÊNDICE I- REGRESSÃO MÚLTIPLA- MÉTODO *ENTER*: COEFICIENTES E ANÁLISE RESIDUAL

Coeficientes– Cadeia de Valor

Modelo	Coeficientes Não Padronizados		Coeficientes Padronizados	T	Sig	Colinearidade Estatística	
	B	Erro padrão	Beta			Tolerância	VIF
(Constante)	3,142	2,667		1,178	0,248		
Tipologia defensiva	-0,963	1,132	-0,179	-0,851	0,401	0,318	3,144
Tipologias prospectora	-0,391	0,378	-0,205	-1,035	0,309	0,356	2,805
Tipologia analítica	1,201	0,669	0,272	1,796	0,082	0,613	1,632
1 Vantagem custo	0,862	0,300	0,507	2,876	0,007	0,452	2,214
Vantagem em diferenciação	0,629	0,200	0,478	3,149	0,004	0,609	1,641
Missão construir	-0,303	0,365	-0,189	-0,829	0,413	0,270	3,701
Missão manter	0,899	0,569	0,287	1,581	0,124	0,425	2,351
Missão colher	-4,293	3,275	-0,217	-1,311	0,200	0,510	1,960

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20

Coeficientes – Custos Ambientais

Modelo	Coeficientes Não Padronizados		Coeficientes Padronizados	T	Sig	Colinearidade Estatística	
	B	Erro padrão	Beta			Tolerância	VIF
(Constante)	4,614	3,518		1,312	0,199		
Tipologia defensiva	-0,847	1,493	-0,149	-0,567	0,575	0,318	3,144
Tipologias prospectora	-0,384	0,498	,192	0,771	0,447	0,356	2,805
Tipologia analítica	0,807	0,882	0,173	0,915	0,367	0,613	1,632
1 Vantagem custo	0,122	0,395	0,068	0,309	0,759	0,452	2,214
Vantagem em diferenciação	-0,011	0,263	-0,008	-0,041	0,967	0,609	1,641
Missão construir	0,754	0,482	0,447	1,566	0,127	0,270	3,701
Missão manter	-1,455	0,750	-0,441	-1,939	0,062	0,425	2,351
Missão colher	-2,324	4,319	-0,112	-0,538	0,594	0,510	1,960

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20

Coeficientes – Custos Intangíveis

Modelo	Coeficientes Não Padronizados		Coeficientes Padronizados	T	Sig	Colinearidade Estatística	
	B	Erro padrão	Beta			Tolerância	VIF
(Constante)	5,411	6,378		0,849	0,403		
1 Tipologia defensiva	-1,836	2,707	-0,137	-0,678	0,503	0,318	3,144
Tipologias prospectora	1,680	0,904	0,356	1,859	0,073	0,356	2,805

Tipologia analítica	2,592	1,598	0,237	1,622	0,115	0,613	1,632
Vantagem custo	0,301	0,716	0,072	0,421	0,677	0,452	2,214
Vantagem em diferenciação	0,261	0,477	0,080	0,547	0,588	0,609	1,641
Missão construir	1,775	0,873	0,447	2,034	0,051	0,270	3,701
Missão manter	- 2,989	1,360	-0,385	-2,197	0,036	0,425	2,351
Missão colher	- 8,706	7,830	-0,178	-1,112	0,275	0,510	1,960

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20

Coefficientes – Custos Concorrentes

Modelo	Coeficientes Não Padronizados		Coeficientes Padronizados	T	Sig	Colinearidade Estatística	
	B	Erro padrão	Beta			Tolerância	VIF
(Constante)	-0,005	0,288		-0,016	0,987		
Tipologia defensiva	0,418	0,122	0,805	3,424	0,002	0,318	3,144
Tipologias prospectora	0,043	0,041	0,232	1,044	0,305	0,356	2,805
Tipologia analítica	-0,052	0,072	-0,122	-0,721	0,476	0,613	1,632
1 Vantagem em custo	0,007	0,032	0,042	0,213	0,833	0,452	2,214
Vantagem em diferenciação	0,014	0,022	0,114	0,673	0,506	0,609	1,641
Missão construir	-0,026	0,039	-0,170	-0,668	0,509	0,270	3,701
Missão manter	-0,053	0,061	-0,176	-0,864	0,394	0,425	2,351
Missão colher	-1,103	0,353	-0,579	-3,120	0,004	0,510	1,960

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20

Coefficientes – Lucro por Cliente

Modelo	Coeficientes Não Padronizados		Coeficientes Padronizados	T	Sig	Colinearidade Estatística	
	B	Erro padrão	Beta			Tolerância	VIF
(Constante)	-0,624	0,748		-0,835	0,410		
Tipologia defensiva	-0,070	0,317	-0,046	-0,222	0,826	0,318	3,144
Tipologias prospectora	-0,061	0,106	-0,113	-0,573	0,571	0,356	2,805
Tipologia analítica	0,715	0,187	0,574	3,814	0,001	0,613	1,632
1 Vantagem em custo	0,190	0,084	0,397	2,263	0,031	0,452	2,214
Vantagem em diferenciação	0,084	0,056	0,227	1,505	0,143	0,609	1,641
Missão construir	-0,152	0,102	-0,337	-1,486	0,147	0,270	3,701
Missão manter	0,324	0,159	0,368	2,033	0,051	0,425	2,351
Missão colher	-1,706	0,918	-0,307	-1,859	0,073	0,510	1,960

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Coeficientes – Custos Logísticos

Modelo	Coeficientes Não Padronizados		Coeficientes Padronizados	T	Sig	Colinearidade Estatística	
	B	Erro padrão	Beta			Tolerância	VIF
	(Constante)	-0,815	1,381				
Tipologia defensiva	0,710	0,586	0,281	1,212	0,235	0,318	3,144
Tipologias prospectora	0,285	0,196	0,319	1,457	0,155	0,356	2,805
Tipologia analítica	-0,831	0,346	-0,400	-2,401	0,023	0,613	1,632
1 Vantagem em custo	0,211	0,155	0,264	1,360	0,184	0,452	2,214
Vantagem em diferenciação	0,186	0,103	0,301	1,802	0,081	0,609	1,641
Missão construir	0,039	0,189	0,052	0,207	0,838	0,270	3,701
Missão manter	-0,703	0,294	-0,478	-02,386	0,023	0,425	2,351
Missão colher	-2,099	1,695	-0,0226	-01,238	0,225	0,510	1,960

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20

Coeficientes – Alianças Estratégicas

Modelo	Coeficientes Não Padronizados		Coeficientes Padronizados	T	Sig	Colinearidade Estatística	
	B	Erro padrão	Beta			Tolerância	VIF
	(Constante)	0,808	0,810				
Tipologia defensiva	-0,181	0,344	-0,142	-0,528	0,601	0,318	3,144
Tipologias prospectora	-0,095	0,115	-0,211	-0,829	0,413	0,356	2,805
Tipologia analítica	0,050	0,203	0,048	0,246	0,808	0,613	1,632
1 Vantagem em custo	-0,070	0,091	-0,173	-0,767	0,449	0,452	2,214
Vantagem em diferenciação	0,087	0,061	0,279	1,431	0,162	0,609	1,641
Missão construir	0,106	0,111	0,279	0,955	0,347	0,270	3,701
Missão manter	0,276	0,173	0,373	1,600	0,120	0,425	2,351
Missão colher	1,617	0,994	0,346	1,627	0,114	0,510	1,960

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20

Coeficientes – Custos Interorganizacionais

Modelo	Coeficientes Não Padronizados		Coeficientes Padronizados	T	Sig	Colinearidade Estatística	
	B	Erro padrão	Beta			Tolerância	VIF
	(Constante)	1,674	1,192				
Tipologia defensiva	-0,461	0,506	-0,255	-0,912	0,369	0,318	3,144
Tipologias prospectora	0,013	0,169	0,021	0,079	0,937	0,356	2,805
1 Tipologia analítica	-0,182	0,299	-0,123	-0,609	0,547	0,613	1,632
Vantagem em custo	-0,060	0,134	-0,106	-0,451	0,655	0,452	2,214
Vantagem em diferenciação	0,166	0,089	0,376	1,860	0,072	0,609	1,641
Missão construir	-0,051	0,163	-0,094	-0,310	0,759	0,270	3,701

Missão manter	0,547	0,254	0,521	2,153	0,039	0,425	2,351
Missão colher	1,116	1,463	0,169	0,763	0,451	0,510	1,960

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20

Coefficientes – Custeio Meta

Modelo	Coeficientes Não Padronizados		Coeficientes Padronizados	T	Sig	Colinearidade Estatística	
	B	Erro padrão	Beta			Tolerância	VIF
(Constante)	-1,252	1,176		-1,064	0,295		
Tipologia defensiva	0,557	0,499	0,179	1,116	0,273	0,318	3,144
Tipologias prospectora	-0,022	0,167	-0,020	-0,134	0,894	0,356	2,805
Tipologia analítica	-0,328	0,295	-0,129	-1,113	0,274	0,613	1,632
1 Vantagem em custo	0,121	0,132	0,124	0,919	0,365	0,452	2,214
Vantagem em diferenciação	0,172	0,088	0,227	1,958	0,059	0,609	1,641
Missão construir	0,265	0,161	0,287	1,647	0,110	0,270	3,701
Missão manter	0,666	0,251	0,368	2,653	0,012	0,425	2,351
Missão colher	-1,389	1,444	-0,122	-0,962	0,344	0,510	1,960

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Coefficientes – Economia de Escala

Modelo	Coeficientes Não Padronizados		Coeficientes Padronizados	t	Sig	Colinearidade Estatística	
	B	Erro padrão	Beta			Tolerância	VIF
(Constante)	0,288	0,578		,498	0,622		
Tipologia defensiva	-0,248	0,245	-0,113	-1,012	0,319	0,318	3,144
Tipologias prospectora	0,213	0,082	0,274	2,602	0,014	0,356	2,805
Tipologia analítica	0,023	0,145	0,013	0,162	0,872	0,613	1,632
1 Vantagem em custo	0,028	0,065	0,041	0,436	0,666	0,452	2,214
Vantagem em diferenciação	0,045	0,043	0,084	1,047	0,303	0,609	1,641
Missão construir	0,534	0,079	0,817	6,751	0,000	0,270	3,701
Missão manter	-0,297	0,123	-0,233	-2,414	0,022	0,425	2,351
Missão colher	1,121	0,709	0,139	1,579	0,124	0,510	1,960

Fonte: dados da Pesquisa, SPSS 20.

Coefficientes – Economia de Escopo

Modelo	Coeficientes Não Padronizados		Coeficientes Padronizados	t	Sig	Colinearidade Estatística	
	B	Erro padrão	Beta			Tolerância	VIF
1 (Constante)	2,058	1,432		1,437	0,161		
Tipologia defensiva	0,675	0,608	,246	1,110	2,75	0,318	3,144

Tipologias prospectora	-0,307	0,203	-0,317	-1,514	0,140	0,356	2,805
Tipologia analítica	0,953	0,359	0,424	2,654	0,012	0,613	1,632
Vantagem em custo	0,535	0,161	0,619	3,329	,002	0,452	2,214
Vantagem em diferenciação	0,043	0,107	0,065	0,406	,688	0,609	1,641
Missão construir	0,015	0,196	0,019	0,078	,939	0,270	3,701
Missão manter	-0,174	0,305	-0,110	-0,571	,572	0,425	2,351
Missão colher	-3,661	1,758	-0,365	-2,082	,046	0,510	1,960

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Coefficientes – Grau de Complexidade

Modelo	Coeficientes Não Padronizados		Coeficientes Padronizados	t	Sig	Colinearidade Estatística	
	B	Erro padrão	Beta			Tolerância	VIF
(Constante)	3,358	2,668		1,259	0,218		
Tipologia defensiva	0,049	1,133	0,009	0,043	0,966	0,318	3,144
Tipologias prospectora	-0,333	0,378	-0,170	-0,881	0,385	0,356	2,805
Tipologia analítica	1,130	0,669	0,249	1,690	0,101	0,613	1,632
1 Vantagem em custo	0,440	0,300	0,252	1,468	0,152	0,452	2,214
Vantagem em diferenciação	0,293	0,200	0,217	1,466	0,153	0,609	1,641
Missão construir	0,863	0,365	0,524	2,363	0,025	0,270	3,701
Missão manter	-0,477	0,569	-0,148	-0,838	0,409	0,425	2,351
Missão colher	-0,092	3,276	-0,005	-0,028	0,978	0,510	1,960

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Coefficientes – Tecnologia Utilizada

Modelo	Coeficientes Não Padronizados		Coeficientes Padronizados	t	Sig	Colinearidade Estatística	
	B	Erro padrão	Beta			Tolerância	VIF
(Constante)	0,604	0,393		1,538	,134		
Tipologia defensiva	-0,030	0,167	-0,034	-0,182	,857	0,318	3,144
Tipologias prospectora	0,089	0,056	0,282	1,605	,119	0,356	2,805
Tipologia analítica	0,071	0,098	0,097	0,725	,474	0,613	1,632
1 Vantagem em custo	0,036	0,044	0,128	0,823	,417	0,452	2,214
Vantagem em diferenciação	0,054	0,029	0,245	1,827	,077	0,609	1,641
Missão construir	0,110	0,054	0,413	2,046	,049	0,270	3,701
Missão manter	-0,121	0,084	-0,232	-1,447	,158	0,425	2,351
Missão colher	-1,016	0,482	-0,309	-2,108	,043	0,510	1,960

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Coeficientes – Configuração do Produto

Modelo	Coeficientes Não Padronizados		Coeficientes Padronizados	t	Sig	Colinearidade Estatística		
	B	Erro padrão	Beta			Tolerância	VIF	
	(Constante)	-0,335	0,194					
1	Tipologia defensiva	0,192	0,082	0,434	2,328	,027	0,318	3,144
	Tipologias prospectora	0,057	0,028	0,363	2,064	,047	0,356	2,805
	Tipologia analítica	-0,144	0,049	-0,397	-2,954	0,006	0,613	1,632
	Vantagem em custo	,050	0,022	0,356	2,275	0,030	0,452	2,214
	Vantagem em diferenciação	,053	0,015	0,494	3,669	0,001	0,609	1,641
	Missão construir	-0,042	0,027	-0,322	-1,590	0,122	0,270	3,701
	Missão manter	-0,085	0,041	-0,332	-2,062	0,048	0,425	2,351
	Missão colher	-0,637	0,239	-0,393	-2,668	0,012	0,510	1,960

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Coeficientes – Layout de Instalação

Modelo	Coeficientes Não Padronizados		Coeficientes Padronizados	t	Sig	Colinearidade Estatística		
	B	Erro padrão	Beta			Tolerância	VIF	
	(Constante)	0,665	0,424					
1	Tipologia defensiva	0,144	0,180	0,214	0,802	0,429	0,318	3,144
	Tipologias prospectora	0,089	0,060	0,373	1,480	0,149	0,356	2,805
	Tipologia analítica	0,101	0,106	0,183	0,954	0,347	0,613	1,632
	Vantagem em custo	-0,023	0,048	-0,109	-0,486	0,630	0,452	2,214
	Vantagem em diferenciação	-0,012	0,032	-0,074	-0,384	0,704	0,609	1,641
	Missão construir	0,037	0,058	0,184	0,637	0,529	0,270	3,701
	Missão manter	-0,204	0,090	-0,522	-2,260	0,031	0,425	2,351
	Missão colher	-0,779	0,520	-0,315	-1,497	0,145	0,510	1,960

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Coeficientes – Relações na Cadeia de Valor

Modelo	Coeficientes Não Padronizados		Coeficientes Padronizados	T	Sig	Colinearidade Estatística		
	B	Erro padrão	Beta			Tolerância	VIF	
	(Constante)	-0,277	0,961					
1	Tipologia defensiva	0,184	0,408	0,082	0,452	0,654	0,318	3,144
	Tipologias prospectora	0,144	0,136	0,181	1,058	0,298	0,356	2,805
	Tipologia analítica	-0,279	0,241	-0,151	-1,159	0,255	0,613	1,632
	Vantagem em custo	0,216	0,108	0,304	1,997	0,055	0,452	2,214
	Vantagem em diferenciação	0,251	0,072	0,457	3,493	0,001	0,609	1,641
	Missão construir	-0,093	0,132	-0,139	-0,707	0,485	0,270	3,701

Missão manter	0,393	0,205	0,301	1,918	0,064	0,425	2,351
Missão colher	-0,498	1,180	-0,060	-0,422	0,676	0,510	1,960

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Análise Residual- Método *Enter*

(continua)

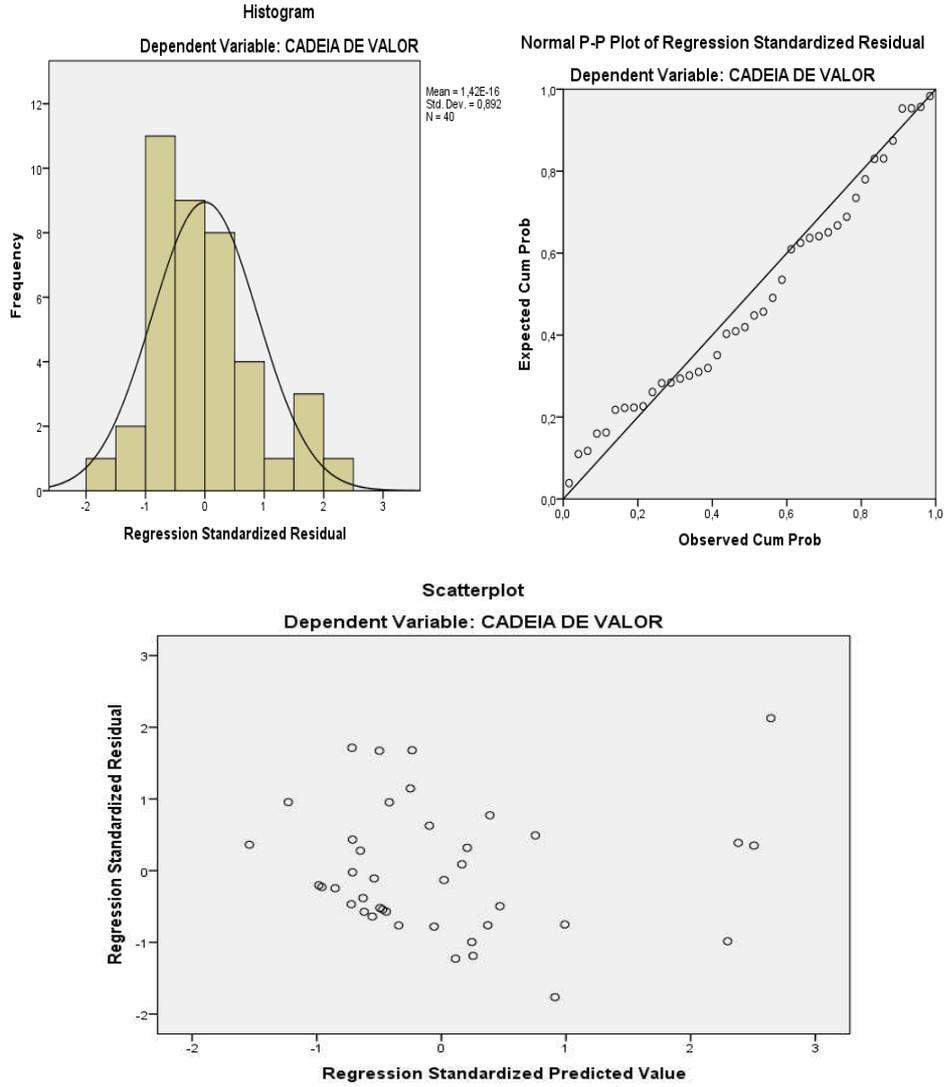
Variável Dependente		Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão	N
Cadeia de Valor	Valor Previsto	-3,97	42,68	13,20	11,148	40
	Residual	-19,358	23,324	0,000	9,776	40
	Valor previsto padrão	-1,540	2,644	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,765	2,127	0,000	0,892	40
Custos Ambientais	Valor Previsto	-0,84	52,47	10,05	8,790	40
	Residual	-16,631	52,284	0,000	12,892	40
	Valor previsto padrão	-1,238	4,286	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,150	3,616	0,000	0,892	40
Custos Intangíveis	Valor Previsto	0,44	164,45	27,25	28,360	40
	Residual	-37,710	84,917	0,000	23,373	40
	Valor previsto padrão	-0,945	4,838	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,438	3,239	0,000	0,892	40
Custos dos Concorrentes	Valor Previsto	-1,09	3,65	0,60	0,963	40
	Residual	-1,694	3,569	0,000	1,055	40
	Valor previsto padrão	-1,755	3,168	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,432	3,017	0,000	0,892	40
Lucro por Cliente	Valor Previsto	-3,32	12,28	1,75	3,149	40
	Residual	-6,312	9,717	0,000	2,740	40
	Valor previsto padrão	-1,610	3,345	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-2,054	3,161	0,000	0,892	40
Custos Logísticos	Valor Previsto	-3,32	12,28	1,75	3,149	40
	Residual	-6,312	9,717	0,000	2,740	40
	Valor previsto padrão	-1,610	3,345	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-2,054	3,161	0,000	0,892	40
Alianças Estratégicas	Valor Previsto	-0,44	9,36	1,98	1,865	40
	Residual	-4,285	13,294	0,000	2,967	40
	Valor previsto padrão	-1,295	3,961	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,288	3,995	0,000	0,892	40
Custos Interorganizacionais	Valor Previsto	-1,20	11,39	2,50	2,366	40
	Residual	-4,040	21,512	0,000	4,367	40
	Valor previsto padrão	-1,563	3,757	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-0,825	4,392	0,000	0,892	40
Custeio Meta	Valor Previsto	-2,66	41,09	4,62	7,384	40
	Residual	-9,187	11,537	0,000	4,311	40
	Valor previsto padrão	-0,987	4,939	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,389	2,386	0,000	0,892	40
Economia de Escala	Valor Previsto	0,18	25,69	5,50	5,664	40
	Residual	-4,715	3,826	0,000	2,118	40
	Valor previsto padrão	-0,939	3,565	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,985	1,611	0,000	0,892	40
Economia de Escopo	Valor Previsto	-3,37	21,00	7,38	5,409	40
	Residual	-10,408	14,001	0,000	5,249	40
	Valor previsto padrão	-1,987	2,519	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,768	2,378	0,000	0,892	40
Grau de Complexidade	Valor Previsto	2,84	46,21	16,02	11,668	40
	Residual	-16,799	34,704	0,000	9,779	40
	Valor previsto padrão	-1,130	2,587	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,532	3,164	0,000	0,892	40

(conclusão)

Variável Dependente		Mínimo	Máximo	Média	Desv. Pad.	N
Tecnologia Utilizada	Valor Previsto	0,04	9,88	2,38	2,004	40
	Residual	-2,320	3,747	0,000	1,439	40
	Valor previsto padrão	-1,163	3,747	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,437	2,321	0,000	0,892	40
Configuração do Produto	Valor Previsto	-1,01	4,53	0,42	0,987	40
	Residual	-1,304	2,471	00,000	0,712	40
	Valor previsto padrão	-1,450	4,158	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,632	3,094	0,000	0,892	40
Layout de Instalação	Valor Previsto	-0,61	6,13	1,05	1,011	40
	Residual	-2,355	4,237	0,000	1,553	40
	Valor previsto padrão	-1,639	5,027	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,352	2,433	0,000	0,892	40
Cadeia de Valor	Valor Previsto	-1,77	23,28	4,63	5,087	40
	Residual	-9,315	8,406	0,000	3,523	40
	Valor previsto padrão	-1,257	3,668	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-2,358	2,127	0,000	0,892	40
Custos Ambientais	Valor Previsto	-3,97	42,68	13,20	11,148	40
	Residual	-19,358	23,324	0,000	9,776	40
	Valor previsto padrão	-1,540	2,644	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,765	2,127	0,000	0,892	40
Custos Intangíveis	Valor Previsto	-0,84	52,47	10,05	8,790	40
	Residual	-16,631	52,284	0,000	12,892	40
	Valor previsto padrão	-1,238	4,286	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,150	3,616	0,000	0,892	40
Custos dos Concorrentes	Valor Previsto	0,44	164,45	27,25	28,360	40
	Residual	-37,710	84,917	0,000	23,373	40
	Valor previsto padrão	-0,945	4,838	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,438	3,239	0,000	0,892	40
Lucro por Cliente	Valor Previsto	-1,09	3,65	0,60	0,963	40
	Residual	-1,694	3,569	0,000	1,055	40
	Valor previsto padrão	-1,755	3,168	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,432	3,017	0,000	0,892	40
Custos Logísticos	Valor Previsto	-3,32	12,28	1,75	3,149	40
	Residual	-6,312	9,717	0,000	2,740	40
	Valor previsto padrão	-1,610	3,345	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-2,054	3,161	0,000	0,892	40
Alianças Estratégicas	Valor Previsto	-3,32	12,28	1,75	3,149	40
	Residual	-6,312	9,717	0,000	2,740	40
	Valor previsto padrão	-1,610	3,345	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-2,054	3,161	0,000	0,892	40
Custos Interorganizacionais	Valor Previsto	-0,44	9,36	1,98	1,865	40
	Residual	-4,285	13,294	0,000	2,967	40
	Valor previsto padrão	-1,295	3,961	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,288	3,995	0,000	0,892	40
Custeio Meta	Valor Previsto	-1,20	11,39	2,50	2,366	40
	Residual	-4,040	21,512	0,000	4,367	40
	Valor previsto padrão	-1,563	3,757	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-0,825	4,392	0,000	0,892	40
Economia de Escala	Valor Previsto	-2,66	41,09	4,62	7,384	40
	Residual	-9,187	11,537	0,000	4,311	40
	Valor previsto padrão	-0,987	4,939	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,389	2,386	0,000	0,892	40
Relações na Cadeia de Valor	Valor Previsto	0,18	25,69	5,50	5,664	40
	Residual	-4,715	3,826	0,000	2,118	40
	Valor previsto padrão	-0,939	3,565	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,985	1,611	0,000	0,892	40

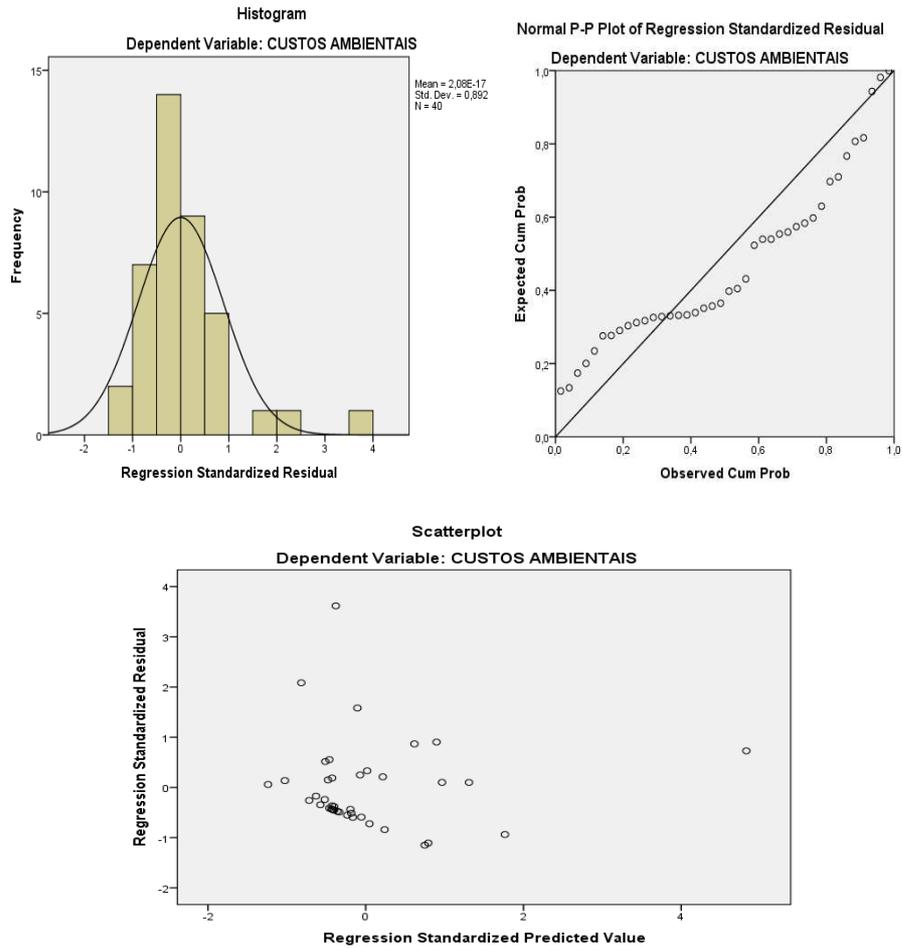
Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados versus resíduos padronizados – **Cadeia de Valor**



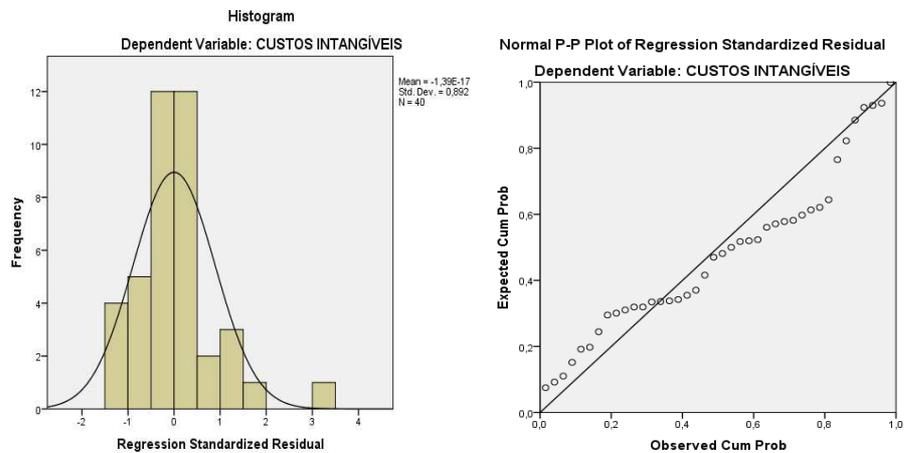
Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

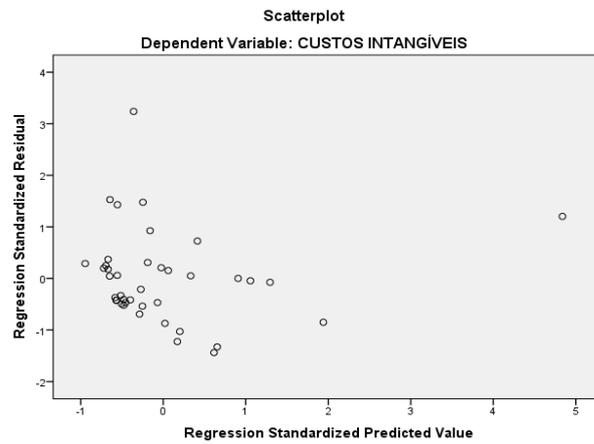
Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados versus resíduos padronizados – **Custos Ambientais**



Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

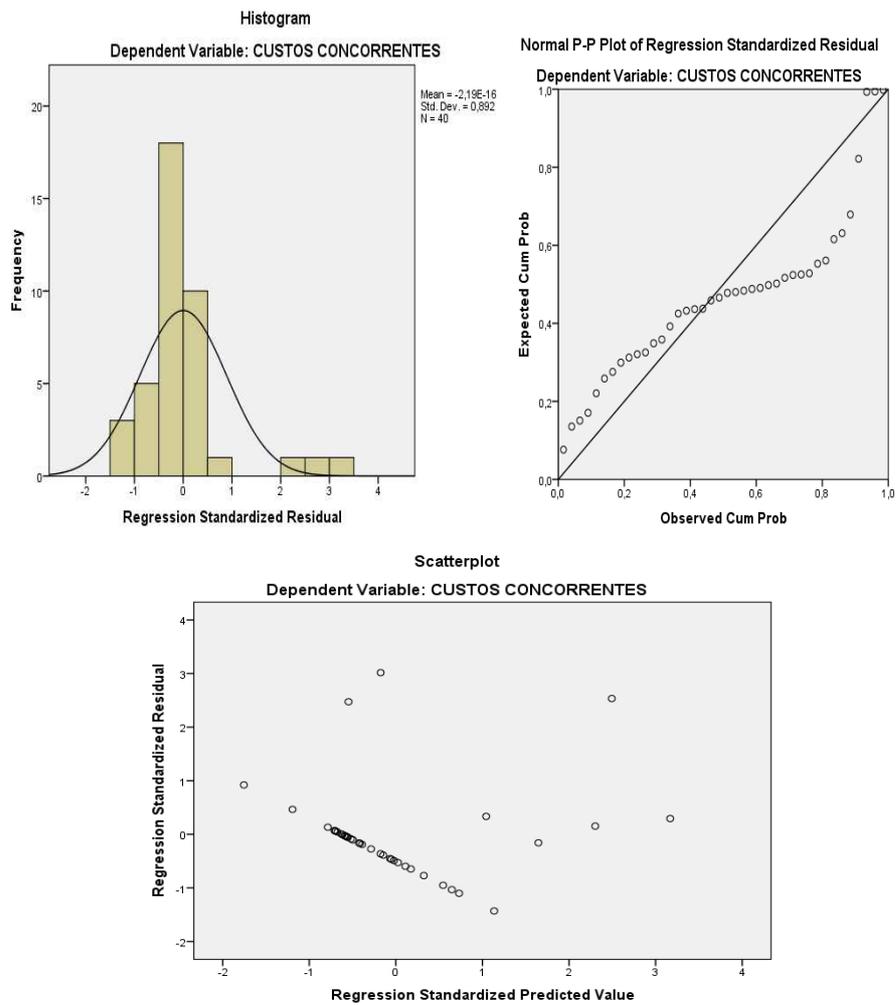
Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados versus resíduos padronizados – **Custos Intangíveis**





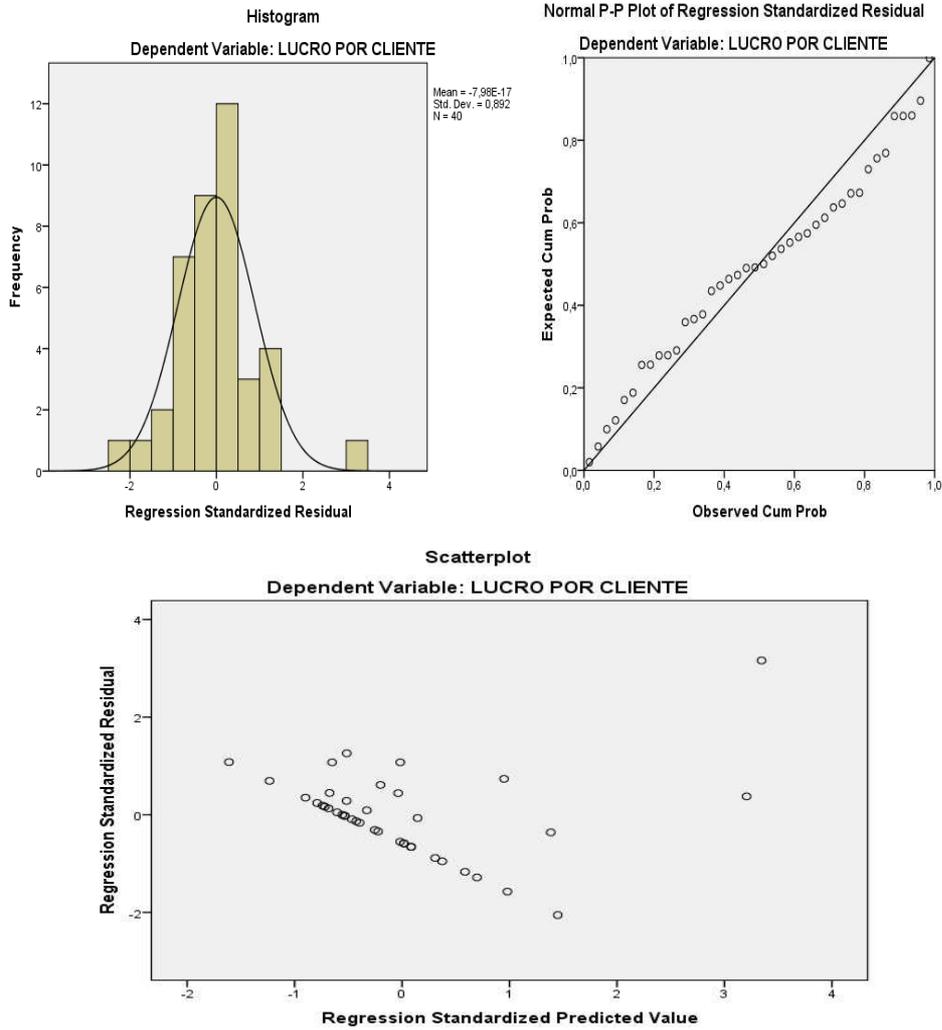
Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados versus resíduos padronizados – **Custos dos Concorrentes**



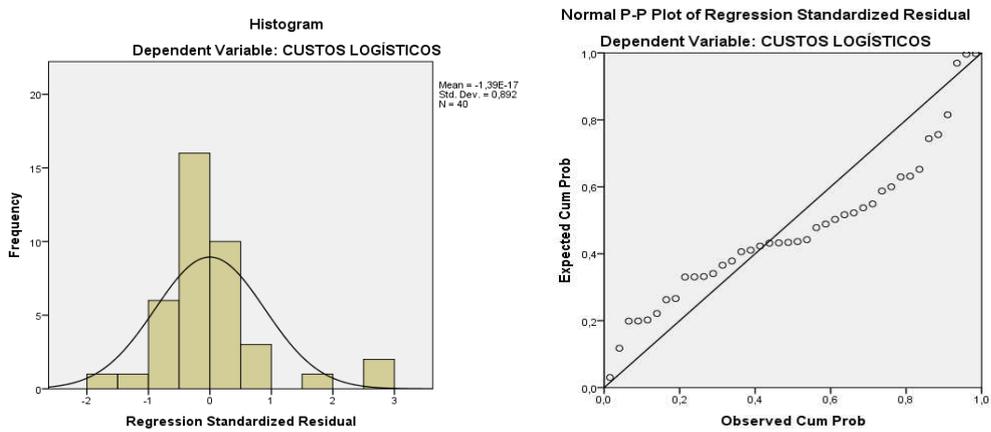
Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

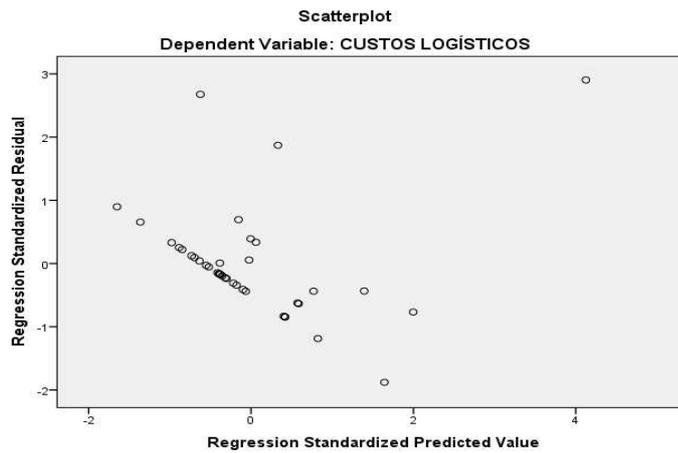
Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados versus resíduos padronizados – **Lucro por Cliente**



Fonte: Dados da pesquisa, SPSS 20

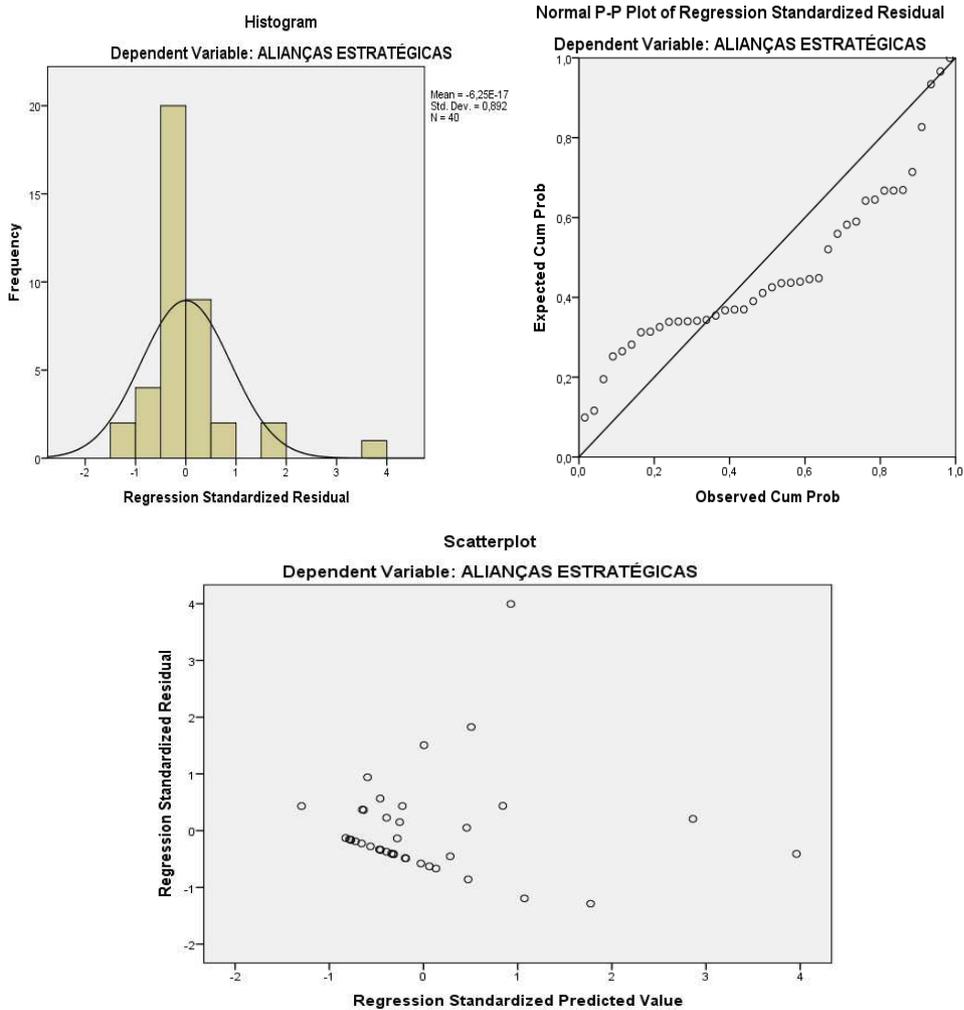
Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados versus resíduos padronizados – **Custos Logísticos**





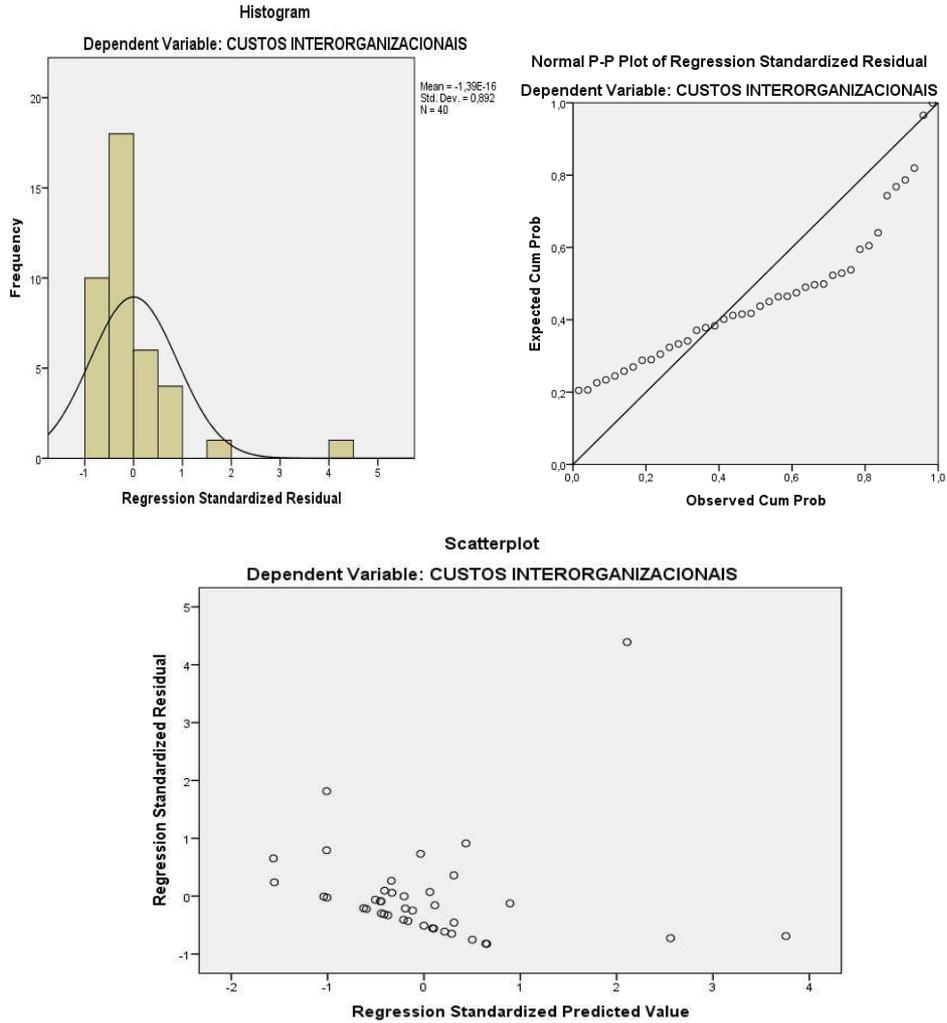
Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados versus resíduos padronizados – **Alianças Estratégicas**



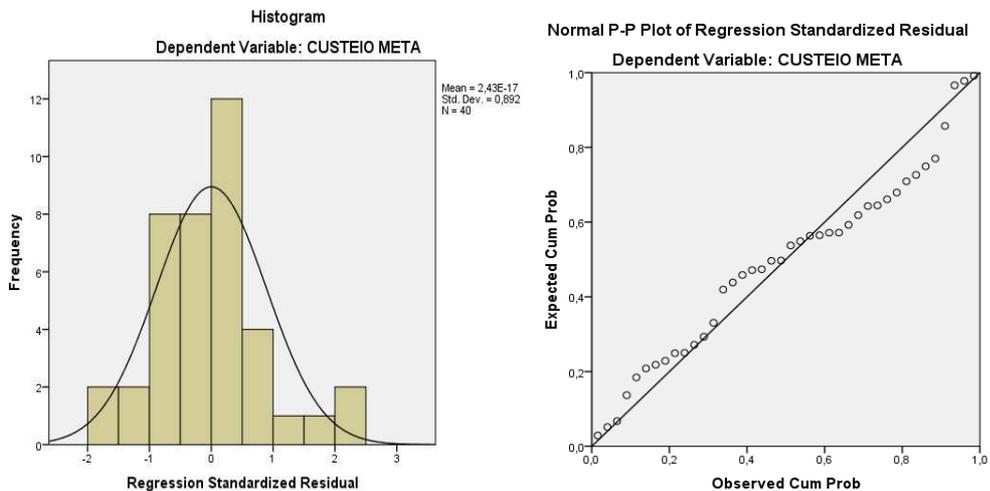
Fonte: Dados da pesquisa, SPSS 20

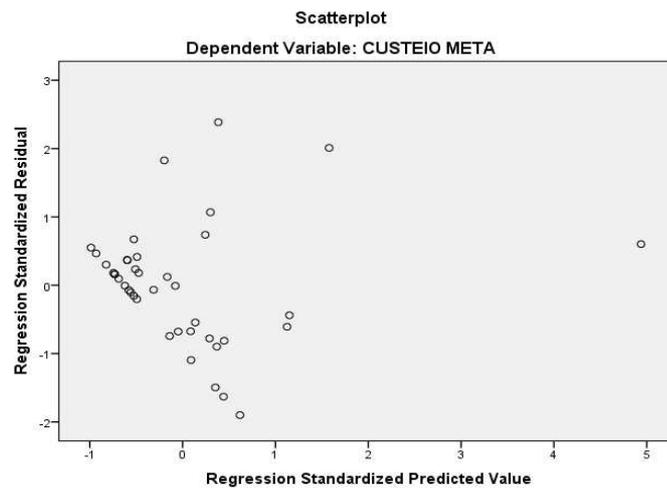
Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados versus resíduos padronizados – **Custos Interorganizacionais**



Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

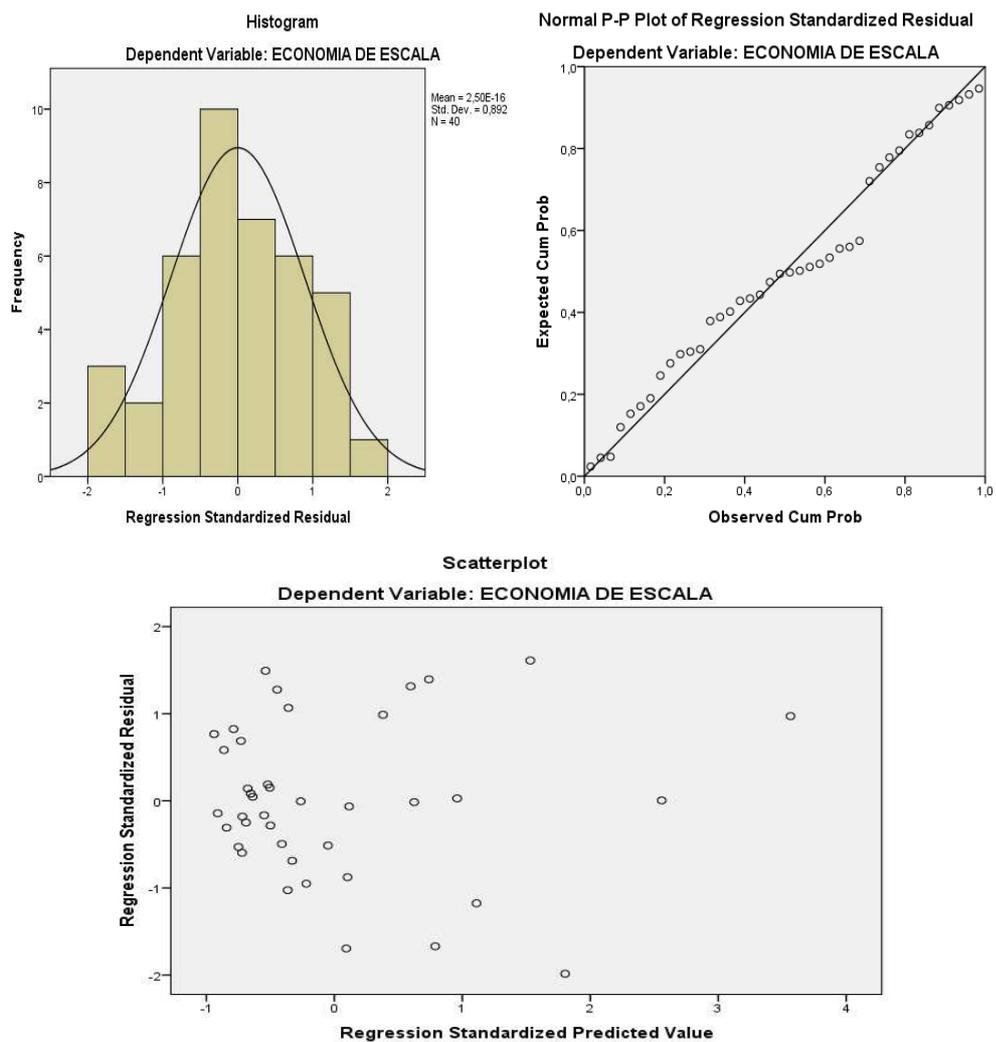
Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados versus resíduos padronizados – **Custeio Meta**





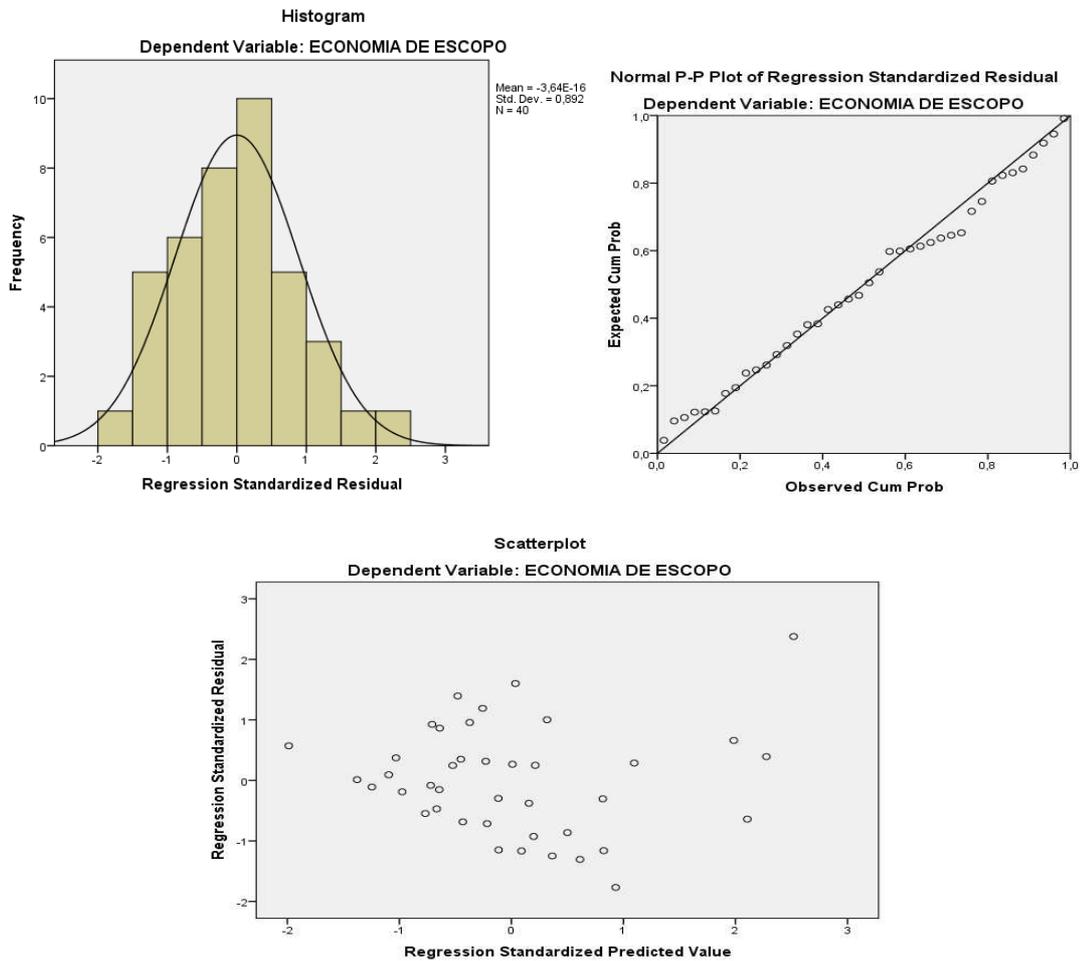
Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados versus resíduos padronizados – **Economia de Escala**



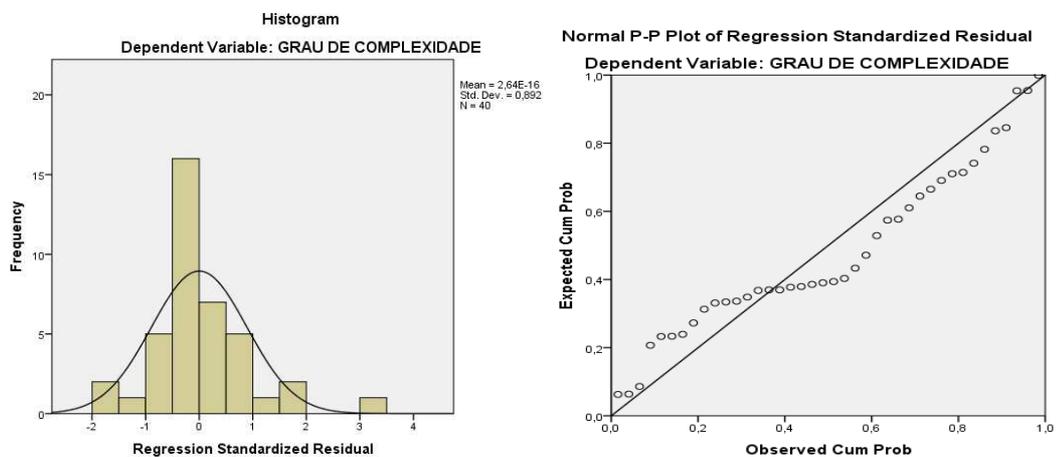
Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

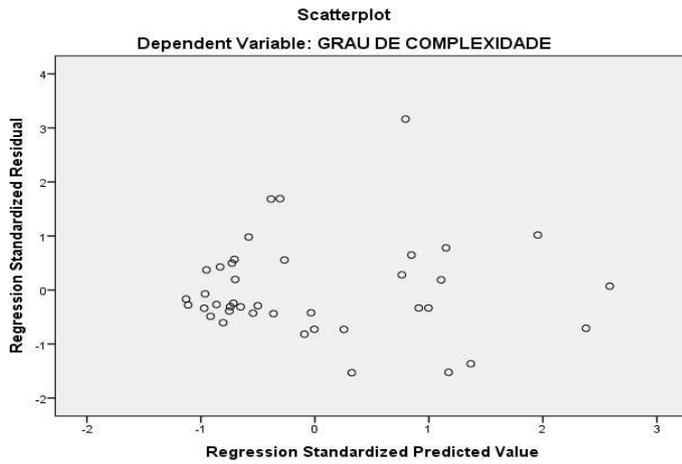
Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados versus resíduos padronizados – **Economia de Escopo**



Fonte: Dados da pesquisa, SPSS 20

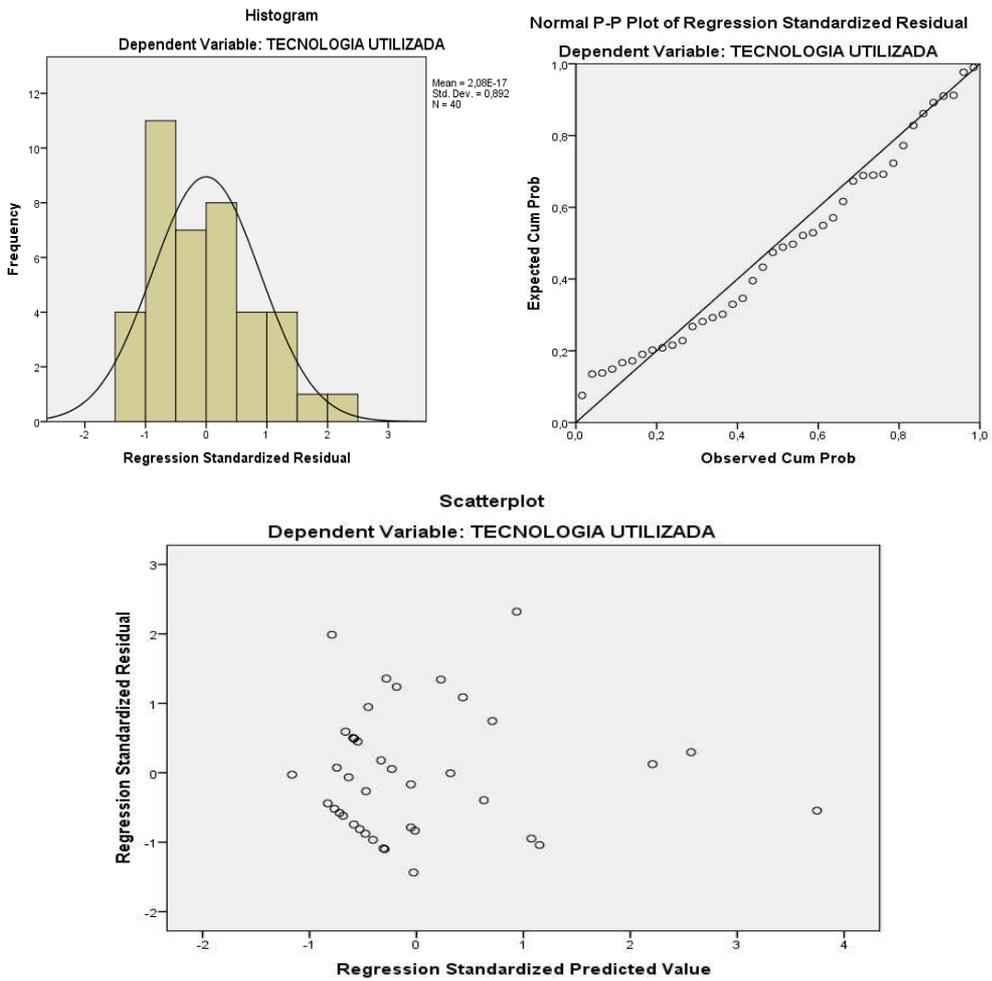
Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados versus resíduos padronizados – **Grau de Complexidade**





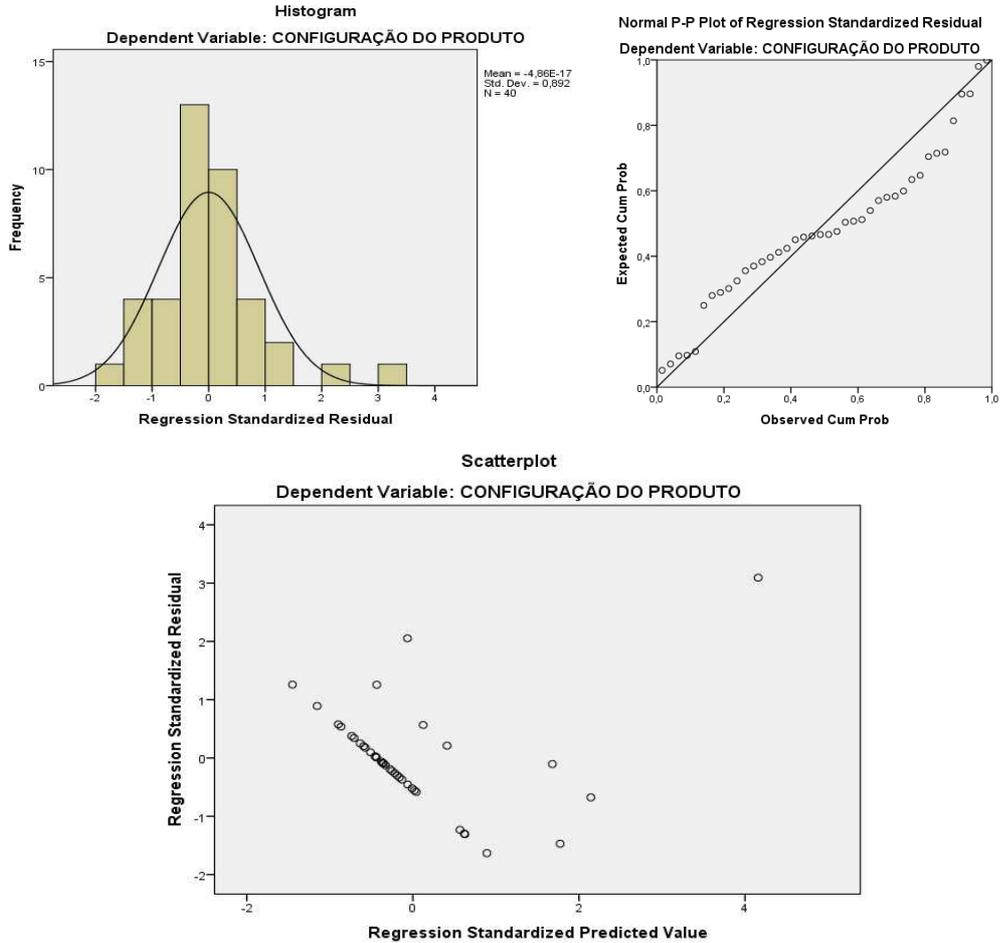
Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados versus resíduos padronizados – **Tecnologia Utilizada**



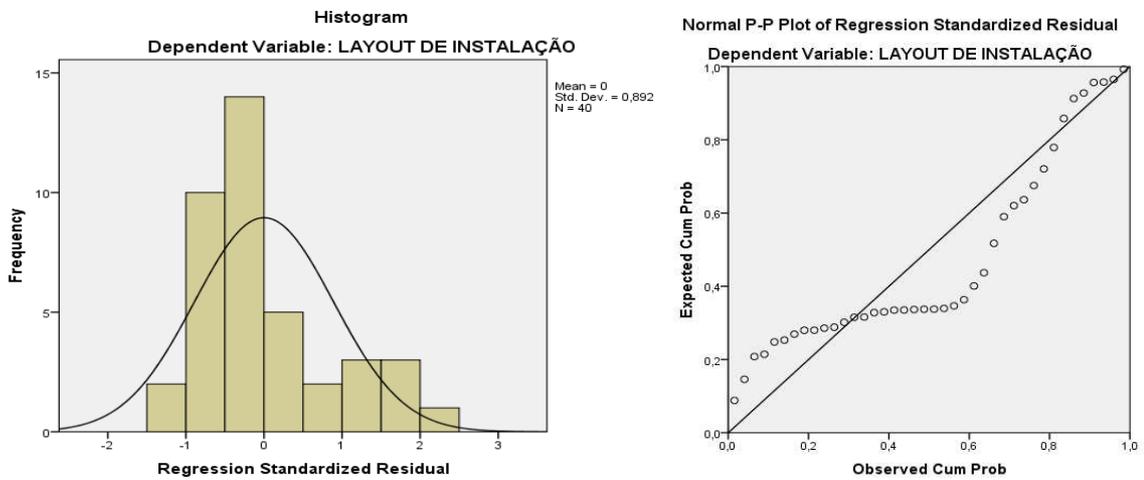
Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

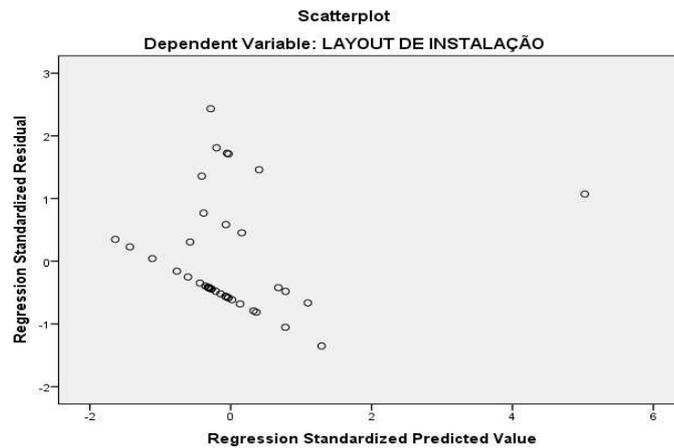
Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados *versus* resíduos padronizados – **Configuração do Produto**



Fonte: Dados da pesquisa, SPSS 20

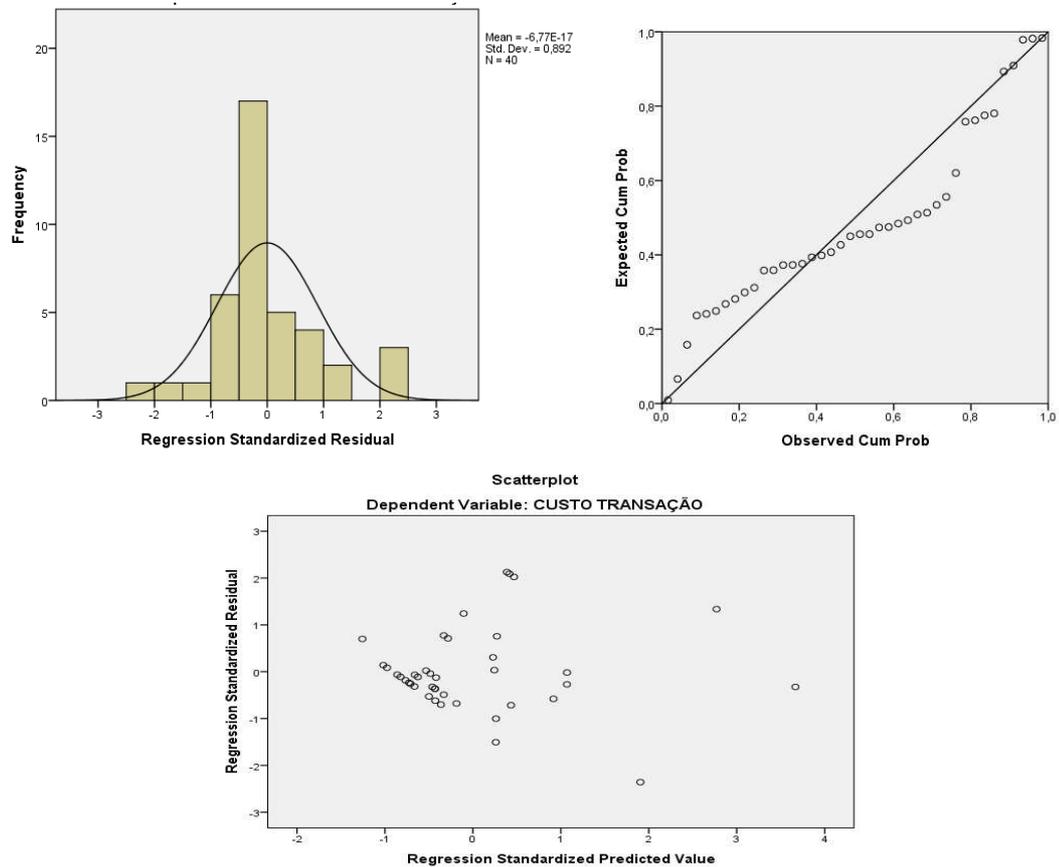
Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados *versus* resíduos padronizados – **Layout de Instalação**





Fonte: Dados da pesquisa, SPSS 20

Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados versus resíduos padronizados – **Relações na Cadeia de Valor**



Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

APÊNDICE J-REGRESSÃO MÚLTIPLA- MÉTODO *STEPWISE*: VARIÁVEIS EXCLUÍDAS E ANÁLISE RESIDUAL

Variáveis excluídas – Cadeia de Valor

Modelo	Beta In	T	Sig.	Correlação parcial	Colinearidade estatística		
					Tolerância	VIF	Tolerância mínima
Tipologia Defensiva	0,010 ^a	0,069	0,945	0,011	0,863	1,159	0,863
Tipologia Prospectora	-0,009 ^a	-0,060	0,953	-0,010	0,729	1,371	0,729
Tipologia Analítica	0,139 ^a	0,997	0,325	0,162	0,862	1,160	0,862
1 Vantagem custo	0,281 ^a	1,967	0,057	0,308	0,761	1,314	0,761
Missão Construir	0,098 ^a	0,668	0,508	0,109	0,789	1,267	0,789
Missão Manter	0,186 ^a	1,415	0,165	0,227	0,942	1,062	0,942
Missão Colher	-0,118 ^a	-0,898	0,375	-0,146	0,977	1,024	0,977

Fonte: Dados da pesquisa, SPSS 20

Legenda: a. Preditores no modelo: (constante), Vantagem Diferenciação.

Variáveis excluídas – Custos Ambientais

Modelo	Beta In	t	Sig.	Correlação parcial	Colinearidade estatística		
					Tolerância	VIF	Tolerância mínima
Tipologia Defensiva	-0,232 ^a	-1,431	0,161	-0,229	0,849	1,178	0,849
Tipologia Analítica	0,136 ^a	0,729	0,471	0,119	0,671	1,490	0,671
Vantagem Custo	0,015 ^a	0,088	0,930	,014	0,840	1,191	0,840
1 Vantagem Diferenciação	0,043 ^a	0,238	0,814	0,039	0,729	1,371	0,729
Missão Construir	0,100 ^a	0,466	0,644	0,076	0,511	1,956	0,511
Missão Manter	-0,315 ^a	-1,911	0,064	-0,300	0,792	1,262	0,792
Missão Colher	-0,112 ^a	-0,732	0,469	-0,119	0,987	1,013	0,987

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Legenda: a. Preditores no modelo: (Constante), Tipologia Prospectora.

Variáveis Excluídas – Custos Intangíveis

Modelo	Beta in	t	Sinal	Correlação Parcial	Colinearidade Estatística		
					Tolerância	VIF	Tolerância mínima
Tipologia Defensiva	-0,210 ^a	-1,560	0,127	-0,248	0,849	1,178	0,849
Tipologia Analítica	0,189 ^a	1,231	0,226	0,198	0,671	1,490	0,671
Vantagem Custo	,036 ^a	0,255	0,800	0,042	0,840	1,191	0,840
1 Vantagem Diferenciação	0,133 ^a	0,893	0,378	0,145	0,729	1,371	0,729
Missão Construir	0,160 ^a	0,901	0,374	0,146	0,511	1,956	0,511
Missão Manter	-0,248 ^a	-1,791	0,081	-0,282	0,792	1,262	0,792
Missão Colher	-0,159 ^a	-1,258	0,216	-0,203	0,987	1,013	0,987

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Legenda: a. Preditores no modelo: (constante), Tipologia Prospectora.

Variáveis excluídas - Custos dos Concorrentes

Modelo	Beta in	T	Sinal	Correlação parcial	Colinearidade Estatística			
					Tolerância	VIF	Tolerância mínima	
1	Tipologia Prospectora	0,128 ^a	0,813	0,421	0,133	0,849	1,178	0,849
	Tipologia Analítica	-0,095 ^a	-0,643	0,524	-0,105	0,962	1,039	0,962
	Vantagem Custo	0,001 ^a	0,007	0,995	0,001	0,638	1,566	0,638
	Vantagem Diferenciação	0,150 ^a	0,967	0,340	0,157	0,863	1,159	0,863
	Missão Construir	0,143 ^a	0,810	0,423	0,132	0,670	1,492	0,670
	Missão Manter	0,092 ^a	0,509	0,613	0,083	0,655	1,527	0,655
	Missão Colher	-0,493 ^a	-3,386	0,002	-0,486	0,769	1,301	0,769
	Tipologia Prospectora	0,085 ^b	0,605	0,549	0,100	0,842	1,188	0,655
2	Tipologia Analítica	-0,033 ^b	-0,246	0,807	-0,041	0,942	1,061	0,753
	Vantagem Custo	0,064 ^b	0,395	0,695	0,066	0,630	1,587	0,561
	Vantagem Diferenciação	0,135 ^b	0,984	0,332	0,162	0,862	1,160	0,678
	Missão Construir	0,045 ^b	-0,265	0,793	-0,044	0,590	1,694	0,454
	Missão Manter	-0,188 ^b	-1,066	0,294	-0,175	0,521	1,919	0,401

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

a. Preditores no modelo: (constante), Tipologias Defensiva

b. Preditores no modelo: (constante), Tipologias Defensiva, Missão Colher

Variáveis Excluídas - Lucro por Cliente

Modelo	Beta In	t	Sinal	Correlação parcial	Colinearidade Estatística			
					Tolerância	VIF	Tolerância Mínima	
1	Tipologia Defensiva	0,115 ^a	0,835	0,409	0,136	0,962	1,039	0,962
	Tipologia Prospectora	0,078 ^a	0,469	0,642	0,077	0,671	1,490	0,671
	Vantagem Custo	0,261 ^a	1,982	0,055	0,310	0,964	1,037	0,964
	Vantagem Diferenciação	0,276 ^a	1,981	0,055	0,310	0,862	1,160	0,862
	Missão Construir	0,147 ^a	1,035	0,307	0,168	0,888	1,126	0,888
	Missão Manter	0,288 ^a	2,200	0,034	0,340	0,954	1,048	0,954
	Missão Colher	-0,189 ^a	-1,393	0,172	-0,223	0,953	1,049	0,953
	Tipologia Defensiva	-0,072 ^b	-0,450	0,656	-0,075	0,650	1,539	0,644
2	Tipologia Prospectora	-0,079 ^b	-0,454	0,652	-0,076	0,555	1,802	0,555
	Vantagem Custo	0,190 ^b	1,398	0,171	0,227	0,868	1,152	0,859
	Vantagem Diferenciação	0,229 ^b	1,676	0,102	0,269	0,834	1,199	0,834
	Missão Construir	-0,067 ^b	-0,381	0,705	-0,063	0,536	1,865	0,536
	Missão Colher	-0,165 ^b	-1,265	0,214	-0,206	0,946	1,058	0,903

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Legenda: a. Preditores no modelo: (constante), Tipologia Analítica

b. Preditores no modelo: (constante), Tipologia Analista, Missão Manter

Variáveis Excluídas - Custos Logísticos

Modelo	Beta In	t	Sig.	Correlação parcial	Colinearidade Estatística			
					Tolerância	VIF	Tolerância mínima	
1	Tipologia Defensiva	0,092 ^a	0,579	0,566	0,095	0,863	1,159	0,863
	Tipologia Prospectora	0,044 ^a	0,255	0,800	0,042	0,729	1,371	0,729

	Tipologia Analítica	-0,340 ^a	-2,267	0,029	-0,349	0,862	1,160	0,862
	Vantagem Custo	0,272 ^a	1,654	0,107	,262	0,761	1,314	0,761
	Missão Construir	0,105 ^a	0,632	0,531	0,103	0,789	1,267	0,789
	Missão Manter	-0,160 ^a	-1,057	0,298	-0,171	0,942	1,062	0,942
	Missão Colher	-0,045 ^a	-0,300	0,766	-0,049	0,977	1,024	0,977
	Tipologia Defensiva	0,115 ^b	0,762	0,451	0,126	0,859	1,164	0,769
	Tipologia Prospectora	0,288 ^b	1,579	0,123	0,255	0,562	1,781	0,562
2	Vantagem Custo	0,275 ^b	1,773	0,085	0,283	0,761	1,314	0,680
	Missão Construir	0,183 ^b	1,147	0,259	0,188	0,758	1,319	0,736
	Missão Manter	-0,117 ^b	-0,801	0,428	-0,132	0,924	1,083	0,834
	Missão Colher	0,011 ^b	0,076	0,940	0,013	0,947	1,056	0,836

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Legenda: a. Preditores no modelo: (Constante), Vantagem em Diferenciação

b. Preditores no modelo: (constante), Vantagem em Diferenciação, Tipologia Analítica

Variáveis Excluídas - Alianças Estratégicas

Modelo	Beta In	t	Sig.	Correlação parcial	Colinearidade Estatística			
					Tolerância	VIF	Tolerância mínima	
	Tipologia Defensiva	0,163 ^a	0,876	0,387	0,143	0,655	1,527	0,655
	Tipologia Prospectora	0,085 ^a	0,499	0,621	0,082	0,792	1,262	0,792
	Tipologia Analítica	0,143 ^a	0,930	0,358	0,151	0,954	1,048	0,954
1	Vantagem Custo	0,104 ^a	0,646	0,523	0,106	0,882	1,133	0,882
	Vantagem Diferenciação	0,242 ^a	1,600	0,118	0,254	0,942	1,062	0,942
	Missão Construir	0,168 ^a	0,848	0,402	0,138	0,576	1,737	0,576
	Missão Colher	0,251 ^a	1,716	0,094	0,272	0,999	1,001	0,999

Fonte: Dados da pesquisa, SPSS 20

Legenda: a. Preditores no modelo: (Constante), Missão Manter

Variáveis Excluídas - Custos Interorganizacionais

Modelo	Beta In	t	Sig.	Correlação parcial	Colinearidade Estatística			
					Tolerância	VIF	Tolerância mínima	
	Tipologia Defensiva	-0,096 ^a	-0,503	0,618	-0,082	0,655	1,527	0,655
	Tipologia Prospectora	0,050 ^a	0,289	0,774	0,048	0,792	1,262	0,792
	Tipologia Analítica	0,003 ^a	0,020	0,984	0,003	0,954	1,048	0,954
1	Vantagem Custo	-0,025 ^a	-0,150	0,881	-0,025	0,882	1,133	0,882
	Vantagem Diferenciação	0,235 ^a	1,519	0,137	0,242	0,942	1,062	0,942
	Missão Construir	-0,061 ^a	-0,298	0,768	-0,049	0,576	1,737	0,576
	Missão Colher	0,030 ^a	0,195	0,846	0,032	0,999	1,001	0,999

Fonte: Dados da pesquisa, SPSS 20

Legenda: a. Preditores no modelo: (constante), Missão Manter

Variáveis Excluídas – Custeio Meta

Modelo	Beta In	T	Sig.	Correlação parcial	Colinearidade Estatística			
					Tolerância	VIF	Tolerância mínima	
1	Tipologia Defensiva	0,297 ^a	2,385	0,022	0,365	0,670	1,492	0,670
	Tipologia Prospectora	-0,046 ^a	-,301	0,765	-0,049	0,511	1,956	0,511
	Tipologia Analítica	-0,111 ^a	-0,968	0,339	-0,157	0,888	1,126	0,888
	Vantagem em Custo	0,185 ^a	1,404	0,169	0,225	0,654	1,530	0,654
	Vantagem Diferenciação	0,197 ^a	1,655	0,106	0,263	0,789	1,267	0,789
	Missão Manter	0,416 ^a	3,279	0,002	0,474	0,576	1,737	0,576
	Missão Colher	-0,012 ^a	-0,114	0,910	-0,019	0,999	1,001	0,999
2	Tipologia Defensiva	0,186 ^b	1,511	0,139	0,244	0,591	1,692	0,508
	Tipologia Prospectora	-0,046 ^b	-0,341	0,735	-0,057	0,511	1,956	0,372
	Tipologia Analítica	-0,109 ^b	-1,073	0,290	-0,176	0,888	1,126	0,536
	Vantagem Custo	0,212 ^b	1,829	0,076	0,292	0,651	1,536	0,425
	Vantagem Diferenciação	0,229 ^b	2,208	0,034	0,345	0,783	1,276	0,479
	Missão Colher	0,011 ^b	0,112	0,911	0,019	0,994	1,006	0,573
	Tipologia Defensiva	0,142 ^c	1,172	0,249	0,194	0,570	1,754	0,456
3	Tipologia Prospectora	-0,151 ^c	-1,119	0,271	-0,186	0,460	2,172	0,360
	Tipologia Analítica	-0,178 ^c	-1,820	0,077	-0,294	0,828	1,208	0,469
	Vantagem Custo	0,150 ^c	1,269	0,213	0,210	0,592	1,689	0,401
	Missão Colher	-0,020 ^c	-0,214	0,832	-0,036	0,971	1,030	0,479

Fonte: Dados da pesquisa, SPSS 20

Legenda: a. Preditores no modelo: (constante), Missão Construir

b. Preditores no modelo: (constante), Missão Construir, Missão Manter

c. Preditores no modelo: (constante), Missão Construir, Missão Manter , Vantagem Diferenciação

Variáveis excluídas – Economia de Escala

Modelo	Beta In	T	Sig.	Correlação Parcial	Colinearidade Estatística			
					Tolerância	VIF	Tolerância Mínima	
1	Tipologia Defensiva	-0,066 ^a	-0,658	0,514	-0,108	0,670	1,492	0,670
	Tipologia Prospectora	0,342 ^a	3,373	0,002	0,485	0,511	1,956	0,511
	Tipologia Analítica	0,171 ^a	2,051	0,047	0,320	0,888	1,126	0,888
	Vantagem Custo	0,108 ^a	1,070	0,291	0,173	0,654	1,530	0,654
	Vantagem Diferenciação	0,195 ^a	2,217	0,033	0,342	0,789	1,267	0,789
	Missão Manter	-0,299 ^a	-3,063	0,004	-0,450	0,576	1,737	0,576
	Missão Colher	0,154 ^a	1,945	0,059	0,305	0,999	1,001	0,999
2	Tipologia Defensiva	-0,060 ^b	-,670	0,507	-0,111	0,670	1,492	0,403
	Tipologia Analítica	0,054 ^b	,599	0,553	0,099	0,662	1,510	0,381
	Vantagem Custo	0,114 ^b	1,281	0,208	0,209	0,653	1,530	0,398
	Vantagem Diferenciação	0,120 ^b	1,412	0,167	0,229	0,711	1,406	0,461
	Missão Manter	-0,300 ^b	-3,604	,001	-0,515	0,576	1,737	0,372
	Missão Colher	0,124 ^b	1,743	0,090	0,279	0,983	1,018	0,503
	Tipologia Defensiva	0,041 ^c	0,489	0,628	0,082	0,591	1,693	0,345
3	Tipologia analítica	0,052 ^c	0,669	0,508	0,112	0,662	1,510	0,368
	Vantagem Custo	0,096 ^c	1,236	0,225	0,205	0,651	1,537	0,300
	Vantagem Diferenciação	0,096 ^c	1,297	0,203	0,214	0,706	1,417	0,360
	Missão Colher	0,108 ^c	1,734	0,092	0,281	0,977	1,023	0,371

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Legenda: a. Preditores no modelo: (constante), Missão Construir

b. Preditores no modelo: (constante), Missão Construir, Tipologia Prospectora

c. Preditores no modelo: (constante), Missão Construir, Tipologia Prospectora, Missão Manter

Variáveis Excluídas - Economia de Escopo

Modelo	Beta In	t	Sig.	Correlação parcial	Colinearidade Estatística		
					Tolerância	VIF	Tolerância mínima
Tipologia Defensiva	0,028 ^a	0,167	0,868	0,027	0,638	1,566	0,638
Tipologia Prospectora	-0,013 ^a	-0,089	0,929	-0,015	0,840	1,191	0,840
Tipologia Analítica	0,232 ^a	1,788	0,082	0,282	0,964	1,037	0,964
1 Vantagem Diferenciação	0,117 ^a	0,779	0,441	0,127	0,761	1,314	0,761
Missão Construir	0,069 ^a	0,420	0,677	0,069	0,654	1,530	0,654
Missão Manter	0,037 ^a	0,264	0,793	0,043	0,882	1,133	0,882
Missão Colher	-0,191 ^a	-1,371	0,179	-0,220	0,863	1,158	0,863

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Legenda: a. Preditores no modelo: (constante), Vantagem em Custo

Variáveis Excluídas - Grau de Complexidade

Modelo	Beta In	t	Sig.	Correlação parcial	Colinearidade Estatística		
					Tolerância	VIF	Tolerância mínima
Tipologia Defensiva	0,096 ^a	0,632	0,531	0,103	0,670	1,492	0,670
Tipologia Prospectora	0,073 ^a	0,417	0,679	0,068	0,511	1,956	0,511
Tipologia Analítica	0,234 ^a	1,837	0,074	0,289	0,888	1,126	0,888
1 Vantagem Custo	0,335 ^a	2,303	0,027	0,354	0,654	1,530	0,654
Vantagem Diferenciação	0,323 ^a	2,468	0,018	0,376	0,789	1,267	0,789
Missão manter	-0,185 ^a	-1,138	0,262	-0,184	0,576	1,737	0,576
Missão Colher	0,163 ^a	1,329	0,192	0,213	0,999	1,001	0,999
Tipologia Defensiva	0,046 ^b	0,315	0,755	0,052	0,656	1,525	0,600
Tipologia Prospectora	-0,059 ^b	-0,339	0,736	-0,056	0,461	2,170	0,461
2 Tipologia Analítica	0,166 ^b	1,312	0,198	0,214	0,828	1,208	0,736
Vantagem Custo	0,250 ^b	1,693	0,099	0,271	0,593	1,686	0,593
Missão Manter	-0,154 ^b	-1,001	0,324	-0,165	0,572	1,749	0,479
Missão Colher	0,121 ^b	1,027	0,311	0,169	0,975	1,026	0,770

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Legenda: a. Preditores no modelo: (constante), Missão Construir

b. Preditores no modelo: (constante), Missão Construir, Vantagem em Diferenciação

Variáveis Excluídas - Tecnologia Utilizada

Modelo	Beta In	t	Sig.	Correlação parcial	Colinearidade Estatística		
					Tolerância	VIF	Tolerância mínima
Tipologia Defensiva	-0,046 ^a	-0,339	0,736	-0,056	0,849	1,178	0,849
Tipologia Analítica	0,022 ^a	0,148	0,884	0,024	0,671	1,490	0,671
1 Vantagem Custo	0,175 ^a	1,315	0,197	0,211	0,840	1,191	0,840
Vantagem Diferenciação	0,309 ^a	2,257	0,030	0,348	0,729	1,371	0,729
Missão Construir	0,382 ^b	2,347	0,024	0,360	0,511	1,956	0,511

	Missão Manter	-0,021 ^a	-0,147	0,884	-0,024	0,792	1,262	0,792
	Missão Colher	-0,244 ^a	-2,048	0,048	-0,319	0,987	1,013	0,987
	Tipologia Defensiva	-0,231 ^b	-1,659	0,106	-0,267	0,670	1,492	0,403
	Tipologia Analítica	0,061 ^b	0,424	0,674	0,070	0,662	1,510	0,381
2	Vantagem Custo	0,044 ^b	0,305	0,762	0,051	0,653	1,530	0,398
	Vantagem Diferenciação	0,266 ^b	2,002	0,053	0,317	0,711	1,406	0,461
	Missão Manter	-0,249 ^b	-1,660	0,106	-0,267	0,576	1,737	0,372
	Missão Colher	-0,225 ^b	-1,995	0,054	-0,316	0,983	1,018	0,503

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Legenda: a. Preditores no modelo: (constante), Tipologia Prospectora

b. Preditores no modelo: (constante), Tipologia Prospectora, Missão Construir

Variáveis Excluídas - Configuração do Produto

Modelo	Beta In	t	Sig.	Correlação parcial	Colinearidade de Estatísticas			
					Tolerância	VIF	Tolerância mínima	
	Tipologia Defensiva	0,128 ^a	0,897	0,375	0,146	0,863	1,159	0,863
	Tipologia Prospectora	-0,027 ^a	-0,171	0,865	-0,028	0,729	1,371	0,729
	Tipologia Analítica	-0,387 ^a	-2,995	0,005	-0,442	0,862	1,160	0,862
1	Vantagem Custo	0,257 ^a	1,744	0,089	0,276	0,761	1,314	0,761
	Missão Construir	-0,012 ^a	-0,082	0,935	-0,014	0,789	1,267	0,789
	Missão Manter	-0,096 ^a	-0,705	0,485	-0,115	0,942	1,062	0,942
	Missão Colher	-0,110 ^a	-0,822	0,416	-0,134	0,977	1,024	0,977
	Tipologia Defensiva	0,154 ^b	1,197	0,239	0,196	0,859	1,164	0,769
	Tipologia Prospectora	0,227 ^b	1,439	0,159	0,233	0,562	1,781	0,562
2	Vantagem Custo	0,261 ^b	1,968	0,057	0,312	0,761	1,314	0,680
	Missão Construir	0,070 ^b	0,507	0,616	0,084	0,758	1,319	0,736
	Missão Manter	-0,046 ^b	-0,366	0,717	-0,061	0,924	1,083	0,834
	Missão Colher	-0,048 ^b	-0,387	0,701	-0,064	0,947	1,056	0,836

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Legenda: a. Preditores no modelo: (constante), Vantagem Diferenciação

b. Preditores no modelo: (constante), Vantagem Diferenciação, Tipologia Analítica

Variáveis Excluídas - Layout de Instalação

Modelo	Beta In	t	Sig.	Correlação parcial	Colinearidade de Estatística			
					Tolerância	VIF	Tolerância mínima	
	Tipologia Defensiva	-0,213 ^a	-1,295	0,203	-0,208	0,849	1,178	0,849
	Tipologia Analítica	0,120 ^a	0,636	0,529	0,104	0,671	1,490	0,671
	Vantagem em Custo	-0,183 ^a	-1,099	0,279	-0,178	0,840	1,191	0,840
1	Vantagem Diferenciação	-0,068 ^a	-0,374	0,711	-0,061	0,729	1,371	0,729
	Missão Construir	-0,101 ^a	-0,467	0,643	-0,077	0,511	1,956	0,511
	Missão Manter	-0,331 ^a	-2,005	0,052	-0,313	0,792	1,262	0,792
	Missão Colher	-0,198 ^a	-1,296	0,203	-0,208	0,987	1,013	0,987

Fonte: Dados da pesquisa, SPSS 20

Legenda: a. Preditores no modelo: (constante), Tipologia Prospectora

Variáveis Excluídas – Relações na Cadeia de Valor

Modelo	Beta In	t	Sinal	Correlação parcial	Colinearidade Estatística			
					Tolerância	VIF	Tolerância mínima	
1	Tipologia Defensiva	0,340 ^a	2,875	0,007	0,427	0,863	1,159	0,863
	Tipologia Prospectora	0,231 ^a	1,684	0,101	0,267	0,729	1,371	0,729
	Tipologia Analítica	-0,058 ^a	-0,442	0,661	-0,072	0,862	1,160	0,862
	Vantagem Custo	0,381 ^a	3,068	0,004	0,450	0,761	1,314	0,761
	Missão Construir	0,326 ^a	2,596	0,013	0,393	0,789	1,267	0,789
	Missão Manter	0,385 ^a	3,568	0,001	0,506	0,942	1,062	0,942
	Missão Colher	0,031 ^a	0,256	0,800	0,042	0,977	1,024	0,977
2	Tipologia Defensiva	0,169 ^b	1,260	0,216	0,206	0,599	1,669	0,599
	Tipologia Prospectora	0,067 ^b	0,496	0,623	0,082	0,613	1,630	0,613
	Tipologia Analítica	-0,116 ^b	-1,014	0,317	-0,167	0,845	1,183	0,834
	Vantagem em Custo	0,288 ^b	2,464	0,019	0,380	0,707	1,414	0,707
	Missão Construir	0,103 ^b	0,678	0,502	0,112	0,479	2,087	0,479
	Missão Colher	0,061 ^b	0,570	0,572	0,095	0,971	1,030	0,916
	Tipologia Defensiva	0,031 ^c	0,215	0,831	0,036	0,471	2,123	0,471
3	Tipologia Prospectora	0,036 ^c	0,281	0,780	0,047	0,607	1,647	0,607
	Tipologia Analítica	-0,108 ^c	-1,010	0,319	-0,168	0,845	1,184	0,679
	Missão Construir	-0,045 ^c	-0,288	0,775	-0,049	0,401	2,493	0,401
	Missão Colher	-0,037 ^c	-0,339	0,737	-0,057	0,832	1,202	0,606

Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Legenda: a. Preditores no modelo: (constante), Vantagem Diferenciação

b. Preditores no modelo: (constante), Vantagem Diferenciação, Missão Manter

c. Preditores no modelo: (constante), Vantagem Diferenciação, Missão Manter, Vantagem Custo

Análise Residual Método *Stepwise*

(continua)

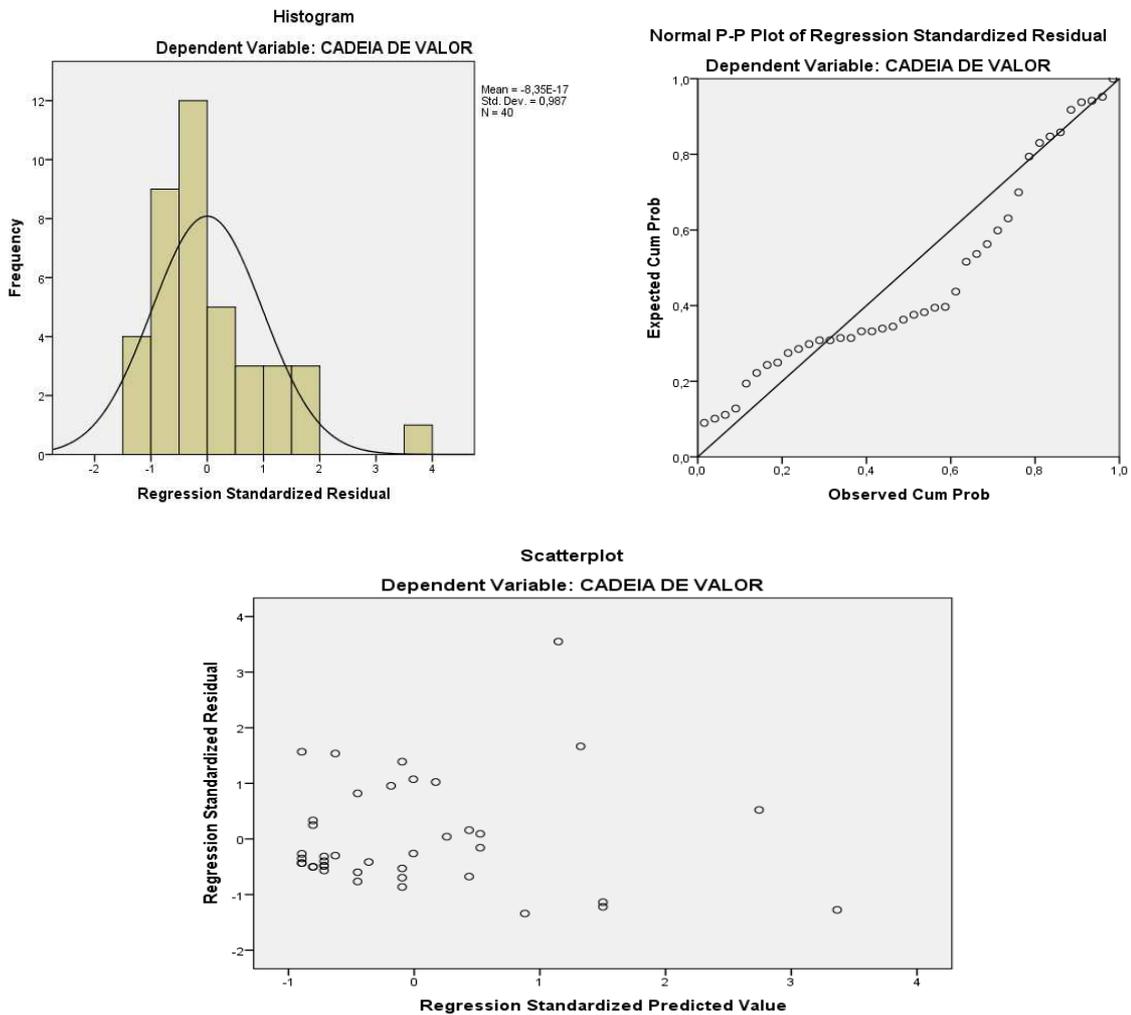
Variável Dependente		Mínimo	Máximo	Média	Desv. Pad.	N
Cadeia de Valor	Valor Previsto	5,21	43,29	13,20	8,941	40
	Residual	-16,074	42,546	0,000	11,829	40
	Valor previsto padrão	-0,894	3,365	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,341	3,550	0,000	0,987	40
Custos Ambientais	Valor Previsto	5,93	32,30	10,05	5,545	40
	Residual	-23,175	50,215	0,000	14,586	40
	Valor previsto padrão	-0,742	4,013	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,568	3,398	0,000	0,987	40
Custos Intangíveis	Valor Previsto	10,19	119,49	27,25	22,984	40
	Residual	-52,454	79,993	0,000	28,677	40
	Valor previsto padrão	-0,742	4,013	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,806	2,753	0,000	0,987	40
Custos dos Concorrentes	Valor Previsto	0,81	4,47	0,60	0,901	40
	Residual	-1,720	3,704	0,000	1,109	40
	Valor previsto padrão	-1,568	4,492	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,511	3,254	0,000	0,974	40
Lucro por Cliente	Valor Previsto	0,08	11,80	1,75	2,616	40
	Residual	-5,038	14,484	0,000	3,253	40
	Valor previsto padrão	-0,638	3,840	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,509	4,337	0,000	0,974	40
Custos Logísticos	Valor Previsto	-3,48	16,42	2,80	3,689	40
	Residual	-16,420	24,260	0,000	5,904	40
	Valor previsto padrão	-1,702	3,692	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-2,709	4,002	0,000	0,974	40
Alianças Estratégicas	Valor Previsto	1,48	9,64	1,97	1,331	40
	Residual	-3,733	13,829	0,000	3,242	40
	Valor previsto padrão	-0,370	5,758	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,137	4,211	0,000	0,987	40
Custos Interorganizacionais	Valor Previsto	1,87	12,26	2,50	1,696	40
	Residual	-4,740	24,977	0,000	4,668	40
	Valor previsto padrão	-0,370	5,758	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,002	5,282	0,000	0,987	40
Custeio Meta	Valor Previsto	-0,94	40,85	4,63	7,141	40
	Residual	-10,596	13,917	0,000	4,702	40
	Valor previsto padrão	-0,779	5,072	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-2,165	2,843	0,000	0,961	40
Economia de Escala	Valor Previsto	0,67	26,58	5,50	5,597	40
	Residual	-4,366	5,299	0,000	2,289	40
	Valor previsto padrão	-0,863	3,767	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,832	2,224	0,000	0,961	40
Economia de Escopo	Valor Previsto	2,98	19,33	7,38	4,455	40
	Residual	-8,307	24,356	0,000	6,079	40
	Valor previsto padrão	-0,986	2,683	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,349	3,955	0,000	0,987	40
Grau de Complexidade	Valor Previsto	5,58	52,44	16,03	10,747	40
	Residual	-21,721	33,982	0,000	10,783	40
	Valor previsto padrão	-0,972	3,388	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,962	3,070	0,000	,974	40
Tecnologia Utilizada	Valor Previsto	0,92	8,69	2,37	1,742	40
	Residual	-3,296	3,372	0,000	1,747	40
	Valor previsto padrão	-0,836	3,624	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,837	1,880	0,000	0,974	40
Configuração do Produto	Valor Previsto	-0,93	3,54	0,43	0,833	40
	Residual	-1,537	3,871	0,000	0,887	40
	Valor previsto padrão	-1,627	3,736	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,688	4,249	0,000	0,974	40

(conclusão)

Variável Dependente		Mínimo	Máximo	Média	Desv. Pad.	N
Layout de Instalação	Valor Previsto	0,59	3,54	1,05	0,621	40
	Residual	-2,744	4,458	0,000	1,746	40
	Valor previsto padrão	-0,742	4,013	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,552	2,520	0,000	0,987	40
Cadeia de Valor	Valor Previsto	5,21	43,29	13,20	8,941	40
	Residual	-16,074	42,546	0,000	11,829	40
	Valor previsto padrão	-0,894	3,365	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,341	3,550	0,000	0,987	40
Custos Ambientais	Valor Previsto	5,93	32,30	10,05	5,545	40
	Residual	-23,175	50,215	0,000	14,586	40
	Valor previsto padrão	-0,742	4,013	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,568	3,398	0,000	0,987	40
Custos Intangíveis	Valor Previsto	10,19	119,49	27,25	22,984	40
	Residual	-52,454	79,993	0,000	28,677	40
	Valor previsto padrão	-0,742	4,013	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,806	2,753	0,000	0,987	40
Custos dos Concorrentes	Valor Previsto	0,81	4,47	0,60	0,901	40
	Residual	-1,720	3,704	0,000	1,109	40
	Valor previsto padrão	-1,568	4,492	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,511	3,254	0,000	0,974	40
Lucro por Cliente	Valor Previsto	0,08	11,80	1,75	2,616	40
	Residual	-5,038	14,484	0,000	3,253	40
	Valor previsto padrão	-0,638	3,840	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,509	4,337	0,000	0,974	40
Custos Logísticos	Valor Previsto	-3,48	16,42	2,80	3,689	40
	Residual	-16,420	24,260	0,000	5,904	40
	Valor previsto padrão	-1,702	3,692	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-2,709	4,002	0,000	0,974	40
Alianças Estratégicas	Valor Previsto	1,48	9,64	1,97	1,331	40
	Residual	-3,733	13,829	0,000	3,242	40
	Valor previsto padrão	-0,370	5,758	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,137	4,211	0,000	0,987	40
Custos Interorganizacionais	Valor Previsto	1,87	12,26	2,50	1,696	40
	Residual	-4,740	24,977	0,000	4,668	40
	Valor previsto padrão	-0,370	5,758	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,002	5,282	0,000	0,987	40
Custeio Meta	Valor Previsto	-0,94	40,85	4,63	7,141	40
	Residual	-10,596	13,917	0,000	4,702	40
	Valor previsto padrão	-0,779	5,072	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-2,165	2,843	0,000	0,961	40
Economia de Escala	Valor Previsto	0,67	26,58	5,50	5,597	40
	Residual	-4,366	5,299	0,000	2,289	40
	Valor previsto padrão	-0,863	3,767	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-1,832	2,224	0,000	0,961	40
Relações na Cadeia de Valor	Valor Previsto	-0,38	23,40	4,63	4,999	40
	Residual	-9,529	8,887	0,000	3,647	40
	Valor previsto padrão	-1,002	3,756	0,000	1,000	40
	Padrão Residual	-2,510	2,341	0,000	0,961	40

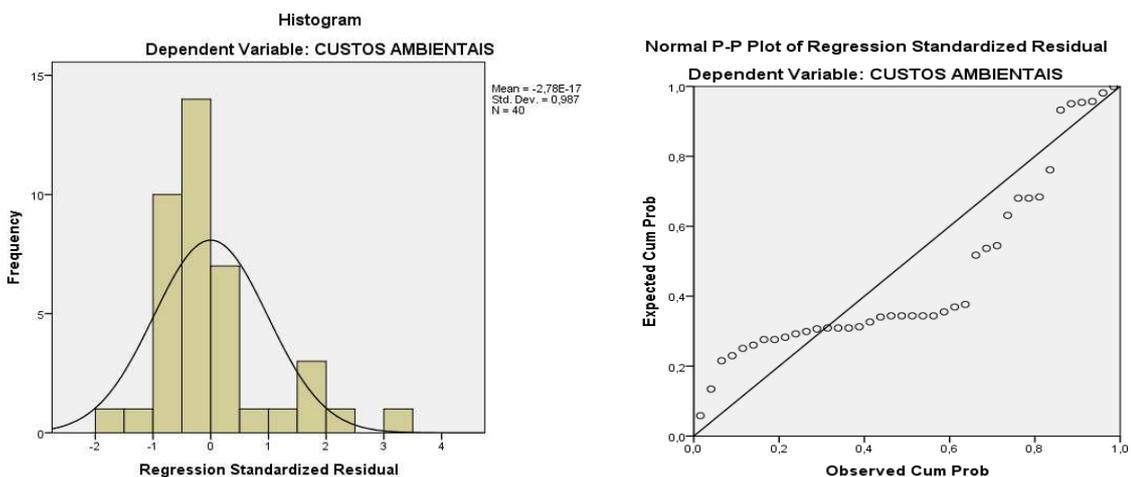
Fonte: Dados da pesquisa.

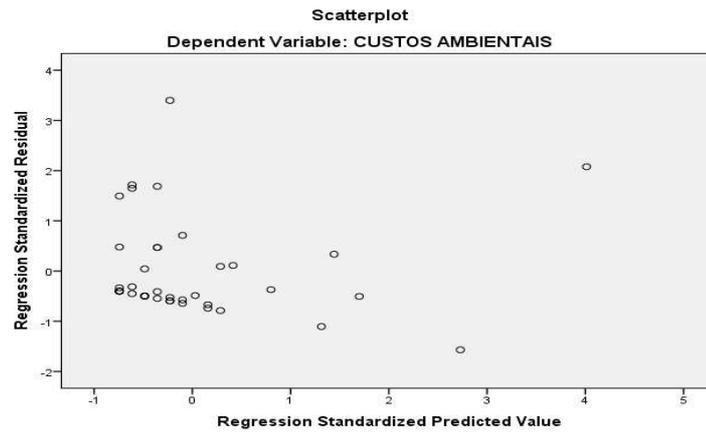
Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados *versus* resíduos padronizados - **Cadeia de Valor**



Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

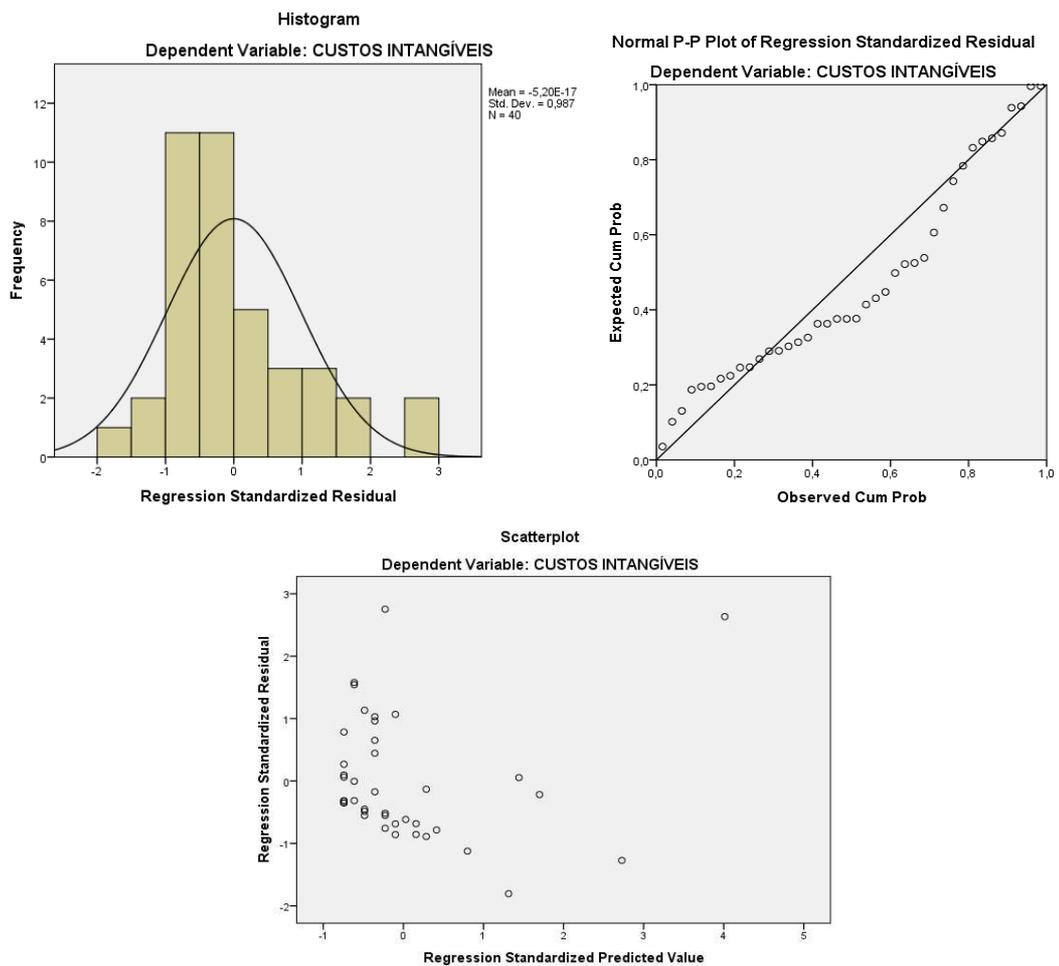
Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados *versus* resíduos padronizados - **Custos Ambientais**





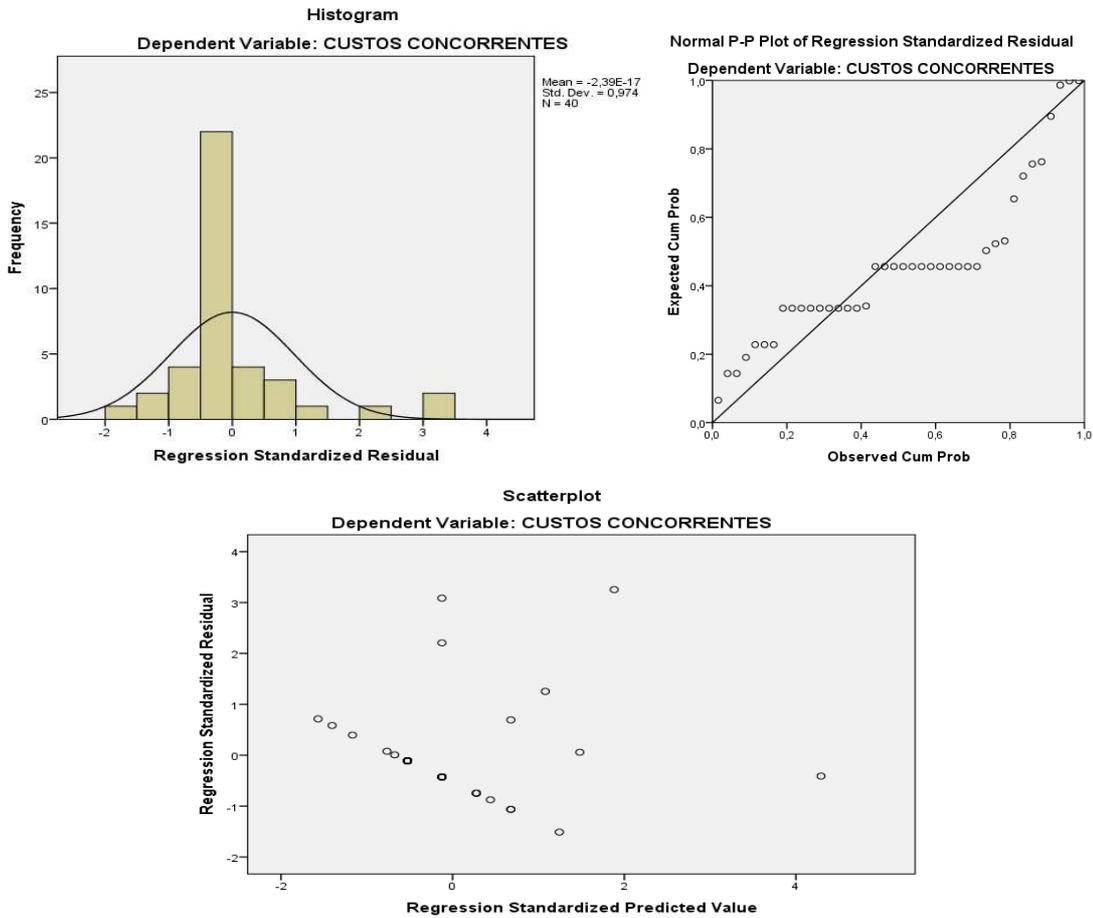
Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados *versus* resíduos padronizados - **Custos Intangíveis**



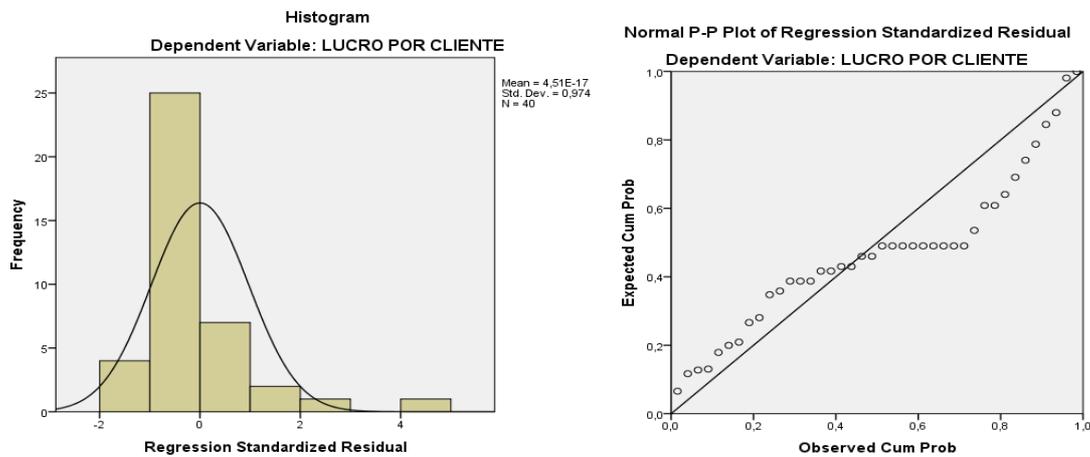
Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

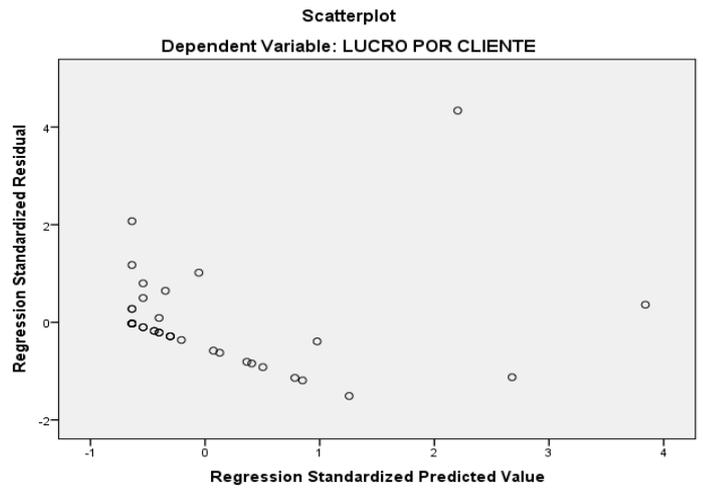
Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados *versus* resíduos padronizados - **Custos Concorrentes**



Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20 .

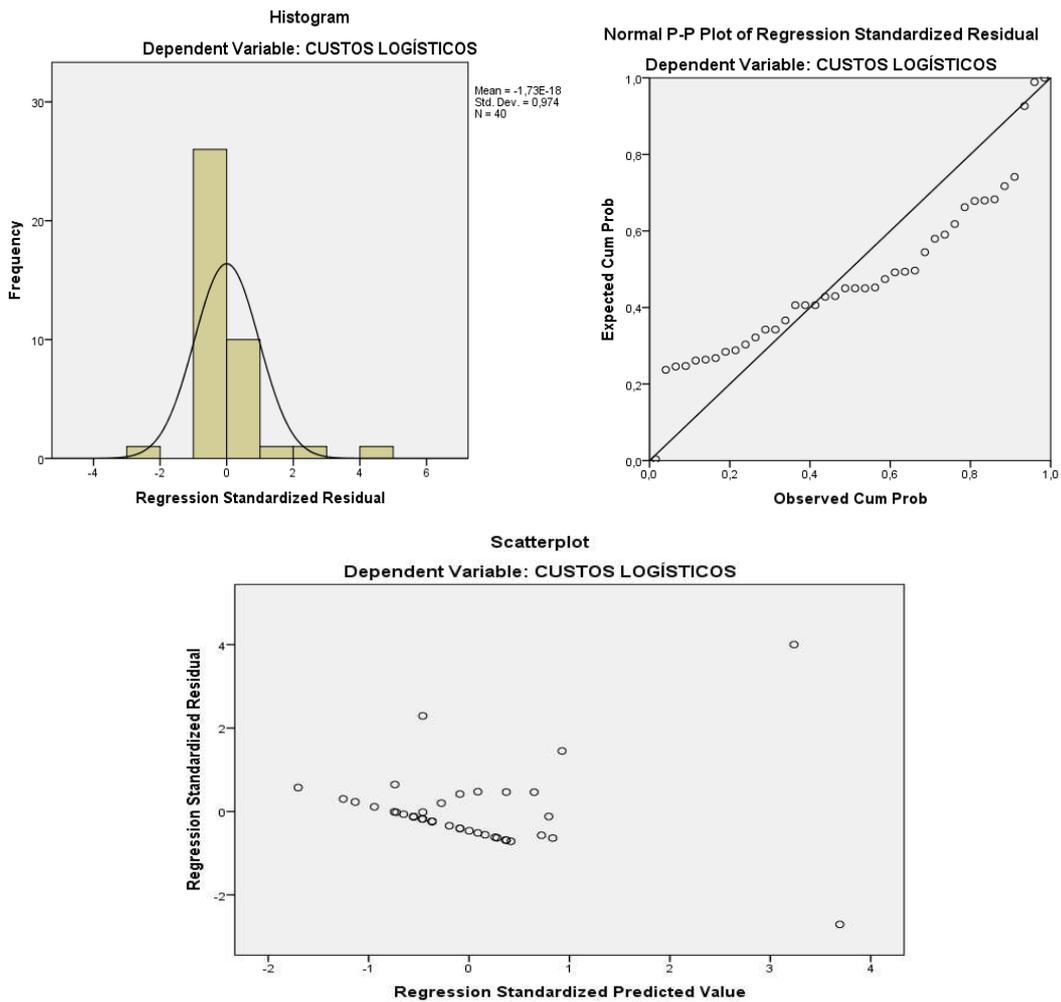
Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados *versus* resíduos padronizados - **Lucro por Cliente**





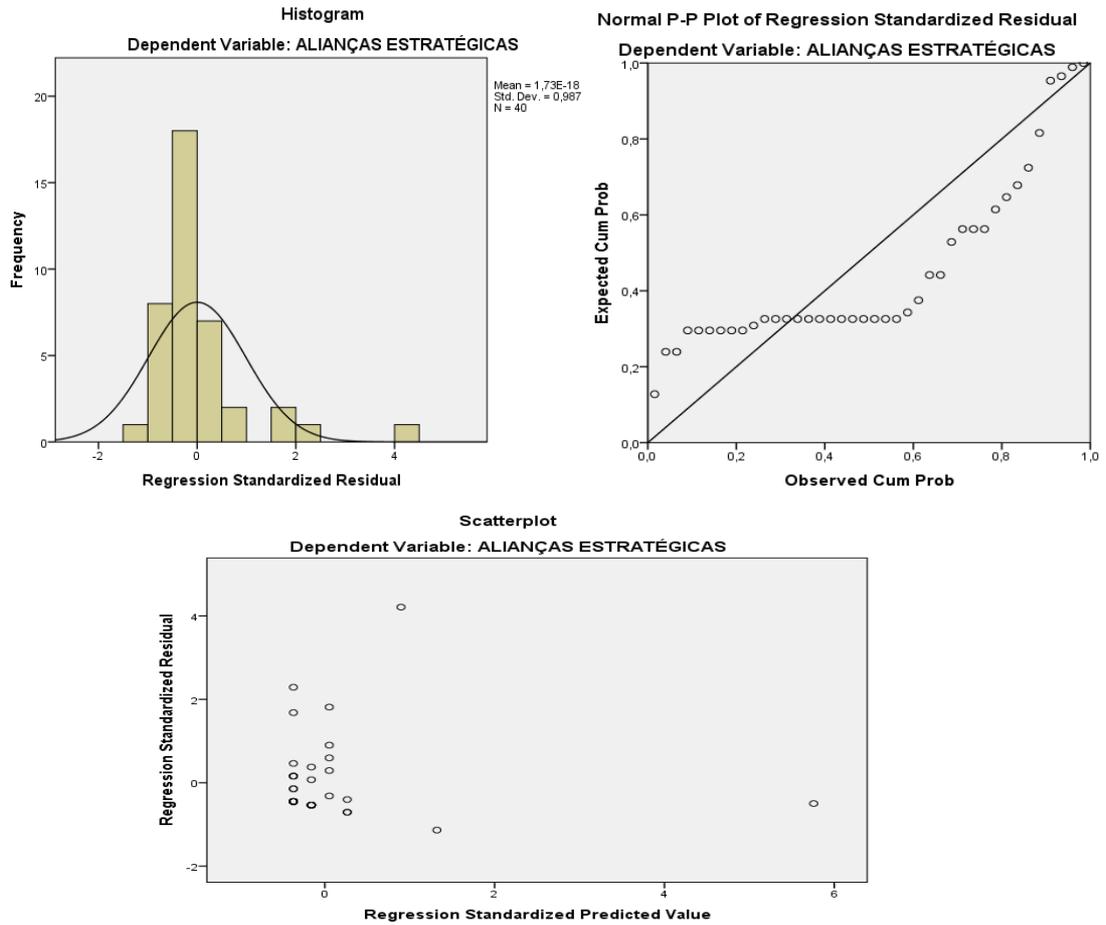
Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados versus resíduos padronizados - Custos Logísticos



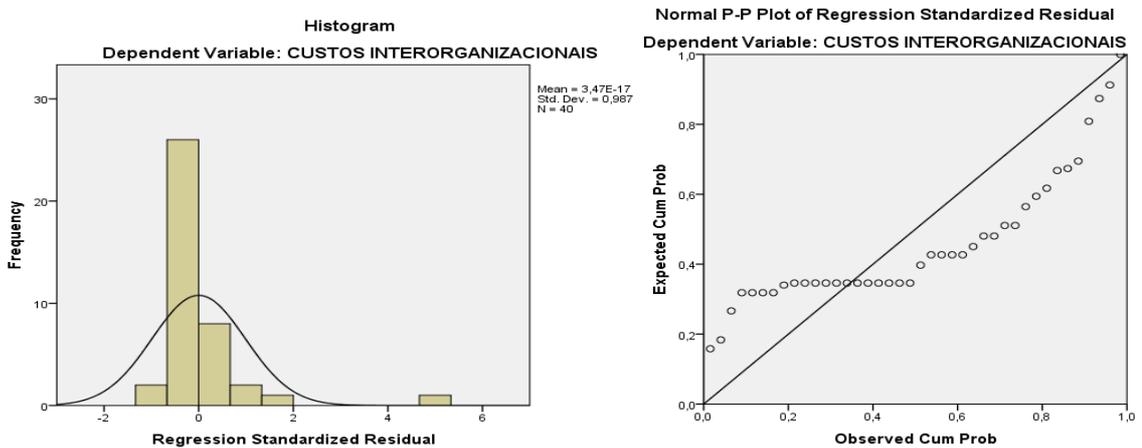
Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

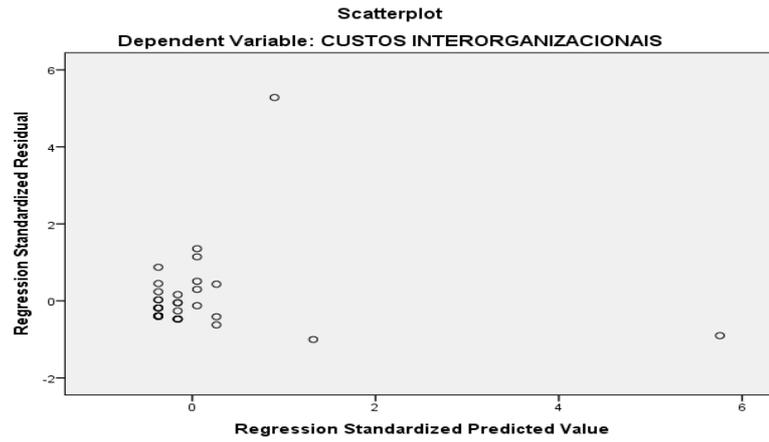
Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados *versus* resíduos padronizados - Alianças Estratégicas



Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20 .

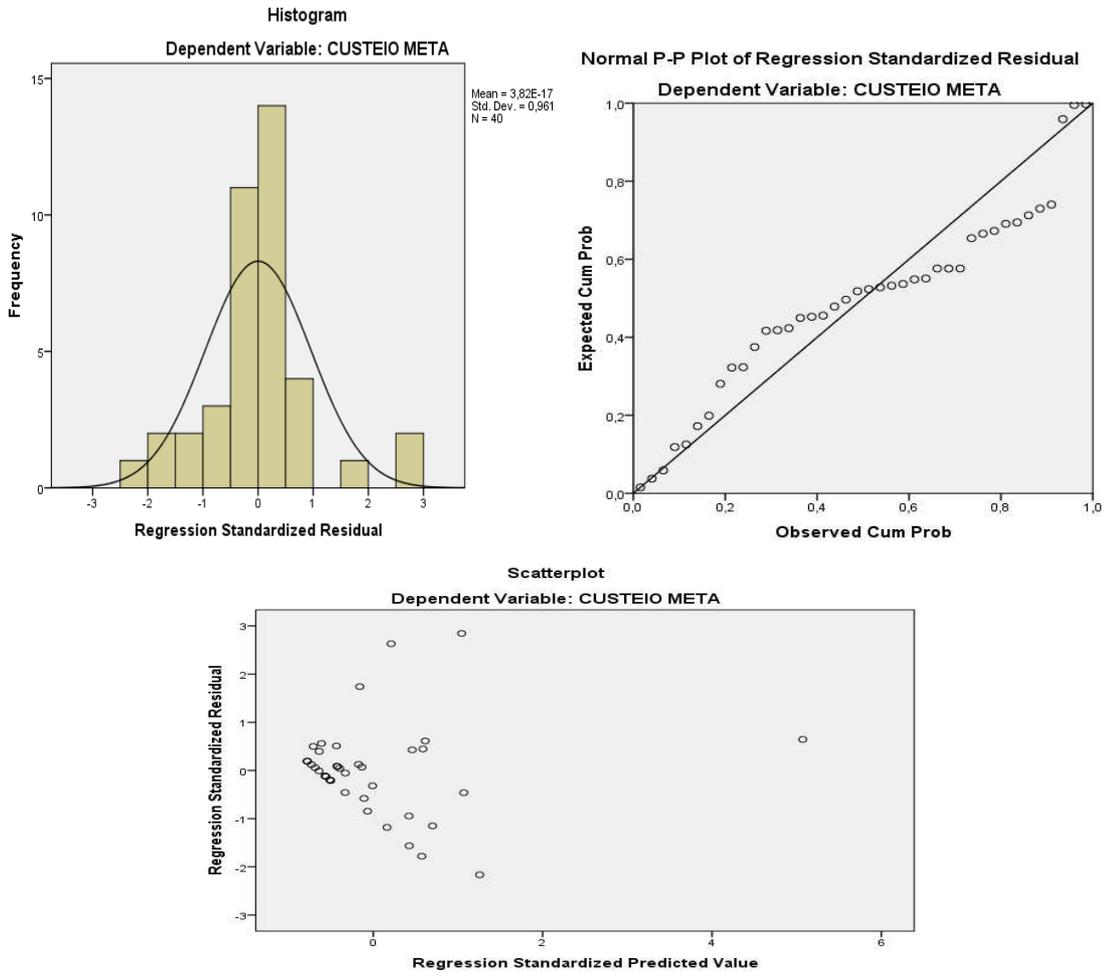
Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados *versus* resíduos padronizados - Custos Interorganizacionais





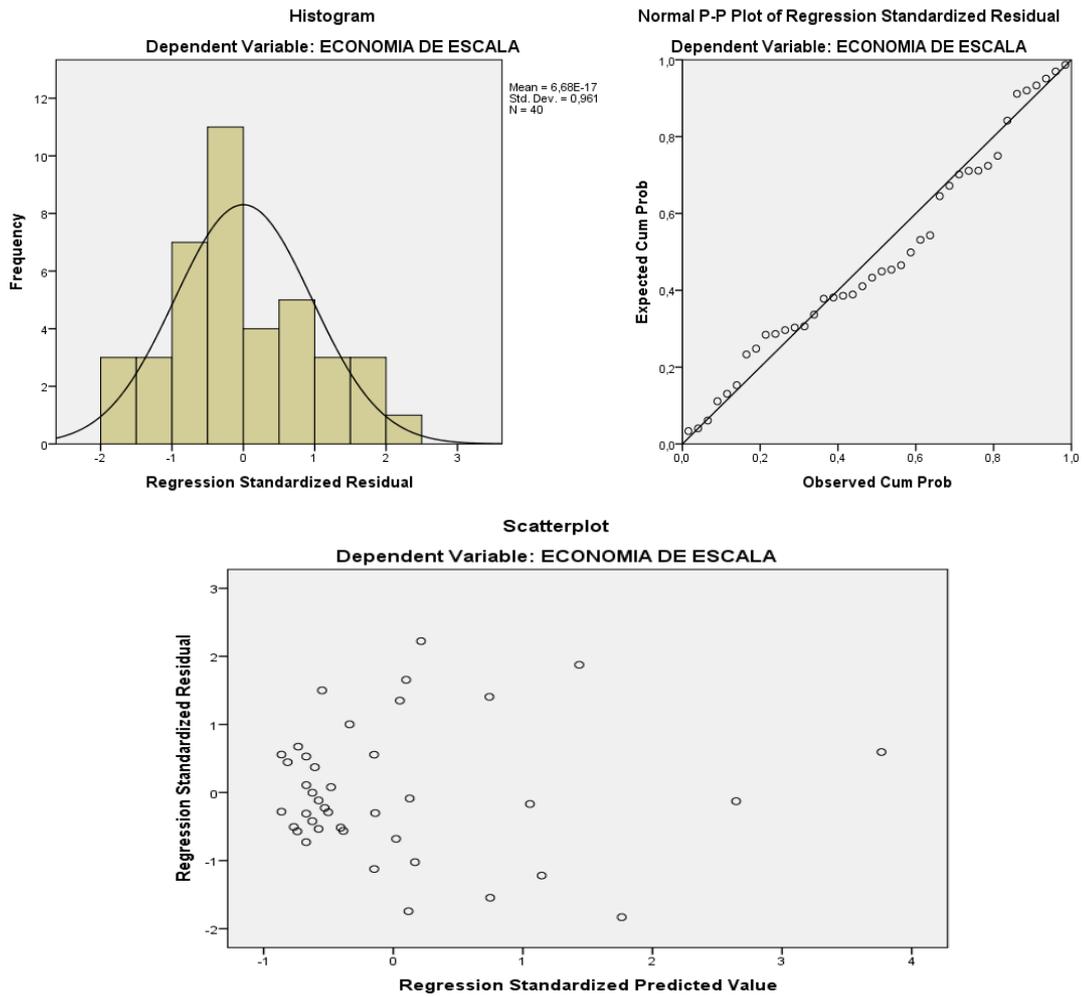
Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados versus resíduos padronizados - Custeio Meta



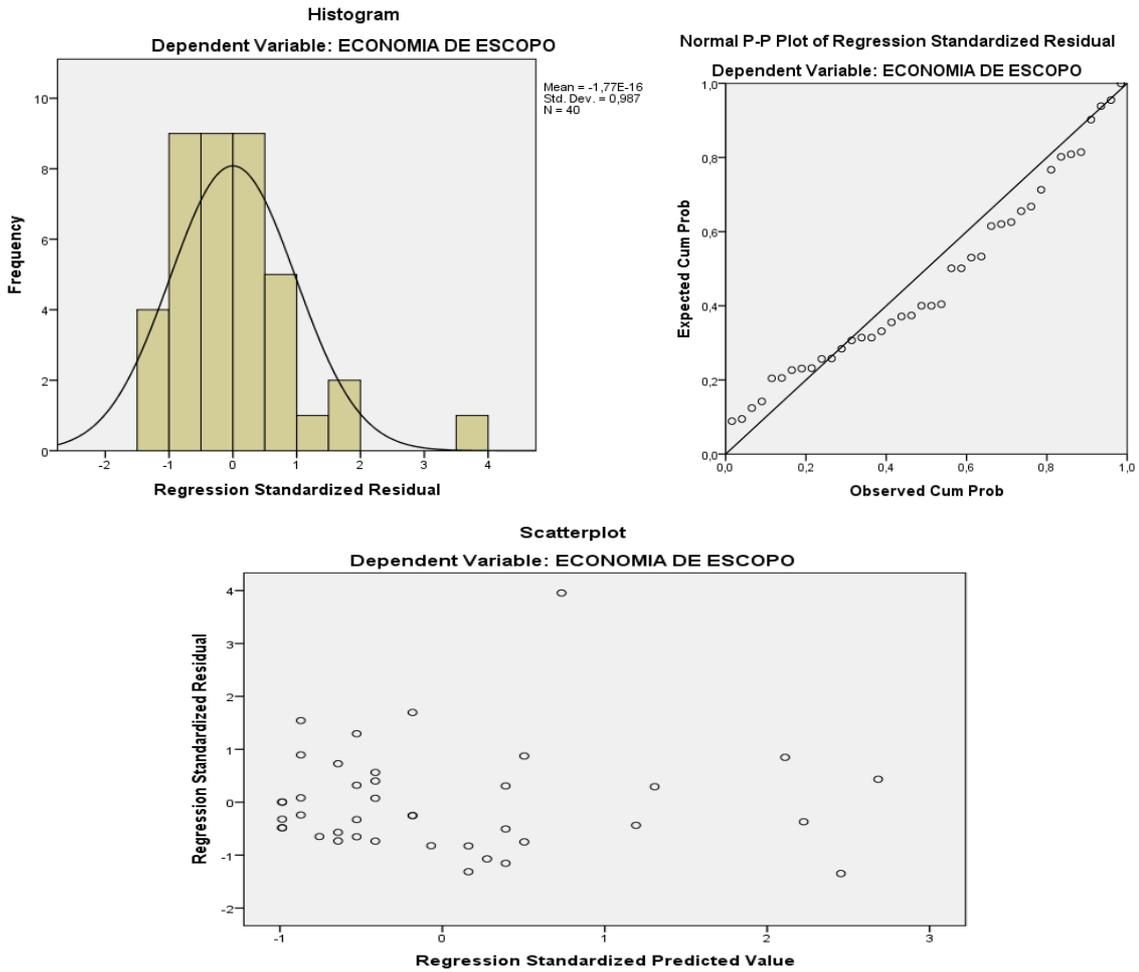
Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados versus resíduos padronizados - **Economia de Escala**



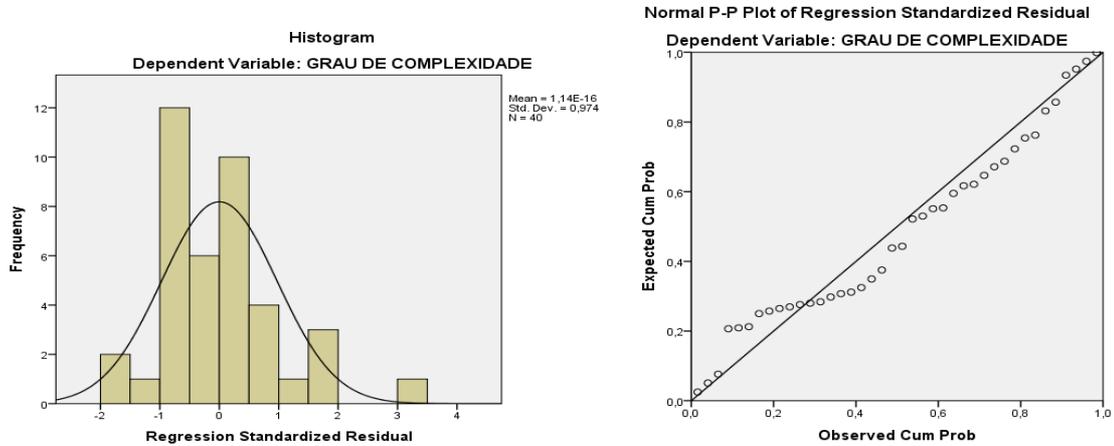
Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

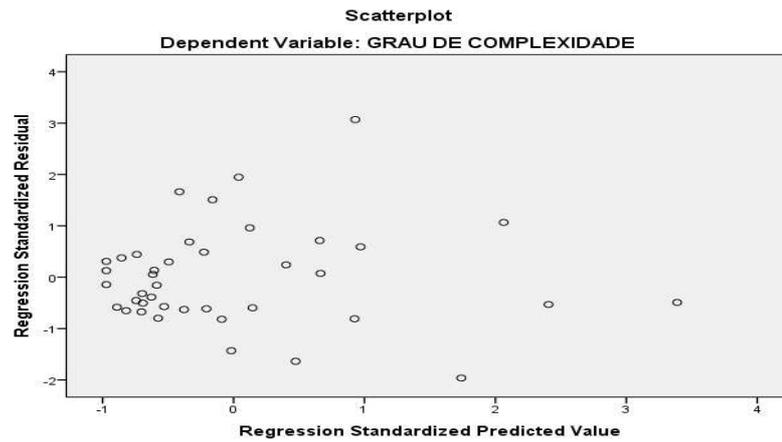
Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados versus resíduos padronizados - **Economia de Escopo**



Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

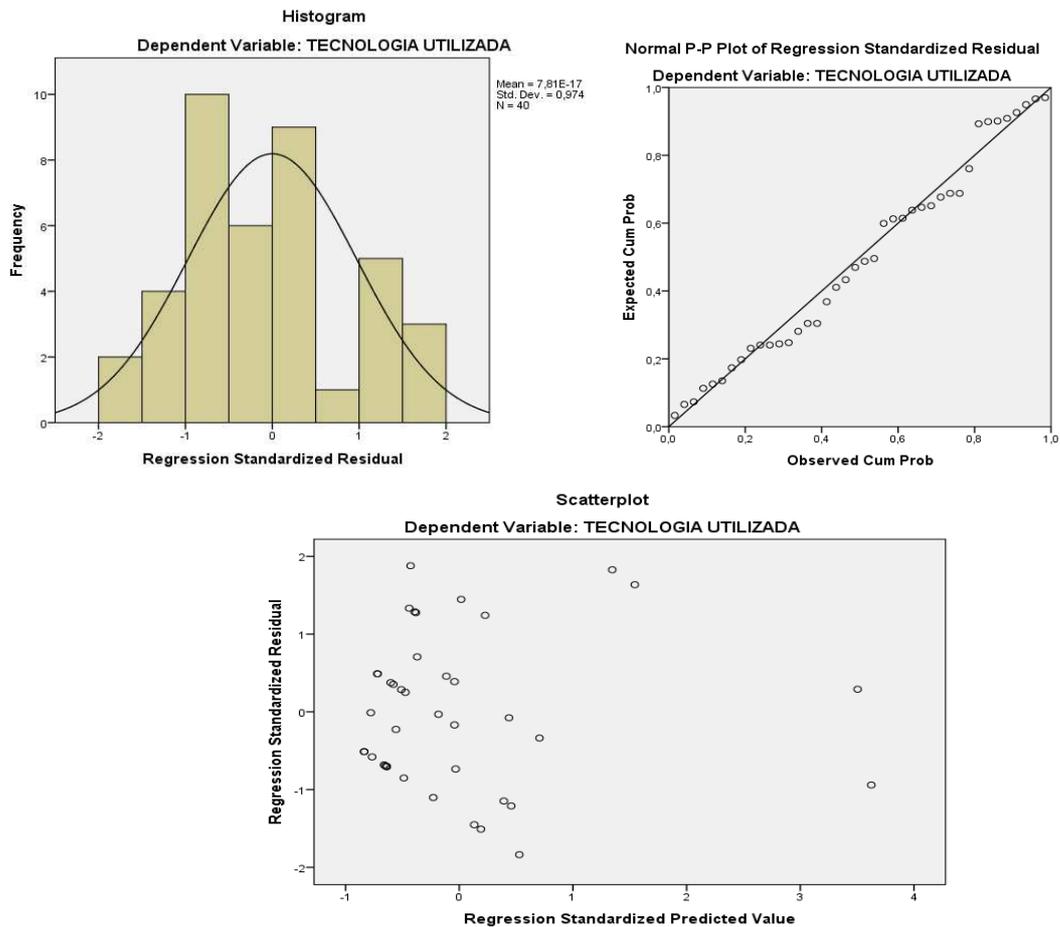
Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados *versus* resíduos padronizados - **Grau de Complexidade**





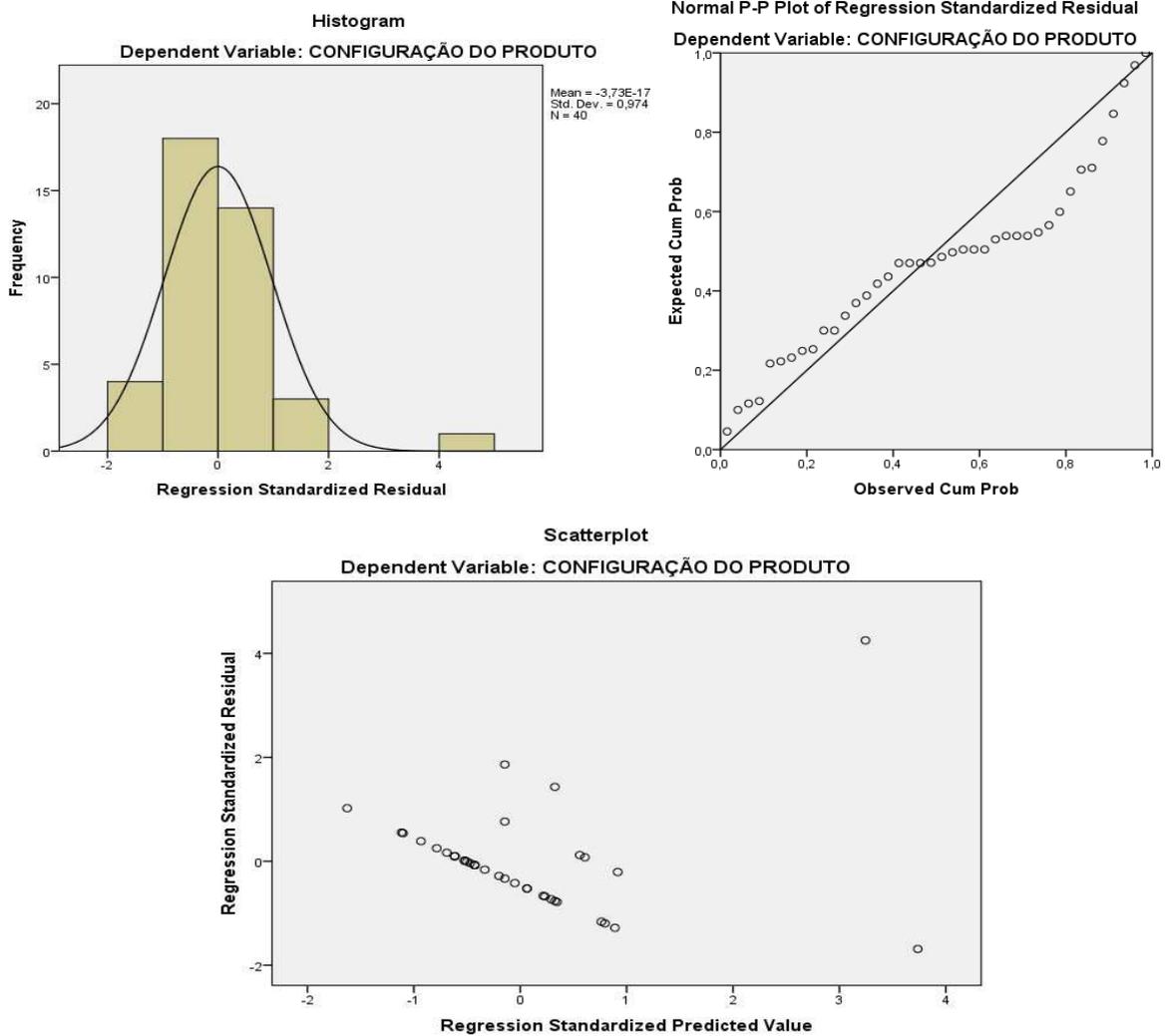
Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados *versus* resíduos padronizados - **Tecnologia Utilizada**



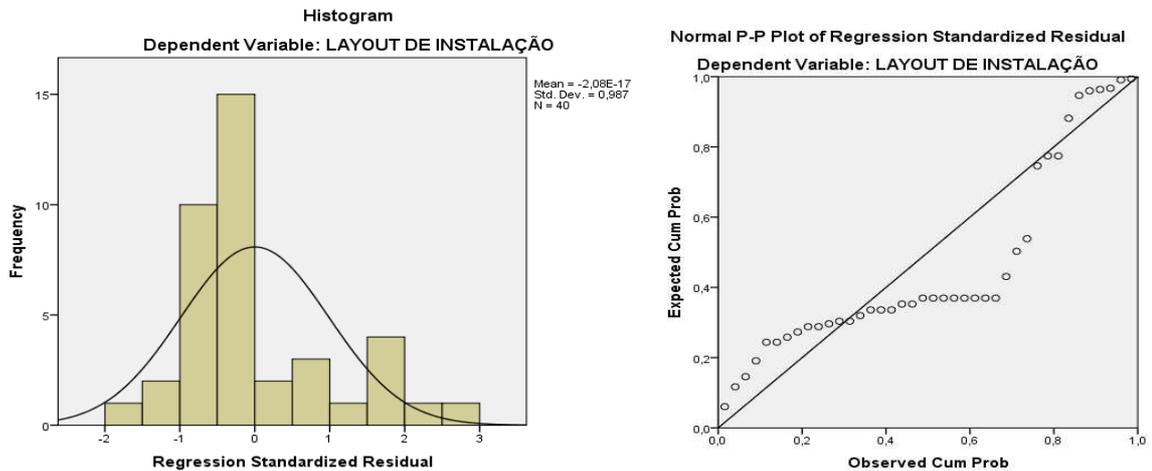
Fonte: dados da Pesquisa, SPSS 20.

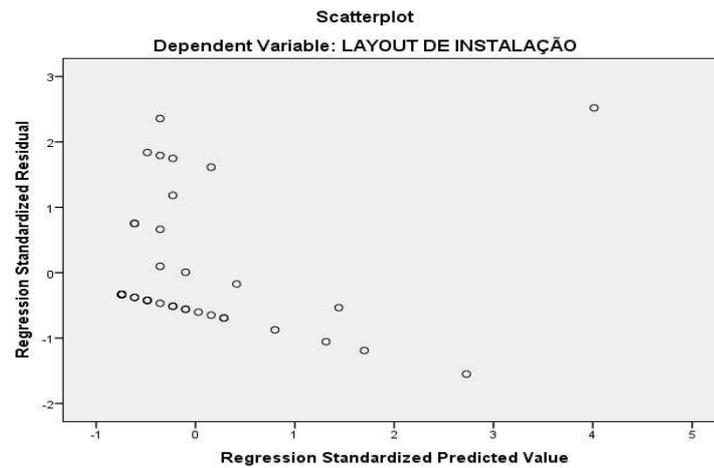
Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados *versus* resíduos padronizados - **Configuração do Produto**



Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

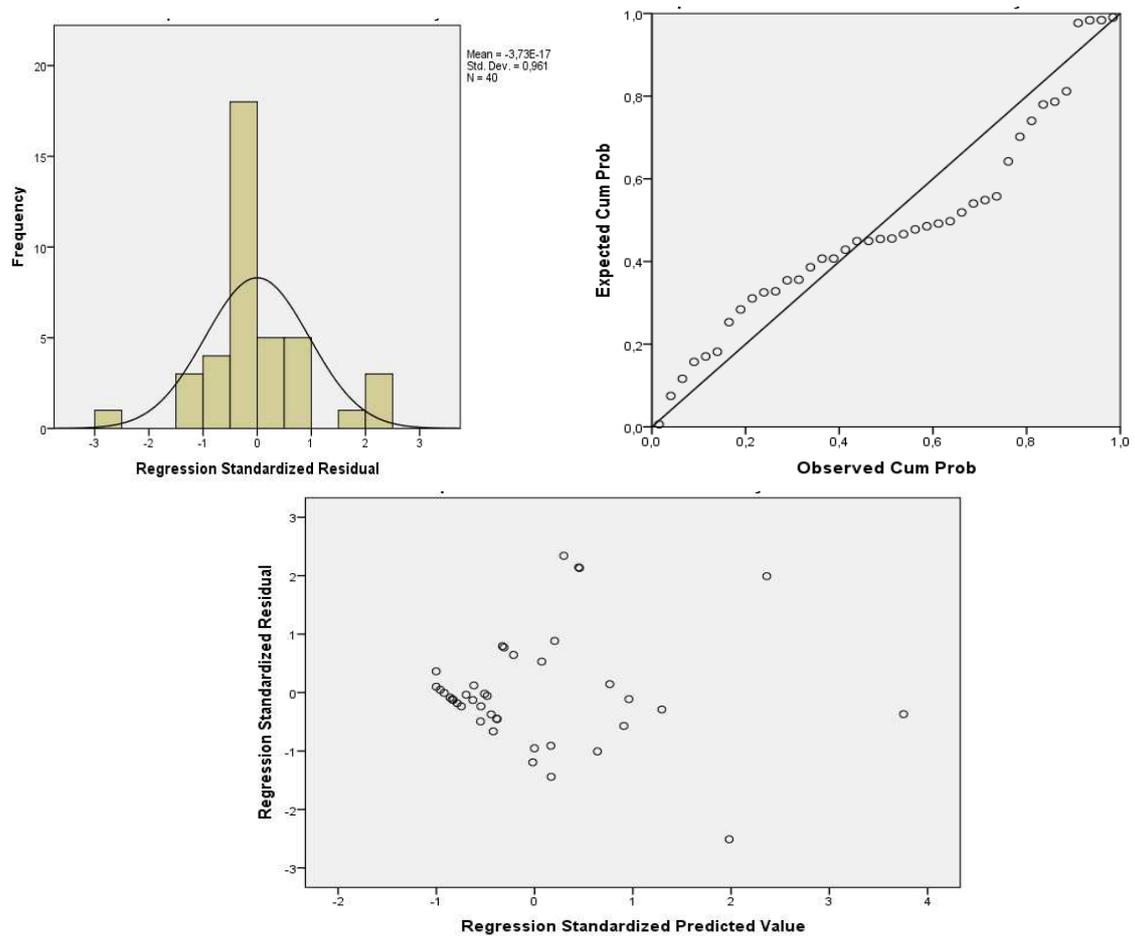
Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados *versus* resíduos padronizados - **Layout de Instalação**





Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

Histograma dos resíduos/Gráfico de probabilidade normal/Gráfico dos valores preditos padronizados *versus* resíduos padronizados – **Relações na Cadeia de Valor**



Fonte: Dados da Pesquisa, SPSS 20.

**ANEXO A – ROTEIRO DE COLETA DE DADOS PARA FONTES DE
INFORMAÇÕES PÚBLICAS**

(continua)

Determinantes de Custos	Elementos que caracterizam os determinantes de custos	Argumentos	Autores
Modelo de Gestão	Existência de planejamento estratégico e operacional	Auxilia na caracterização do modelo de gestão.	Souza e Rocha (2009)
	Nível de detalhe dos controles	Auxilia na caracterização do modelo de gestão.	Souza e Rocha (2009)
	Grau de rigor no cumprimento de orçamento	Auxilia na caracterização do modelo de gestão.	Souza e Rocha (2009)
	Grau de autonomia dos gestores	Auxilia na caracterização do modelo de gestão.	Souza e Rocha (2009)
	Critérios de avaliação de desempenho utilizados	Auxilia na caracterização do modelo de gestão.	Souza e Rocha (2009)
	Cultura da empresa	O modelo de gestão é o reflexo da cultura da empresa, de forma que a cultura é fundamental para entender o funcionamento da organização.	Catelli (1999)
	Estilos de liderança ou filosofia gerencial dos principais gestores	Filosofia gerencial é a base para a construção de estratégias e táticas dos concorrentes; a combinação de filosofias leva ao melhor resultado; os diferentes estilos levam a enfatizar a predominância de alguns determinantes de custos na gestão.	Press (1999)
Empresas com líderes democráticos são mais eficientes;		Chiavenato (1999)	
Auxilia na caracterização do modelo de gestão		Souza e Rocha (2009)	
Escala	Indícios sobre o tamanho da empresa (porte)	Quanto maior a fábrica, mais barato é para o concorrente desempenhar sua função.	Shank e Govindarajan (1997)
	Investimentos em capacidade de produção	Auxiliam no dimensionamento da escala.	Shank e Govindarajan (1997); Souza e Rocha (2009)
	Participação de mercado	Empresas com maior participação de mercado normalmente se beneficiam de economias de escala e tem custos mais baixos.	Abell e Hammond in Mintzberg e Quinn (1996)
Utilização da Capacidade	Volume de produção	O volume sofre impacto dos custos fixos a ele associados, interferindo diretamente na estrutura de custos.	Porter (1985)
	Nível de ociosidade	Menor ociosidade contribui para otimização da estrutura de custos.	Souza e Rocha (2009)

Determinantes de Custos	Elementos que caracterizam os determinantes de custos	Argumentos	Autores
Utilização da Capacidade	Estrutura de custos	Razão entre custos fixos e variáveis pode trazer indícios de subutilização da capacidade por parte da empresa.	Porter (1985)
Escopo	Informações sobre instalações e matérias-primas utilizadas para mais de um produto	A utilização de recursos em conjunto possibilita a economia de escopo.	Mansfield e Yore (2006)
	Existência de subprodutos gerados durante o processo de produção	A geração de subprodutos durante o processo de produção possibilita a economia de escopo.	Mansfield e Yore (2006)
	Linha de produtos da empresa	A diversidade de produtos tende a gerar deseconomias de escopo.	Souza e Rocha (2009)
	Benefícios obtidos durante a aquisição de matérias primas	A utilização de insumos comuns possibilita a economia de escopo.	Mansfield e Yore (2006)
	Decisões de terceirização de atividades, principalmente relacionadas ao processo de produção	Gera-se economia de escopo quando a combinação de processos produtivos é menos onerosa do que a terceirização, ou vice-versa, e utiliza-se esta opção.	Porter (1985)
Experiência	Investimentos realizados em treinamento	A especialização no trabalho é resultado do que os autores chamam de "efeito experiência": o custo cai à medida que a experiência aumenta.	Abell e Hammond in Mintzberg e Quinn (1996)
	Rotatividade da mão de obra	Porter (1985) afirma que tempo de atuação em determinada atividade/produto propicia a vantagens de custo. Logo, quanto maior a rotatividade, menor será a probabilidade de aquisição de tais vantagens proporcionadas pela experiência.	Argumento baseado em Porter (1985)
	Efeitos causados pela experiência de um funcionário ou em determinado processo	É resultado do que os autores chamam de "efeito experiência": o custo cai à medida que a experiência aumenta.	Abell e Hammond in Mintzberg e Quinn (1996)
	Existência de programas de melhoria contínua	Tais programas seriam a síntese de uma série de medidas citadas pelos autores como resultado do chamado "efeito experiência" (o custo cai à medida que a experiência aumenta): melhoria de métodos; novos processos de produção; obtenção de melhor desempenho dos equipamentos de produção; mudanças no mix de recursos; padronização de produto; redesenho de produto etc.	Abell e Hammond in Mintzberg e Quinn (1996)

(continuação)

Determinantes de Custos	Elementos que caracterizam os determinantes de custos	Argumentos	Autores
Experiência	Tempo de atuação da empresa no mercado ou em determinado produto	É uma forma de medir a experiência.	Porter (1985)
		O custo de produção tende a diminuir ao longo do tempo, à medida que os colaboradores se tomem mais experientes e eficientes.	Pindyck e Rubinfeld (2005)
	Causas de melhorias no processo de produção	É uma forma de medir a experiência.	Porter (1985)
Tecnologia	Máquinas, equipamentos e ferramentas utilizados na produção (descrição, idade etc.)	Representam o cerne da tecnologia.	Souza e Rocha (2009)
	Instalações	Representam o cerne da tecnologia.	Souza e Rocha (2009)
	Especialização requerida da mão de obra para ser apta à contratação	A especialização caracteriza a mão de obra, que também é um dos elementos considerados pelos autores como representantes do cerne da tecnologia.	Argumento baseado em Souza e Rocha (2009)
	Detalhamento dos processos	O objetivo da tecnologia são os processos.	Shank e Govindarajan (1997)
		A tecnologia é uma ferramenta dinâmica, que impacta todo o fluxo organizacional.	Mansfield e Yore (2006)
	Capacidade de inovação	O desenvolvimento tecnológico (aqui representado pela capacidade de inovação) impacta outros determinantes de custos: escala, relações na cadeia de valor, tempestividade, entre outros.	Porter (1985)
A tecnologia é uma ferramenta dinâmica, que impacta todo o fluxo organizacional.		Mansfield e Yore (2006)	
Diversidade de produtos e serviços	Quantidade de linhas de produtos e serviços	Quanto maior a amplitude da linha de produtos e serviços, maiores tendem a ser os custos envolvidos.	Shank e Govindarajan (1997); Kotler (2000); Souza e Rocha (2009)
	Supervisão, planejamento e outras atividades de suporte ao processo de produção	Quanto maior a complexidade do ambiente produtivo (o que inclui a diversidade de produtos), maior tende a ser a necessidade de gestores e atividades de suporte, aumentando os custos relacionados.	Souza e Rocha (2009)
	Participação de mercado	Empresas com alta participação de mercado optam por 1 linhas de produtos mais extensas.	Kotler (2000)
	Velocidade de crescimento da Empresa	Empresas de rápido crescimento optam por 1 linhas de produtos mais extensas.	Kotler (2000)

Determinantes de Custos	Elementos que caracterizam os determinantes de custos	Argumentos	Autores
Diversidade de produtos e serviços	Nível de lucratividade	Empresas de rápido crescimento optam por 1 linhas de produtos mais extensas.	Kotler (2000)
	Informações sobre a capacidade de produção	Se há excesso de capacidade de produção, os gestores são pressionados a implantar novos produtos.	Kotler (2000)
	Investimentos em força de vendas	A força de vendas pressiona a empresa a ampliar sua linha de produtos e serviços para atender os clientes de forma plena.	Kotler (2000)
	Informações sobre os canais de distribuição (tipos, investimentos, relacionamento etc.)	Os canais de distribuição pressionam a empresa a ampliar sua linha de produtos e serviços para atender os clientes de forma plena.	Kotler (2000)
Diversidade de produtos e serviços	Custos diversos relacionados ao produto e ao processo	Quanto maior a amplitude da linha de produtos e serviços, maiores tendem a ser os custos envolvidos.	Shank e Govindarajan (1997); Kotler (2000); Souza e Rocha (2009)
	Rentabilidade por linha de produtos	Produtos que dão prejuízo podem se descontinuados e impactar os custo relacionados às linhas de produtos.	Kotler (2000)
Diversidade de fornecedores	Nível de concentração e organização dos fornecedores	A concentração e organização de fornecedores aumenta o poder de barganha e reflete negativamente nos custos.	Kotler (2000)
	Custos de transação nas negociações com fornecedores	Um grande número de fornecedores pode levar ao aumento dos custos de transação.	Besanko <i>et al.</i> (2004)
	Decisões sobre produzir peças e componentes interna ou externamente	A opção pela compra tende a aumentar os custos de transação.	Besanko <i>et al.</i> (2004)
	Informações gerais sobre fornecedores	Exemplos: possíveis substitutos no mercado, tipo/importância do material que fornecem, custo para mudança etc.	Kotler (2000)
	Política de relacionamento com fornecedores	A ampliação do grau de relacionamento com fornecedores tende a diminuir a quantidade deles.	Souza e Rocha (2009)
	Quantidade de fornecedores	A quantidade é um fator importante para exploração de relações na cadeia de valor. A amplitude tende a aumentar os custos e dificultar a exploração de tais relações.	Shank e Govindarajan (1997)
	Quantidade de atividades terceirizadas no processo de produção	A opção pela terceirização tende a aumentar os custos de transação.	Besanko <i>et. al.</i> (2004)

(continuação)

Determinantes de Custos	Elementos que caracterizam os determinantes de custos	Argumentos	Autores
Diversidade de clientes	Nível de concentração ou dispersão dos clientes	A concentração e organização de clientes aumentam o seu poder de barganha e refletem negativamente nos custos.	Kotler (2000)
	Representatividade do produto nos custos do cliente	A alta representatividade nos custos tende a aumentar o poder de barganha dos clientes, o que pode impactar negativamente os custos.	Kotler (2000)
	Nível de diferenciação dos produtos	O baixo nível de diferenciação tende a aumentar o poder de barganha dos clientes, o que pode impactar negativamente os custos.	Kotler (2000)
	Custos de mudança de marca ou de produto para os clientes	O custo baixo de mudança tende a aumentar o poder de barganha dos clientes, o que pode impactar negativamente os custos.	Kotler (2000)
	Sensibilidade dos clientes a preço	A sensibilidade ao preço tende a aumentar o poder de barganha dos clientes, o que pode impactar negativamente os custos.	Kotler (2000)
Diversidade de máquinas e equipamentos	Valor contábil de máquinas e equipamentos	Chiavenato (2006) afirma que a redução da amplitude diminui desperdícios e aumenta a eficiência. Assim, o elemento proposto possibilita o acompanhamento dos eventuais recursos investidos nesse item ao longo do tempo. Variações significativas podem indicar a posição da empresa em relação à diversidade ou não desse elemento.	Argumento com base em Chiavenato (2006)
	Custos gerais relacionados à aquisição, conservação e manutenção de máquinas e equipamentos	Chiavenato (2006) afirma que a redução da amplitude diminui desperdícios e aumenta a eficiência. Assim, o elemento proposto possibilita o acompanhamento dos custos relacionados a esse item ao longo do tempo. Variações significativas podem indicar a posição da empresa em relação à diversidade ou não desse elemento.	Argumento com base em Chiavenato (2006)
	Decisões de propriedade, arrendamento e aluguel de máquinas e equipamentos	Ter recursos sob controle da empresa é uma decisão que reflete opções de custo e eficiência.	Kotler (2000)
Comprometimento	Programas de melhoria contínua	Os programas de melhoria contínua influenciam nas necessidades básicas (abrigo, conforto etc.) e de segurança (proteção, ordem, consciência de perigos e riscos, senso de responsabilidade etc.) que afetam a motivação do funcionário e, por conseguinte, o seu comprometimento.	Argumento com base em Maximiano (2000)

Determinantes de Custos	Elementos que caracterizam os determinantes de custos	Argumentos	Autores
Comprometimento	Existência de programas de gestão por competências	A gestão por competências propicia a identificação de profissionais com conhecimentos, habilidades e atitudes mais adequados ao negócio e, portanto, mais propensos ao comprometimento.	Chiavenato (2006)
	Existência de programas motivacionais	A motivação influencia o desempenho e, por conseguinte, o comprometimento do funcionário com o negócio.	Argumento com base em Maximiano (2000)
	Condições dadas aos funcionários para realização do trabalho	O ambiente em que a pessoa está influencia sua motivação e, por conseguinte, o seu comprometimento.	Argumento com base em Maximiano (2000)
	Nível de satisfação do funcionários com o trabalho	A satisfação do funcionário é a medida que expressa fatores motivacionais internos (exemplo, necessidade de autorealização) e externos (exemplo, condições de trabalho).	Argumento com base em Maximiano (2000)
Qualidade	Características dos produtos que influenciam as escolhas dos clientes	A opção por mais características de qualidade impactam negativamente a estrutura de custos.	Argumento com base em Garvin (1987) apud Bowersox et al. (2006)
	Existência de programas de gestão da qualidade	Caracterizado pelo compromisso da alta administração com a qualidade; foco no cliente e no produto/processo; integração na cadeia de valor e melhoria contínua. A opção por esse tipo de programa leva à diminuição de custos com falha e aumento nos custos de controle.	Shank e Govindarajan (1997)
	Custos relacionados à qualidade	Custos de controle (prevenção e avaliação) aumentam à medida que a qualidade aumenta, e os custos de falha (interna e externa) diminuem à medida que a qualidade aumenta.	Shank e Govindarajan (1997)
	Quantidade de fornecedores	A utilização de muitos fornecedores prejudica o alcance de metas relacionadas à qualidade. A utilização de fornecedores únicos pode trazer benefícios de eficiência e escala e diminuir os custos.	Shank e Govindarajan (1997)
Arranjo físico	Tempo de manuseio dos produtos durante a permanência na planta da empresa	Expressa uma medida da adequação do layout ao processo produtivo.	Argumento com base em Paranhos Filho (2007)
	Volume, peso e características dos produtos	Auxilia na caracterização/estimação dos custos relacionados ao arranjo físico.	Argumento com base em Paranhos Filho (2007)
	Normas específicas para acondicionamento dos produtos	Auxilia na caracterização/estimação dos custos relacionados ao arranjo físico.	Argumento com base em Paranhos Filho (2007)

(continuação)

Determinantes de Custos	Elementos que caracterizam os determinantes de custos	Argumentos	Autores
Arranjo físico	Custo do espaço para Armazenamento (próprio ou aluguel)	Auxilia na caracterização/estimação dos custos relacionados ao arranjo físico.	Argumento com base em Paranhos Filho (2007)
	Adequação às normas de segurança do trabalho	Expressa uma medida das condições de trabalho do funcionário.	Argumento com base em Chia venato (2006)
	Índice de acidentes de trabalho	Expressa uma medida das condições de trabalho do funcionário.	Argumento com base em Chia venato (2006)
Projeto do produto/serviço	Facilidade na fabricação e entrega do produto	Essa característica expressa um projeto adequado para a empresa. Logo, diminui a possibilidade de custos com redesenhos ou retrabalhos.	Kotler (2000)
	Facilidade na abertura, instalação, utilização, conserto e descarte de um produto por parte do cliente	Essa característica expressa um projeto adequado para o cliente. Logo, diminui a possibilidade de custos com redesenhos ou retrabalhos.	Kotler (2000)
	Custos para agregação de níveis ao produto/serviço	A ampliação do nível de agregação ao produto ou serviço tende a aumentar os custos.	Argumento com base em Kotler (2000)
	Disposição do cliente em pagar por determinado produto/serviço	Produtos e serviços com maiores níveis agregados levam a uma maior disposição de pagamento por parte do cliente, o que implica em aumento dos custos.	Argumento com base em Kotler (2000)
Relações na cadeia de valor	Relacionamento com fornecedores	A otimização do processo ao longo da cadeia de valor leva à diminuição dos custos e isso inclui os fornecedores.	Shank e Govindarajan (1997)
	Relacionamento com clientes	A otimização do processo ao longo da cadeia de valor leva à diminuição dos custos e isso inclui os clientes.	Shank e Govindarajan (1997)
	Processos compartilhados dentro da mesma unidade empresarial	A otimização do processo ao longo da cadeia de valor leva à diminuição dos custos e isso inclui os processos da própria empresa.	Shank e Govindarajan (1997)
Relações na cadeia de valor	Processos compartilhados entre unidades empresariais distintas da mesma empresa	A otimização do processo ao longo da cadeia de valor leva à diminuição dos custos e isso inclui a relação das unidades empresariais de uma organização.	Shank e Govindarajan (1997)
	Características do projeto do produto ou serviço; Procedimentos em relação à qualidade, embalagens, entrega ou processamento de pedidos.	Há produtos que propiciam as relações na cadeia de valor e, geralmente, expressam as sinergias por meio desses elementos.	Porter (1985)
Estrutura de capitais	Proporção de recursos próprios e de terceiros	Expressa a diferença do custo de capital próprio e de terceiros, que impactam a estrutura de custos de forma diferente.	Souza e Rocha (2009)

Determinantes de Custos	Elementos que caracterizam os determinantes de custos	Argumentos	Autores
Estrutura de capitais	Custo do capital de giro da empresa (taxas de juros de empréstimos, financiamentos etc.)	Medida do impacto do custo na estrutura de capitais da empresa.	Argumento com base em Young e O'byrne (2001)
	Políticas de empréstimos e financiamentos	Medida do impacto do custo na estrutura de capitais da empresa.	Argumento com base em Young e O'byrne (2001)
Tempestividade	Tempo de atuação da empresa em um determinado produto ou mercado	Porter (1985) exemplifica que o primeiro a entrar em um mercado ou desenvolver um produto pode obter vantagens de custo ou ter dificuldades para renovação do seu maquinário, tendo nesse caso uma desvantagem. Assim, o momento de entrada em um mercado em relação aos concorrentes torna-se um ponto para entendimento da posição de custos da empresa.	Argumento com base em Porter (1985)
	Tempo médio de permanência dos funcionários	Porter (1985) exemplifica que uma equipe de trabalho antiga pode ser mais onerosa e, portanto, impactar o custo negativamente. Por outro lado, uma equipa antiga pode ter vantagens em função da experiência (outro determinante de custo). Assim, o tempo médio de permanência dos funcionários pode dar indícios sobre a posição de custo de uma organização.	Argumento com base em Porter (1985)
	Custos do estabelecimento e manutenção de marcas, patentes etc.	A tempestividade, por definição, implica no momento adequado para aproveitar uma oportunidade. As oportunidades estão ligadas à inovação, por isso, o desenvolvimento de marcas e patentes pode sugerir indícios da posição de custos em relação aos desenvolvimentos de uma organização. Porter (1985) exemplifica sobre a tempestividade que o primeiro a entrar em um mercado pode ter vantagens para tais custos.	Argumento com base em Porter (1985)
	Existência de novas tecnologias em relação às inicialmente utilizadas pela empresa	Porter (1985) exemplifica que o primeiro a entrar em um mercado pode ter uma desvantagem pelo alto custo no desenvolvimento de uma tecnologia, que posteriormente é monitorada pelos concorrentes e implantada com um custo bem inferior.	Argumento com base em Porter (1985)
Localização	Existência de um processo para identificação de oportunidades no longo prazo	Se a tempestividade está ligada às oportunidades, a identificação delas é imprescindível para obtenção de impactos positivos na estrutura de custos. A empresa que acompanha o mercado está mais propensa a tais vantagens.	Argumento com base no texto de Porter (1985)

(conclusão)

Determinantes de Custos	Elementos que caracterizam os determinantes de custos	Argumentos	Autores
Localização	Obrigações tributárias	Exemplo de impacto no custo em função da localização.	Porter (1985)
	Posicionamento geográfico em relação aos clientes	Exemplo de impacto no custo em função da localização.	Porter (1985)
	Posicionamento geográfico em relação aos fornecedores	Exemplo de impacto no custo em função da localização.	Porter (1985)
	Dificuldades de contratação de mão de obra especializada em função da localização	Exemplo de impacto no custo em função da localização.	Porter (1985)
	Variação dos níveis salariais entre regiões	Exemplo de impacto no custo em função da localização.	Porter (1985)
	Custos com infraestrutura	Exemplo de impacto no custo em função da localização.	Porter (1985)
	Necessidades do mercado consumidor adjacente à empresa	Exemplo de impacto no custo em função da localização.	Porter (1985)
	Custos logísticos em função da localização	Exemplo de impacto no custo em função da localização.	Porter (1985)
Fatores institucionais	Regulamentação governamental	Exemplo de impacto no custo em função dos fatores institucionais.	Porter (1985)
	Incentivos financeiros recebidos em função de sua atuação	Exemplo de impacto no custo em função dos fatores institucionais.	Porter (1985)
	Relacionamento com sindicatos	Exemplo de impacto no custo em função dos fatores institucionais.	Porter (1985)
	Normas locais (em função da localização)	Exemplo de impacto no custo em função dos fatores institucionais.	Eitman <i>et al.</i> (2000)
	Normas específicas para veiculação de produtos	Exemplo de impacto no custo em função dos fatores institucionais.	Porter (1985); Kotler (2000)

Fonte: Costa (2011, p. 108-115)

ANEXO B – QUESTIONÁRIO

As questões utilizadas para captar informações dos diretores quanto as opções estratégicas seguida pelas empresas foi adaptado do estudo de Marques (2016) intitulado Custeio Alvo à Luz da Teoria da Contingência e da Nova Sociologia Institucional: um estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso.

Empresa:

Setor de Atuação:

Nome do Respondente:

Formação:

Cargo Ocupado:

Questões

- 1) Qual dos modelos abaixo mais se aproxima da opção estratégica da empresa em relação às características de mercado:

Características de Mercado	Assinale com X
Modelos	
a) A empresa tenta localizar e manter um nicho seguro em uma área relativamente estável de produto ou serviço. Tende a oferecer uma gama mais limitada de produtos ou serviços que seus concorrentes e tenta proteger seu domínio oferecendo qualidade superior, serviço superior, a preços competitivos. Frequentemente não está na vanguarda dos desenvolvimentos do setor e tende a ignorar as mudanças que não têm influência direta sobre as atuais áreas de operação, ao invés disso, se concentra em fazer o melhor trabalho possível em uma área limitada.	
b) Atua dentro de um amplo domínio de produto/mercado que está continuamente em desenvolvimento. A empresa tem como valor ser a “primeira” em novos produtos e áreas de mercado, mesmo que nem todos os esforços se revelem altamente rentáveis. A empresa responde rapidamente a sinais iniciais relativos às áreas de oportunidade e essas respostas frequentemente conduzem a uma nova rodada de ações competitivas.	
c) A empresa tenta manter uma linha estável, limitada de produtos ou serviços, enquanto a o mesmo tempo move-se rapidamente para seguir um conjunto cuidadosamente selecionado dos novos desenvolvimentos mais promissores do setor. Raramente é a “primeira” em novos produtos ou serviços. No entanto, através do monitoramento cuidadoso das ações dos principais concorrentes em áreas compatíveis com a sua base estável de produto/mercado, a empresa pode frequentemente estar em “segundo” com um produto ou serviço com maior eficiência em custos.	

- 2) Qual dos modelos abaixo mais se aproxima da opção estratégica da empresa em relação ao ciclo de vida:

Ciclo de Vida	Assinale com X
Modelos	
a) A empresa busca aumentar as vendas e a participação de mercado e esta disposta a aceitar baixos retornos sobre os investimentos em curto e médio prazo, se necessário.	
b) A empresa busca manter a participação de mercado e obter um retorno razoável sobre o investimento.	
c) A empresa procura maximizar a rentabilidade e fluxo de caixa no curto prazo e médio prazo, está disposta a sacrificar a participação de mercado, se necessário.	

- 3) Qual dos modelos abaixo mais se aproxima da opção estratégica da empresa em relação ao posicionamento de mercado da empresa:

Posicionamento de Mercado	Assinale com X
Modelos	
a) A empresa tem por objetivo a oferta de produtos ou serviços de baixo custo e competir com base no preço de venda.	
b) A empresa tem por objetivo a oferta de novos produtos inovadores, de alta qualidade e com características e atributos distintos dos produtos e serviços ofertados por seus concorrentes.	