

Relação entre o ambiente, a gestão estratégica de custos e o desempenho: um estudo sob a perspectiva da qualidade em empresas brasileiras de grande porte

Maurilio José Batista (UNIFAMMA) - mauriliobatista_@hotmail.com

Katia Abbas (UEM) - katia_abbas@yahoo.com.br

Reinaldo Rodrigues Camacho (UEM) - rcamacho@usp.br

Amanda Kelen Lopes (UEM) - amanda_k_l@hotmail.com

Resumo:

Este estudo visa perscrutar a relação entre o ambiente, a gestão estratégica de custos e o desempenho sob a perspectiva da qualidade em empresas brasileiras de grande porte. O ambiente pode se relacionar de diferentes maneiras com uma organização, já que diversas conjunturas econômicas, políticas, sociais e culturais podem afetar o seu modo de atuação. A Gestão Estratégica de Custos foi estudada por meio de sua classificação em gestão de custos estruturais e gestão de custos operacionais, sendo o primeiro ligado ao gerenciamento das atividades de custos destinadas a alterar a estrutura de custos da empresa, e o segundo atrelado ao gerenciamento das atividades de custos destinadas a melhorar o desempenho de uma determinada estratégia adotada. A perspectiva da qualidade no contexto organizacional foi investigada por representar aspectos estruturais: no uso de iniciativas da qualidade, e aspectos operacionais: no acompanhamento dos custos da qualidade. A amostra é formada por 110 empresas brasileiras de grande porte e os dados coletados foram tratados por meio de estatística descritiva e da técnica de modelagem de equações estruturais. Os achados da pesquisa evidenciam, principalmente, que o ambiente de atuação oferece oportunidades e ameaças que obrigam as organizações a usarem estratégias e acompanharem o desempenho das mesmas para salvaguardar sua permanência, manutenção e continuidade no mercado atuante, e ainda, a qualidade destaca-se como um aspecto importante da gestão de custos estruturais e da gestão de custos operacionais que quando usada e acompanhada, visa garantir uma eficiente gestão estratégica de custos.

Palavras-chave: Ambiente. Gestão Estratégica de Custos. Desempenho. Qualidade.

Área temática: Abordagens contemporâneas de custos

Relação entre o ambiente, a gestão estratégica de custos e o desempenho: um estudo sob a perspectiva da qualidade em empresas brasileiras de grande porte

Resumo

Este estudo visa perscrutar a relação entre o ambiente, a gestão estratégica de custos e o desempenho sob a perspectiva da qualidade em empresas brasileiras de grande porte. O ambiente pode se relacionar de diferentes maneiras com uma organização, já que diversas conjunturas econômicas, políticas, sociais e culturais podem afetar o seu modo de atuação. A Gestão Estratégica de Custos foi estudada por meio de sua classificação em gestão de custos estruturais e gestão de custos operacionais, sendo o primeiro ligado ao gerenciamento das atividades de custos destinadas a alterar a estrutura de custos da empresa, e o segundo atrelado ao gerenciamento das atividades de custos destinadas a melhorar o desempenho de uma determinada estratégia adotada. A perspectiva da qualidade no contexto organizacional foi investigada por representar aspectos estruturais: no uso de iniciativas da qualidade, e aspectos operacionais: no acompanhamento dos custos da qualidade. A amostra é formada por 110 empresas brasileiras de grande porte e os dados coletados foram tratados por meio de estatística descritiva e da técnica de modelagem de equações estruturais. Os achados da pesquisa evidenciam, principalmente, que o ambiente de atuação oferece oportunidades e ameaças que obrigam as organizações a usarem estratégias e acompanharem o desempenho das mesmas para salvaguardar sua permanência, manutenção e continuidade no mercado atuante, e ainda, a qualidade destaca-se como um aspecto importante da gestão de custos estruturais e da gestão de custos operacionais que quando usada e acompanhada, visa garantir uma eficiente gestão estratégica de custos.

Palavras-chave: Ambiente. Gestão Estratégica de Custos. Desempenho. Qualidade.

Área Temática: Abordagens contemporâneas de custos.

1 Introdução

A gestão de custos tornou-se uma habilidade crítica para a sobrevivência das organizações (KUMAR; SHAFABI, 2011), visto a necessidade de obter vantagem competitiva sustentável (PORTER, 1985). Entretanto, o seu *modus operandi* têm sofrido modificações oriundas do acirramento da concorrência (MACHADO; SOUZA, 2006), do incremento de novas tecnologias (BHIMANI, 2003), da formação de novas alianças na cadeia de suprimentos (ELLRAM, 2002), das atividades que tem como foco os clientes (FINK; GILLET, 2006), da redução gradual do ciclo de vida dos produtos (APAK et al., 2012) e das demandas referente à qualidade dos produtos e à flexibilidade (SLAVOV, 2013).

Essas mudanças refletem o ambiente em que a organização se insere e, por sua vez, são capazes de influenciar os custos, sinalizando a necessidade de geri-los de forma estratégica (COOPER; SLAGMULDER, 1998). Por essa razão, tem-se o surgimento da Gestão Estratégica de Custos (GEC), entendida como “as principais filosofias, atitudes e artefatos tomados pelos gestores que buscam uma situação favorável no que se refere aos custos, dentro de uma perspectiva competitiva, baseada na melhoria e na criação de valor da firma em seu ambiente” (SLAVOV, 2013, pg. 154).

Na busca por uma situação favorável aos custos, sob a ótica da GEC, Anderson (2007) apresenta e classifica dois processos de gestão, denominando-os: Gestão de Custos Estruturais (GCE) e Gestão de Custos Operacionais (GCO). O primeiro refere-se ao gerenciamento das

atividades de custos destinadas a alterar a estrutura de custos da empresa (ANDERSON; DECKER, 2009a), e o segundo está atrelado ao gerenciamento das atividades de custos destinadas a melhorar o desempenho de uma determinada estratégia adotada (ANDERSON; DECKER, 2009b).

Para operacionalizar esses conceitos, Henri, Boiral e Roy (2015) propuseram um modelo para verificar a relação entre os dois processos de gestão e o desempenho em empresas de manufatura canadenses. Porém, ao analisar os achados desse estudo, verifica-se que o ambiente de atuação não foi levado em consideração, uma vez que é importante entender que diferentes culturas, políticas e legislações podem influenciar o agir das empresas, impactando nos seus custos e, conseqüentemente, nos seus desempenhos (HENRI et al., 2015).

Nessa direção, o ambiente de atuação de uma empresa se apresenta como um dos fatores que deve ser considerado na gestão de um negócio, já que é representado por um conjunto de forças, variáveis ou instituições externas que de alguma forma afetam o desempenho organizacional (TEIXEIRA, 1988). Em virtude disso, o ambiente é considerado um fator contingencial que se caracteriza como cada vez mais competitivo, incerto, turbulento e complexo em um mundo de rápidas transformações (ESPEJO, 2008; JUNQUEIRA, 2010).

Por conseguinte, o modelo proposto por Henri et al. (2015) requer um cenário específico de análise, sendo necessário identificar um contexto para estabelecer as variáveis que, quando relacionadas, explicarão o fenômeno. Desse modo, para esta pesquisa, analisa-se a perspectiva da qualidade no contexto das organizações. Faz-se isso, porque gerenciar a da qualidade requer a formulação de estratégias, o estabelecimento de metas e objetivos, a elaboração e implantação dos planos de ação e a utilização de sistemas de controle para o acompanhamento do *feedback* e a tomada de ações corretivas (Relatório Final da Conferência Americana sobre Qualidade e Produtividade, 1983 citado por GARVIN, 2002).

Além disso, a qualidade no âmbito desta investigação reflete (i) um aspecto estrutural, por meio do uso de Iniciativas da Qualidade (IQ), traduzidas em programas e ferramentas que são capazes de influenciar a estrutura de custos da empresa; e (ii) um aspecto operacional, por meio do acompanhamento dos Custos da Qualidade (CQ), compreendido em custos de prevenção e avaliação, necessários para operacionalizar determinadas estratégias de qualidade, auxiliando a gestão, o monitoramento e a otimização das mesmas. Dessa forma, o uso de IQ e o acompanhamento dos CQ são as variáveis latentes (VL) utilizadas nesta pesquisa para medir os processos de GCE e GCO, respectivamente.

O universo empresarial brasileiro, limitado neste estudo pelas empresas de grande porte, se apresenta como campo de análise, visto que, potencialmente, podem ser as empresas que utilizam a GEC como meio para tomar decisões; analisam o impacto das estratégias na estrutura de custos da empresa; e verificam o impacto no desempenho da estratégia e da organização. Além disso, nota-se que são as empresas que apresentam maior experiência na adoção de práticas de qualidade (PINTO; CARVALHO; HO, 2006).

Diante desse contexto, esta pesquisa objetiva perscrutar a relação entre o ambiente, a gestão estratégica de custos e o desempenho sob a perspectiva da qualidade em empresas brasileiras de grande porte.

Além desta introdução, este estudo apresenta na segunda seção a fundamentação teórico-empírica, que aborda o ambiente como fator contingencial, a GEC, a qualidade no contexto das organizações e as hipóteses. A terceira seção mostra a metodologia, apresentando a amostra definida no estudo e os instrumentos de pesquisa utilizados. Na quarta seção são apresentados os resultados e a discussão dos achados, e, por fim, a quinta seção traz as conclusões do estudo.

2 Fundamentação Teórico-Empírica e Hipóteses da Pesquisa

2.1 Ambiente como Fator Contingencial

O desenvolvimento da Teoria Contingencial é proveniente de uma série de estudos pioneiros que proporcionaram um corpo robusto de conhecimentos para diversas ciências, oferecendo uma nova perspectiva de análise para relações complexas em múltiplos ambientes (NEITZKE, 2015). Diante disso, diversos fatores contingenciais foram identificados e analisados mediante diferentes perspectivas, dentre eles, destaca-se o fator ambiente que se desenvolveu por meio dos estudos de Burns e Stalker (1961), Lawrence e Lorsch (1967), Thompson (1976), Khandwalla (1972) e Mintzberg, (1979). Sendo assim, para esta pesquisa, com vistas a entender o constructo ambiente, adotou-se a amplitude taxonômica proposta por Khandwalla (1972) e operacionalizada por Mintzberg (1979) e Junqueira (2010), classificando o ambiente em razão de sua incerteza, diversidade, hostilidade e complexidade.

A incerteza ou estabilidade refere-se a um ambiente que pode variar de estável a dinâmico, uma vez que será mais dinâmico quando as mudanças ocorridas forem inesperadas, sem que haja um padrão reconhecido para as mesmas (MINTZBERG, 1979; JUNQUEIRA, 2010). A diversidade sinaliza um ambiente que pode variar de integrado a diversificado, em que quanto maior for o *mix* de produtos ou de serviços oferecidos pela organização, mais diversificado será (MINTZBERG, 1979; JUNQUEIRA, 2010). A hostilidade relaciona-se a um ambiente que pode variar de favorável a hostil, visto que quanto maior for a capacidade dos concorrentes em influenciar os resultados da organização, mais hostil será o ambiente (MINTZBERG, 1979; JUNQUEIRA, 2010). Por fim, a complexidade reverencia um ambiente que pode variar de simples a complexo, em que quanto mais complexo for, maior a necessidade de conhecimentos específicos sobre produtos, clientes, fornecedores, e outros (MINTZBERG, 1979; JUNQUEIRA, 2010).

2.2 Gestão Estratégica de Custos

A necessidade das organizações em responderem às tendências e mudanças no ambiente de negócios intensifica-se dia após dia, por isso, para gerenciar uma empresa, novas e melhores abordagens são exigidas (MANOOCHEHRI, 1999). Frente a essas mudanças, em relação aos custos, as organizações têm testemunhado o surgimento de uma abordagem, identificada no âmbito contábil, como GEC (KUMAR; SHAFABI, 2011). Shank (1989) e Shank e Govindarajan (1993) iniciaram as discussões sobre GEC ao defenderem que os temas que envolvem a análise de custos não tinham o reconhecimento apropriado dentro do planejamento estratégico das empresas. Diante disso, pode-se entender a GEC como sendo “as principais filosofias, atitudes e artefatos tomados pelos gestores que buscam uma situação favorável no que se refere aos custos, dentro de uma perspectiva competitiva, baseada na melhoria e na criação de valor da firma em seu ambiente” (SLAVOV, 2013, pg. 154).

Corroborar-se com Slavov (2013), pelo fato de que o objetivo deste estudo não é propor uma definição para GEC, além disso, considera-se essa definição como sendo completa, abarcando a complementariedade existente capaz de explicar o papel da GEC nas organizações nos dias atuais. No mais, ao buscar explicar o papel da GEC nas organizações, esta pesquisa se aprofunda em constituir conexões entre os processos de gestão de custos estruturais e operacionais, provenientes da GEC, apresentados por Anderson (2007).

Anderson (2007) enfatiza que a Gestão de Custos Estrutural (GCE) está ligada à tomada de decisão que se destina ao alinhamento da estrutura de custos de uma empresa à sua estratégia, de modo a otimizar o desempenho dessa estratégia. Logo, a autora admite que o alinhamento e a otimização devam compreender toda a cadeia de valor e todas as partes interessadas à organização, para assim, gerar e garantir lucros sustentáveis à empresa. Dessa forma, é possível compreender que há a necessidade das empresas em adotarem novas

abordagens e/ou estratégias para gerenciar seus custos. Em outras palavras, a GCE é o processo de gestão das atividades de custos destinadas a modificar a estrutura de custos da empresa, levando em consideração a inclusão de ferramentas organizacionais, projetos de produtos e processos de produção planejados para construir uma estrutura de custos que seja coerente com a estratégia adotada (ANDERSON; DECKER, 2009a).

Em relação à Gestão de Custos Operacionais (GCO), constata-se que representa o processo de gestão das atividades de custos destinadas a monitorar e melhorar o desempenho de uma determinada estratégia, o que possibilita a identificação de oportunidades de melhorias e leva em consideração o emprego de ferramentas de medição e análise para avaliar o desempenho e garantir sustentabilidade da estratégia, sendo necessário o monitoramento e a melhoria contínua das ferramentas utilizadas (ANDERSON, 2007; Henri et al., 2015).

2.3 Qualidade no Contexto das Organizações

A qualidade passou a fazer parte da estratégia das organizações, o que a torna um requisito essencial para auxiliar a empresa a salvaguardar vantagem competitiva, visando à permanência, à manutenção e à continuidade da mesma no mercado atuante. Com o passar do tempo, a intensificação da concorrência obrigou as empresas a buscarem novos conceitos e técnicas para continuarem atuantes no mercado competitivo, principalmente, em relação aos custos e à inovação em produtos (BACIC; PETENATE, 2006). Dessa forma, as organizações tornaram mais enxutas suas estruturas, flexibilizaram os arranjos organizacionais, redefiniram as relações com os *stakeholders* e aumentaram o lançamento de novos produtos (BACIC; PETENATE, 2006).

À vista disso, para acompanhar esse cenário, as estratégias em relação à qualidade precisaram de atenção, levando ao entendimento da qualidade não mais como uma função isolada, mas devendo estar incorporada em todo sistema organizacional (GARVIN, 2002). Nesse contexto, verifica-se o desenvolvimento de Programas da Qualidade (PQ) e de Ferramentas da Qualidade (FQ) que podem influenciar a estrutura de custos da empresa, em relação ao projeto de produtos e ao processo de produção, e, quando usados de forma efetiva, podem prover o gestor com informações úteis para a tomada de decisão assertiva e impactar positivamente no crescimento das vendas e na redução dos custos, contribuindo para um desempenho superior em relação aos concorrentes (HENDRICKS; SINGHALL, 1997; 2001).

No que concerne aos PQ, diversos programas foram criados para sustentar a qualidade nas organizações, como: Certificação ISO 9001, Gestão da Qualidade Total ou *Total Quality Management* (TQM), Seis Sigma, Gerenciamento por Processos e outros. Arelado a esses programas, tem-se o desenvolvimento de FQ que auxiliam na busca pela garantia da qualidade, sendo usadas para apoiar os PQ (PINTO et al., 2006). Dessa forma, diversos autores contribuíram para a propagação dessas ferramentas, sendo Kaoro Ishikawa um dos mais conhecidos em função de ter organizado um conjunto de ferramentas, tanto gráficas quanto estatísticas, chamadas de “as sete ferramentas da qualidade” (OLIVEIRA, 1996; MARTINS JR., 2002). Antes de Ishikawa, Shewhart e Deming contribuíram na introdução e no desenvolvimento do ciclo PDCA, considerado uma das ferramentas mais utilizadas até hoje (CARVALHO, 2012). Após Ishikawa, com o cenário organizacional intensificado por mudanças competitivas, outras ferramentas foram surgindo com o objetivo de produzir qualidade (MARTINS JR., 2002; GOMES, 2006).

Por isso, concomitante a esse contexto e frente ao objetivo deste estudo, esta pesquisa limita-se a investigar o uso dos quatro primeiros PQ citados, bem como o uso de cinco FQ, sendo: ciclo PDCA, diagrama de causa-efeito, diagrama de Pareto, histograma e CEP. Faz-se isso em consonância com o estudo de Pinto et al. (2006), que apontou esses programas e ferramentas como os mais utilizados por parte das empresas brasileiras de grande porte.

Ainda sobre a qualidade no contexto das organizações, verifica-se que a gestão dos Custos da Qualidade (CQ) tem sido atribuída na agenda do que se convencionou chamar de GEC (SOUZA; COLLAZIOL, 2006). Para Feigenbaum (1994), a análise periódica dos CQ monitora a eficácia do sistema da qualidade em relação aos custos, ao mesmo tempo em que direcionam iniciativas para o seu aperfeiçoamento. Diante disso, concordando com o entendimento de Feigenbaum (1994), tem-se que a gestão dos CQ é um pré-requisito para que as organizações alcancem a eficácia dos PQ e das FQ (RUST et al., 1994; ATKINSON et al., 2000; HORNGREN et al, 2000; MAHER, 2001).

Para Shank e Govindarajan (1993), os CQ são divididos em duas partes, sendo: *price of conformance* e *price of nonconformance*. Juran (1951) e Feigenbaum (1994) apresentam similaridades na classificação dos CQ, sendo que para o primeiro, esses custos são categorizados em: custos de falhas, custos de prevenção e custos de avaliação (CARVALHO, 2012); já o segundo, classifica os CQ em: custos de controle e custos de falha no controle, sendo o primeiro dividido em custos de prevenção e custos de avaliação e o segundo em custos de falhas internas e custos de falhas externas (FEIGENBAUM, 1994).

Diante do exposto e frente ao objetivo desta pesquisa, concordar-se-á com a classificação proposta por Feigenbaum (1994), sendo utilizados apenas os custos de controle: custos de prevenção (CP) e custos de avaliação (CA). Isso acontece pelo fato de que tanto os CP quanto os CA podem ser capazes de representar atividades que auxiliam a verificar, monitorar e melhorar o desempenho em relação as estratégias adotadas. Dessa forma, entende-se que por meio deles, pode ocorrer a identificação de oportunidades de melhorias para garantir sustentabilidade da estratégia adotada, sendo possível compreender que quando ocorre o acompanhamento desses custos, o desempenho da empresa pode ser impactado favoravelmente.

2.4 Hipóteses da Pesquisa

2.4.1 Relação entre o Ambiente e a Gestão Estratégica de Custos

Diante dos estudos considerados pioneiros na identificação do ambiente como fator contingencial, constatou-se que diferentes condições ambientais afetam e exigem distintas estruturas organizacionais (BURNS; STALKER, 1961; LAWRENCE; LORSCH, 1967), indicam a necessidade de uma adequação dessas estruturas ao ambiente (MINTZBERG, 1979); obrigam as organizações a adotarem diferentes controles (KHANDWALLA, 1972); fazem com que decisões sejam tomadas em diferentes graus de incerteza (DUNCAN, 1976); e intensificam o nível de uso de artefatos do controle gerencial (JUNQUEIRA, 2010), esta pesquisa assume o pressuposto de que o fator contingencial ambiente está diretamente associado à GEC.

Isso acontece devido ao fato de que o modo de operação das empresas tem sofrido modificações oriundas do ambiente em que se inserem. Dessa forma, entende-se que há uma necessidade da organização em se adequar ao ambiente de atuação, por isso, quando se analisa a qualidade como uma importante estratégia para a organização, verifica-se que o uso de IQ pode representar uma necessidade advinda das condições ambientais em que a empresa se insere, e assim, sendo capaz de modificar os projetos de produtos e o processo de produção, influenciando na estrutura de custos da organização.

Além disso, verifica-se que as características ambientais podem influenciar a necessidade de atividades que auxiliem o monitoramento e o melhoramento das estratégias adotadas, o que possibilita identificar oportunidades de melhorias. Dessa forma, o acompanhamento dos CQ pode sinalizar uma necessidade atribuída pela pressão ambiental em que a empresa se atua já que fornece informações importantes sobre como a qualidade está

sendo gerida na organização, para auxiliar na tomada de decisão assertiva. Diante disso, sugere-se a primeira hipótese e, conseqüentemente, as hipóteses para teste, H1a e H1b:

H1: O fator contingencial ambiente possui associação direta com a GEC.

H1a: O fator contingencial ambiente possui associação direta com a GCE.

H1b: O fator contingencial ambiente possui associação direta com a GCO.

2.4.2 Relação entre a Gestão Estratégica de Custos e o Desempenho

Dentro da perspectiva da GEC, no âmbito operacional, verifica-se o estudo da GCE por meio de contextos específicos, isso significa que na perspectiva da cadeia de suprimentos, a GCE emprega ferramentas do projeto organizacional, projeto de produto e processo de produção, visando à criação de uma estrutura de custos da cadeia de suprimentos que seja coerente com a estratégia da empresa (ANDERSON; DECKER, 2009a).

Outra forma de verificar a GCE é no contexto ambiental, assim, a estrutura de custos de uma empresa é influenciada por meio da implementação de iniciativas ambientais que se relacionam ao projeto de produto e de matérias-primas utilizadas e ao processo de produção (HENRI et al., 2015). Portanto, ao verificar a GCE no âmbito da qualidade, espera-se que o uso de IQ possibilite à organização obter qualidade superior em relação aos produtos e aos processos de produção, o que modifica a estrutura de custos da empresa e pode influenciar o seu desempenho, visto que os PG e as FQ, quando adotados de forma efetiva, podem contribuir para um desempenho superior (HENDRICKS; SINGHALL, 1997; 2001).

No que tange à GCO, no âmbito operacional, a GCO é estudada em contextos específicos, isso significa que na perspectiva da cadeia de suprimentos, esse gerenciamento emprega ferramentas de medição e análise para avaliar o desempenho de determinada estratégia, sendo necessário o monitoramento e a melhoria contínua dessas ferramentas (ANDERSON; DECKER, 2009b). No contexto ambiental, a GCO é analisada por meio dos custos ambientais, o que significa que esses custos são geridos, controlados e otimizados para uma determinada estratégia ambiental (HENRI et al., 2015). Portanto, ao verificar a GCO na perspectiva da qualidade, espera-se que o acompanhamento dos CQ possibilite maior consciência aos gestores em relação aos custos relacionados de prevenção e avaliação, para assim, qualificar as estratégias adotadas e tomar decisões que auxiliem na obtenção de desempenho favorável. Diante do exposto, sugere-se a segunda hipótese, bem como as hipóteses para teste H2a, H2b, H2c e H2d:

H2: A gestão estratégica de custos possui associação positiva com o desempenho.

H2a: A GCE possui associação positiva com o desempenho das IQ.

H2b: A GCE possui associação positiva com o desempenho organizacional.

H2c: A GCO possui associação positiva com o desempenho dos CQ.

H2d: A GCO possui associação positiva com o desempenho organizacional.

2.4.3 Relação entre os Gerenciamentos de Custos Operacionais e Custos Estruturais

A GCE está ligada à gestão das atividades que se destinam a modificar a estrutura de custos da empresa (ANDERSON; DECKER, 2009a), logo, podem ser traduzidas em estratégias que influenciam os projetos de produtos e o processo de produção. Essas estratégias podem ser advindas de uma série de estudos que retratem a realidade dos custos, fornecendo *insights* para modificar os produtos e o processo de produção (HENRI et al., 2015). Diante disso, esses estudos podem ser procedentes de uma GCO que engloba atividades destinadas a melhorar e monitorar o desempenho de estratégias, fornecendo informações importantes sobre a volatilidade dos custos em relação às metas organizacionais estabelecidas (HENRI et al., 2015).

Nesse sentido, quando se estuda a qualidade como contexto organizacional, verifica-se que a gestão dos CQ representa ser um requisito para que as organizações alcancem a eficácia

dos PQ desenvolvidos ou adotados pela empresa (RUST et al, 1994; ATKINSON et al, 2000; HORNGRE et al, 2000; MAHER, 2001). Isso significa que conhecer, entender e acompanhar os CQ, podem aumentar as chances de melhoria em termos de produto e processo, ou seja, produzir produtos com alta qualidade, ao menor custo possível, contribuindo para modificar a estrutura de custos da organização. Dessa forma, o acompanhamento dos CQ atua como um gatilho para que IQ sejam usadas, sugerindo a terceira hipótese:

H3: A GCO possui associação positiva com a GCE.

3 Metodologia

Esta pesquisa classifica-se como quantitativa, quanto à abordagem com relação ao problema da pesquisa; descritiva, com relação ao objetivo da pesquisa; e, no que tange à abordagem quanto à estratégia de pesquisa, o levantamento do tipo *survey* foi utilizado.

A população deste estudo é compreendida por 836 empresas brasileiras de grande porte, identificadas por meio do anuário divulgado pelo periódico Valor Econômico, em que as 1000 maiores empresas brasileiras de grande porte são listadas e apresentadas. A amostra final, não probabilística e intencional, resultou em 110 respondentes distribuídos nas cinco regiões brasileiras. Constatou-se que foi da região Sudeste o maior número de respostas recebidas (52 respostas). Esse número pode ser justificado pelo fato de ser a região que mais abriga empresas brasileiras de grande porte.

O instrumento de pesquisa aplicado foi um questionário estruturado em quatro blocos, cada qual com seu respectivo constructo, objetivo e indicadores, sendo fundamentado em instrumentos já validados. Para sua instrumentalização, utilizou-se uma escala do tipo *Likert* – de 0 a 10 pontos, além de questões abertas e questões objetivas para captar informações demográficas. Para a coleta de dados, o modelo do questionário utilizado foi *online*, disponibilizado via plataforma *Google Docs*, sendo o *link* direcionado para o e-mail do respondente participante da pesquisa. Dessa forma, 110 respostas foram obtidas (todas válidas). Foram realizados 2 pré-testes do instrumento, com vistas a alinhar o conteúdo, a redação e forma de apresentação. Após os ajustes, foi calculado o Alfa de Cronbach, utilizando *software IBM SPSS Statistics 20*, para mensurar a confiabilidade da escala utilizada, sendo auferido o valor de 0,898, o que se configura acima do padrão estabelecido, que é de 0,70 (HAIR JR. et al., 2014a).

Para o tratamento e análise dos dados, empregou-se estatística descritiva e a técnica de modelagem de equações estruturais ou *Structural Equation Modeling* (SEM), por meio da análise dos mínimos quadrados parciais ou *Partial Least Square* (PLS). O tamanho da amostra foi calculado de acordo com o *software GPower 3.1*. Ao final do teste, verificou-se que o número mínimo de respondentes necessários para a rodagem da técnica seria de 107 empresas, dessa forma, ao receber 110 respostas válidas, o critério foi totalmente atendido.

4 Resultados e Discussão

O perfil da amostra é evidenciado na Tabela 1, assim, ao analisar os dados em função do setor de atividades, constata-se que os setores que mais participaram da pesquisa são: alimentos e bebidas, representando 17% da amostra; e agropecuária, refletindo 13% da amostra. Além disso, verifica-se também que a maioria das empresas (93) encontra-se atuando a mais de 21 anos no mercado, o que demonstra uma solidificação dos negócios.

Tabela 1 – Dados da Amostra

Dados		Frequência
Setor de Atividade	Agropecuária	14
	Alimentos e bebidas	19
	Metalurgia e mineração	10
	Outros	67
	Total	110

Idade Organizacional	Entre 1 e 10 anos	7
	Entre 11 e 20 anos	10
	Mais de 21 anos	93
	Total	110

Fonte: a pesquisa

Em relação ao perfil dos respondentes, na Tabela 2 é possível compreender que dos 110 participantes, 79% assumem cargos relacionados à qualidade, dentre eles, destaca-se: auditor ou analista da qualidade. Ainda constata-se que 31% (35) estão a mais de 10 anos na função atribuída, o que pode significar maior veracidade das respostas obtidas.

Tabela 2 – Dados dos Respondentes

	Dados	Quantidade
Cargo Desempenhado	Cargo relacionado à qualidade	87
	Cargo relacionado à gestão geral e outros	23
	Total	110
Experiência no Cargo	Entre 1 e 5 anos	27
	Entre 6 e 10 anos	34
	Entre 11 e 15 anos	14
	Mais de 10 anos	35
	Total	110
Nível de Formação	Pós-graduação: mestrado/doutorado	11
	Pós-graduação: especialização completa	68
	Pós-graduação: especialização incompleta	13
	Ensino superior completo	16
	Ensino superior incompleto e/ou outro	2
	Total	110

Fonte: a pesquisa

No mais, averigua-se que a maioria dos respondentes (62%) possui Pós-Graduação em nível de especialização completa, o que pode representar um indicativo de demanda do mercado por profissionais qualificados e capacitados para assumir cargos de gerência.

4.1 Avaliação do Modelo de Mensuração

O modelo de mensuração é caracterizado como um submodelo em SEM que se particulariza por explicitar como as VL são mensuradas pelas VO, de modo a garantir sua validade e confiabilidade (BISTAFFA, 2010). Senso assim, observa-se dois critérios de validades, sendo: convergente e discriminante (HAIR JR. et al., 2009; HAIR JR. et al., 2014b). Sobre o primeiro, salienta-se a necessidade de verificar a confiabilidade externa dos indicadores por meio da análise das cargas fatoriais; examinar a variância média extraída (AVE); e avaliar a consistência interna por meio do Alfa de Cronbach (AC) e da confiabilidade composta (CR) (HAIR JR. et al., 2009; HAIR JR., et al., 2014b).

A Tabela 3 dispõe os dados sintetizados provenientes dos critérios para a análise da validade convergente. Dessa forma, após a terceira rodagem dos dados e as exclusões necessárias, todos os indicadores apresentavam cargas fatoriais acima dos valores sugeridos, incluindo os valores da AVE. Diante disso, permaneceram os indicadores que atenderam a todos os critérios estabelecidos, conforme apresentados na Tabela 3.

Tabela 3 – Validade Convergente (síntese dos critérios de análise)

Variáveis Latentes	Indicadores	AVE	AC	CR
Ambiente	1, 2, 3, 4	0,511	0,677	0,804
Gestão de Custos Estruturais – IQ	2, 3, 5, 6, 7, 8	0,593	0,858	0,896
Gestão de Custos Operacionais – CQ	2, 3, 4, 8	0,587	0,763	0,849
Desempenho – IQ	1, 2, 3, 4	0,679	0,843	0,894
Desempenho – CQ	1, 2, 3, 4	0,807	0,92	0,944
Desempenho – Empresa	1, 2, 3, 4	0,878	0,956	0,967

Fonte: a pesquisa

Para a análise da AVE, são sugeridos valores iguais ou superiores a 0,50, isso significa que quando os resultados atendem ao valor sugerido, os dados representam um nível aceitável de explicação de suas VL e o modelo converge a um resultado satisfatório (FORNELL; LARCKER, 1981; HENSELER et al., 2009; HAIR JR. et al., 2009; HAIR JR. et al., 2014a). Por conseguinte, conforme Tabela 3, os valores da AVE atendem ao critério estabelecido.

A análise do AC e da CR considera aceitáveis os valores acima de 0,60 e 0,70 (HAIR JR., et al., 2014a; RINGLE et al., 2014) para o primeiro, e igual ou superior a 0,70 (HENSELER et al., 2009; HAIR JR. et al., 2014a) para o segundo. Dessa forma, a Tabela 3 mostra que os indicadores utilizados mensuraram adequadamente seus constructos, visto que encontram-se dentro dos critérios estabelecidos. Posterior a essas constatações, o segundo critério de análise para validação do modelo de mensuração é a validade discriminante, visto que oferece evidência de que um constructo é único e captura alguns fenômenos que outras medidas não conseguem (HAIR JR. et al., 2009; HAIR JR., et al., 2014a). A validade discriminante foi analisada por meio do critério de Fornell e Larcker (1981), conforme dispõe a Tabela 4.

Tabela 4 – Validade Discriminante (critério de Fornell e Larcker, 1981)

Variáveis Latentes	AMB	DESCQ	DESEMP	DESIQ	GCEIQ	GCOCQ
AMB	0,715					
DESCQ	0,181	0,898				
DESEMP	-0,041	0,241	0,937			
DESIQ	0,171	0,711	0,260	0,824		
GCEIQ	0,301	0,294	0,098	0,424	0,770	
GCOCQ	0,244	0,537	0,122	0,532	0,539	0,766

Fonte: a pesquisa

As informações da Tabela 4 evidenciam que todos os dados apurados obedecem ao critério estabelecido, já que os coeficientes das correlações entre os construtos são maiores do que o valor da raiz quadrada da AVE.

4.2 Avaliação do Modelo Estrutural

O modelo estrutural é caracterizado como um submodelo em SEM que especifica as relações de causa e efeito entre as VL, apresentando os efeitos causais e o total da variância não explicada (BISTAFFA, 2010). Para explicar esse modelo, quatro análises são observadas, sendo: análise dos valores do coeficiente de determinação de Pearson (R^2); análise da validade preditiva (Q^2) e do tamanho do efeito (f^2) das relações do modelo; análise da confirmação estatística das relações entre as VLs; e análise da confirmação das hipóteses da pesquisa (HAIR JR. et al., 2009; RINGLE et al., 2014). Na primeira análise, o valor do R^2 indica a porção da variância das variáveis endógenas que é explicada pelo modelo estrutural (BIDO et al., 2010; RINGLE et al., 2014), estando apresentado na Tabela 5.

Tabela 5 – Valores de análise do Modelo Estrutural

Variáveis Latentes	R^2	Q^2	F^2
Gestão de Custos Estruturais – IQ	32,12%	0,169	0,432
Gestão de Custos Operacionais – CQ	5,96%	0,003	0,323
Desempenho – IQ	18,00%	0,106	0,443
Desempenho – CQ	28,82%	0,203	0,610
Desempenho – Empresa	1,64%	0,001	0,683

Fonte: a pesquisa

Para Cohen (1988), em pesquisas na área social e comportamental, os valores considerados para R^2 são de: $R^2 = 2\%$ (efeito pequeno de explicação); $R^2 = 13\%$ (efeito médio); e $R^2 = 26\%$ (efeito grande de explicação). Por isso, ao analisar a Tabela 5, nota-se que as variáveis “Gestão de Custos Estruturais – IQ” (32,12%) e “Desempenho – CQ” (28,82%) apresentam grande efeito de explicação pelo modelo. A segunda análise observada leva em consideração a validade preditiva (Q^2) e o tamanho do efeito (f^2) das relações do modelo. O

primeiro (Q^2), mensura a acurácia do modelo ajustado, e seu critério de avaliação refere-se a valores maiores que zero como sendo aceitáveis (HAIR JR. et al., 2014a; RINGLE, et al., 2014). O segundo (f^2), avalia o quanto cada constructo é útil para o modelo ajustado, sendo assim, considera-se valores de 0,02, 0,15 e 0,35 tendo efeitos pequenos, médios e grandes, respectivamente (HAIR JR. et al., 2014a; RINGLE et al., 2014). Dessa forma, por meio da Tabela 5 é possível certificar-se de que todos os valores de Q^2 encontram-se acima de 0, contatando a validade preditiva do modelo. Em relação aos valores de f^2 , verifica-se que apenas a VL “Gestão de Custos Operacionais-CQ” (0,323) exerce média capacidade de utilidade no modelo ajustado, já as outras VL exercem grande influência no ajustamento.

Na terceira análise, verifica-se a confirmação estatística das relações entre as VL. Para isso, a técnica *Bootstrapping* é empregada, visto que apresenta como característica o poder de validar um modelo considerado multivariado, extraíndo um grande número de subamostras e estimando modelos para cada uma delas a partir de infinitas interações (HAIR JR. et al., 2009). A Tabela 6 apresenta a significância das relações entre os constructos do modelo.

Tabela 6 – Relações Estruturais

Relações entre VL	Hipótese	Estatística t	Valor de p
AMB -> GCE-IQ	H1a	2,060	0,040
AMB -> GCO-CQ	H1b	2,500	0,013
GCE-IQ -> DES-IQ	H2a	4,946	0,000
GCE-IQ -> DES-EMP	H2b	0,264*	0,792
GCO-CQ -> DES-CQ	H2c	7,550	0,000
GCO-CQ -> DES-EMP	H2d	0,534*	0,593
GCO-CQ -> GCE-IQ	H3	5,656	0,000

Fonte: a pesquisa

A análise da Tabela 6 considera como satisfatório os valores das relações entre as VLs que apresentam valores de $t \geq 1,96$, o que significa a não rejeição da hipótese nula de adequação ao diagrama de caminhos. Por isso, as relações estabelecidas (valores sombreados) apresentam valores superiores ao valor de referência, indicando que as correlações e os coeficientes de regressão são significativos. Já os valores das relações que não obedecem ao valor de referência e encontram-se abaixo do estabelecido indicam a possível rejeição da hipótese nula de adequação ao diagrama de caminhos, isso significa que possam existir outras variáveis que apresentem maior relação com o modelo do que as que foram consideradas na pesquisa. Assim, as relações (valores demarcados com “*”) apresentam valores inferiores, o que significa que as correlações e os coeficientes de regressão não são significativos.

Concomitante à terceira análise, a quarta e última avalia a confirmação das hipóteses da pesquisa. Sendo assim, as relações pertinentes às hipóteses: H1a, H1b, H2a, H2c e H3 são suportadas pelo parâmetro estabelecido ($t \geq 1,96$), o que configura sua não rejeição; e as relações relativas às hipóteses H2b e H2d encontram-se abaixo do estabelecido, devendo então, serem rejeitadas por esta pesquisa. A Tabela 7 apresenta o resultado da confirmação das hipóteses para posterior discussão.

Tabela 7 – Confirmação das Hipóteses da Pesquisa

	Hipóteses	Resultado
H1a	O fator contingencial ambiente possui associação direta com a gestão de custos estruturais.	Não rejeitada
H1b	O fator contingencial ambiente possui associação direta com a gestão de custos operacionais.	Não rejeitada
H2a	A gestão de custos estruturais possui associação positiva com o desempenho das IQ.	Não rejeitada
H2b	A gestão de custos estruturais possui associação positiva com o desempenho organizacional.	Rejeitada
H2c	A gestão de custos operacionais possui associação positiva com o desempenho dos CQ.	Não rejeitada
H2d	A gestão de custos operacionais possui associação positiva com o desempenho organizacional.	Rejeitada
H3	A gestão de custos operacionais possui associação direta com a gestão de custos	Não rejeitada

estruturais.

Fonte: a pesquisa

Os achados desta pesquisa revelam a não rejeição da **H1a**, isso significa que em ambientes considerados incertos e dinâmicos, diversos, complexos e hostis, o uso de IQ é intensificado, uma vez que programas e ferramentas da qualidade são usados como estratégia para auxiliar nos projetos de produtos e no processo de produção, sendo capaz de impactar na estrutura de custos da empresa. Portanto as características do ambiente em que a organização atua pressionam-na a usar estratégias que modifiquem sua estrutura de custos, fortalecendo a gestão dos custos e munindo o gestor com informações importantes para a tomada de decisão.

Os achados deste estudo evidenciam a não rejeição da **H1b**, isso significa que em ambientes considerados incertos e dinâmicos, diversos, complexos e hostis, há a necessidade do intenso acompanhamento dos CQ, uma vez que fornecem informações importantes sobre como a qualidade está sendo operacionalizada na organização. Esse resultado revela que as empresas brasileiras de grande porte acompanham os CQ, visando identificar melhorias em relação as estratégias adotadas, frente ao ambiente em que atuam, contribuindo para gerar informações relevantes ao gestor e facilitando a tomada de decisões assertivas. No mais, esses resultados corroboram com os estudos seminais de Burns e Stalker (1961), Lawrence e Lorsch (1967) e Mintzberg (1979), já que evidenciam que o ambiente, composto por suas características, exerce pressão nas organizações em função da necessidade de adequação ou criação de distintas estruturas organizacionais.

No que se refere à segunda hipótese, os achados desta pesquisa atestam a não rejeição da **H2a**, o que significa que as atividades que modificam a estrutura de custos da organização, identificadas pelo uso de programas e ferramentas da qualidade, apresentam resultados reais capazes de assegurar o desempenho dessas iniciativas. Esses resultados revelam que as empresas brasileiras de grande porte, analisadas por esta pesquisa, fazem o uso correto dessas iniciativas, apresentando desempenhos favoráveis por conseguir a criação de processos de produção arrojados, a obtenção de maior qualidade frente aos produtos e serviços oferecidos, a conquista de maior satisfação dos clientes, e o aumento nos ganhos financeiros. Assim sendo, esses achados corroboram com Anderson e Decker (2009a), visto que as atividades usadas que modificam a estrutura de custos da organização estão alinhadas com a estratégia adotada, o que garante efetividade das atividades e desempenho positivo da estratégia adotada.

Na análise da **H2b**, os achados desta pesquisa certificam a sua rejeição, o que significa que mesmo que os estudos enfatizem que um desempenho positivo é alcançado por meio da GCE, as variáveis provenientes do modelo não são suficientes ou adequadas para suportar a relação sugerida. Esse resultado não corrobora com o que Henri et al. (2015) atestam em seu estudo, dessa forma, é possível entender que em cenários diferentes de análise, diferentes perspectivas são investigadas, por isso, quando relaciona-se os constructos, resultados diferentes são encontrados. Por conseguinte, o uso de IQ não apresenta relação significativa com o desempenho da empresa, diferentemente, do que a literatura diz, quando Hendricks e Singhall (1997; 2001) enfatizam que programas e ferramentas da qualidade, quando adotados de forma efetiva pelas empresas, podem colaborar para um desempenho superior em relação aos concorrentes. Nesse momento, ressalta-se que, empiricamente, não houve constatação da relação positiva entre a GCE e o desempenho organizacional, porém, sabe-se que, qualitativamente, os PQ e FQ auxiliam na garantia por melhor desempenho, caso contrário, do que adiantaria investir em iniciativas da qualidade, se resultados não fossem esperados ou obtidos? Essa inquietação é registrada, visto que não parece ter lógica as respostas apontarem que há redução de custos, melhoria nos processos e maior satisfação dos clientes, porém, estatisticamente, não refletem melhor desempenho à organização, ou ainda, o uso de iniciativas da qualidade possibilitarem ganhos financeiros, qualidade nos produtos e

processos, satisfação dos clientes e processos arrojados, e tudo isso não refletir num maior desempenho organizacional.

Ao verificar a **H2c**, os achados desta pesquisa atestam a sua não rejeição. Esses resultados inferem que as atividades de manutenção preventiva dos equipamentos, de desenvolvimento de PQ, de auditoria dos PQ e da avaliação de conservação dos materiais em estoque, garantem um desempenho favorável dos CQ, verificando sua contribuição para a redução dos custos, para o gerenciamento da empresa, para melhorias nos processos e para maior satisfação dos clientes, suportando a hipótese de que a GCO associa-se positivamente com o desempenho dos CQ.

Contudo, os achados deste estudo certificam a rejeição da **H2d**, o que significa que mesmo que os estudos enfatizem que um desempenho positivo é alcançado por meio da GCO, as variáveis provenientes do modelo não são suficientes ou adequadas para suportar a relação sugerida. Esse resultado não corrobora com o que Henri et al. (2015) confirmam em seu estudo. Dessa forma, ao analisar qualidade no contexto das organizações, verifica-se que o acompanhamento dos CQ não apresenta relação significativa com o desempenho da empresa, diferentemente, do contexto dos custos ambientais investigado por Henri et al. (2015), em que o acompanhamento dos custos ambientais contribui para um desempenho positivo das empresas de manufatura canadenses. Sendo assim, mesmo que o acompanhamento dos CQ sirva para monitorar a eficácia das estratégias da qualidade em relação aos custos, ao mesmo tempo em que direcionam iniciativas para o seu aperfeiçoamento (JURAN; GRAYNA, 1991; CROSBY, 1994; FEIGENBAUM, 1994), quando relacionados de forma única com o desempenho da empresa, não é possível atestar que contribuam para um aumento no volume de vendas, na margem de lucro, no retorno sobre o investimento e no desempenho de modo geral da empresa.

Uma possível explicação recai sobre o fato de que os produtos e serviços das empresas brasileiras de grande porte, investigadas por esta pesquisa, que, por ventura, apresentam qualidade inferior ao estabelecido também tenham seu espaço no mercado. Isso significa que mesmo que ocorra o acompanhamento em relação à manutenção preventiva dos equipamentos, ao desenvolvimento e auditoria nos PQ e à avaliação de conservação dos materiais em estoque, o produto que não estiver nas especificidades adequadas em relação à qualidade, podem ser comercializados como segunda linha, o que contribui para que o gestor perceba esse fato como de maior impacto no desempenho da empresa (visto que ainda aufira retorno sobre o produto) do que o acompanhamento dos CQ em si.

Por fim, os achados desta pesquisa atestam a não rejeição da **H3**, o que significa que o gerenciamento de custos operacionais atua como um gatilho para o sucesso do gerenciamento dos custos estruturais. Esse resultado assemelha-se ao que Henri et al. (2015) encontrou em sua pesquisa, o que revela que mesmo em cenários diferentes de análise, a GCO garante maior efetividade à GCE. Portanto, ao considerar o contexto da qualidade nas organizações, os achados desta pesquisa vão de encontro às pesquisas anteriores (RUST et al., 1994; ATKINSON et al., 2000; HORNGREN et al., 2000; MAHER, 2001), visto que corroboram em atestar que o acompanhamento dos CQ é pré-requisito para que as organizações alcancem a eficácia dos PQ e das FQ. Infere-se por meio desta pesquisa que o acompanhamento dos CQ fornece informações importantes para que estratégias sejam adotadas, o que significa que conhecer, entender e acompanhar os CQ aumentam as chances da empresa em adotar estratégias capazes de oferecer melhoria nos produtos, serviços e processos, garantindo alta qualidade ao menor custo possível, contribuindo para modificar a estrutura de custos da organização.

5 Conclusão

Esta pesquisa perscrutou relação entre o ambiente, a gestão estratégica de custos e o desempenho sob a perspectiva da qualidade em empresas brasileiras de grande porte. Dessa forma, frente à literatura investigada, foram identificadas variáveis que representavam as características do ambiente de atuação organizacional (incerteza, diversidade, complexidade e hostilidade), da gestão estratégica de custos, sendo: gestão de custos estruturais (uso de iniciativas da qualidade) e gestão de custos operacionais (acompanhamento dos custos da qualidade); e do desempenho percebido (desempenho das iniciativas da qualidade, dos custos da qualidade e da empresa), para então, estabelecer hipóteses entre os constructos e testá-las empiricamente.

Os achados deste estudo permitem quatro conclusões principais, sendo: (i) o uso de iniciativas da qualidade é um aspecto importante da gestão de custos estruturais que auxilia a organização a alinhar sua estrutura de custos com a estratégia adotada; (ii) o acompanhamento dos custos da qualidade é uma importante ferramenta da gestão de custos operacionais que ajuda a monitorar, controlar e otimizar o desempenho das estratégias adotadas; (iii) o acompanhamento dos custos da qualidade atua como um pré-requisito para que as organizações alcancem eficiência no uso de iniciativas da qualidade; e (iv) o ambiente de atuação oferece oportunidades e ameaças derivadas das transformações ocasionadas pelas mudanças econômicas, políticas, sociais e culturais que afetam a organização.

Em consonância com os resultados obtidos, a realização deste estudo contribuiu para expandir as pesquisas no âmbito da contabilidade gerencial, auxiliando na construção de um corpo unificado de conhecimento na perspectiva da GEC, propagando o contexto da qualidade como mecanismo de análise. Além disso, contribuiu para gerar informações aos gestores em relação a identificação das condições ambientais em que as empresas se inserem, além de evidenciar a necessidade de adotarem novas abordagens para o gerenciamento dos custos, ao analisar a qualidade no contexto organizacional.

Para a realização desta pesquisa, algumas limitações são identificadas, decorrentes, principalmente, das escolhas feitas pelo pesquisador. As limitações deste estudo estão relacionadas: às empresas brasileiras de grande porte, visto que foram investigados todos os setores respondentes e não apenas um setor específico; quanto às variáveis utilizadas para verificar os constructos defendidos, uma vez que pode haver outras variáveis capazes de medir os constructos e explicar as relações entre eles; e quanto ao respondente do questionário, não podendo atestar com certeza quem foi que respondeu, já que a relação de confiança estabelecida não pôde ser comprovada fisicamente.

Por fim, face às conclusões estabelecidas, concebe-se que os achados desta pesquisa instigam novas oportunidades de pesquisa, por isso, duas recomendações para trabalhos futuros são: (i) concentrar as investigações em empresas de setores de atividades específicos, tentando garantir o máximo de participações para que as conclusões possam ser generalizadas, tendo um panorama real do setor analisado; e (ii) produzir estudos de caso que permitam triangular os dados e analisar as complexidades existentes que influenciam a realidade investigada.

Referências

Anderson, S. W. Managing cost and cost structure throughout the value chain: research on strategic cost management. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Eds.), **Handbook of management accounting research**. Oxford, UK: Elsevier, 481-506, 2007.

Anderson, S. W., & Decker, H. C. Strategic cost management in supply chains, part 1: structural cost management. **Accounting Horizons**, 23(2), 201-220, 2009a.

Anderson, S. W., & Decker, H. C. Strategic cost management in supply chains, part 2: executional cost management. **Accounting Horizons**, 23(3), 289-305, 2009b.

Atkinson, A. A., Banker, R., Kaplan, R. S., & Young, S. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

Bacic, M. J., & Petenate, A. J. Modelo para melhoria de processos aplicado na gestão de custos. **Revista Universo Contábil**, 2(3), 09-24, 2006.

Bhimani, A. **Management accounting in the digital economy**. Oxford University Press on Demand, 2003.

Bistaffa, B. C. **Incorporação de indicadores categóricos ordinais em modelos de equações estruturais**. Dissertação de Mestrado, Instituto de Matemática e Estatística da Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil, 2010.

Carvalho, M. M. Histórico da gestão da qualidade. In: Carvalho, M. M., Paladini, E. P. (Coord.) **Gestão da Qualidade: teoria e casos**. (pp. 1-23). Rio de Janeiro: Elsevier: Abepro, 2012.

Cohen, J. **Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences**. 2 ed. New York: Psychology Press, 1988.

Cooper, R., & Slagmulder, R. (1998). The scope of strategic cost management. *Strategic Finance*. 79, 16-18.

Duncan, R. B. Characteristics of organizational environments and perceived environmental uncertainty. **Administrative Science Quarterly**, 17, 313-327, 1972.

Ellram, L. M. **Strategic cost management in the supply chain: A purchasing and supply management perspective** (pp. 16-18). Tempe, AZ: CAPS Research, 2002.

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

Feigenbaum, A. V. **Controle da qualidade total**. Makron Books, 1994.

Fornell, C.; Larcker, D. F. Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. **Journal of Marketing Research**, 18(1), 39-50, 1981.

Garvin, D. A. **Gerenciando a qualidade: a visão estratégica e competitiva**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.

Gomes, L. G. S. Reavaliação e melhoria dos processos de beneficiamento de não tecidos com base em reclamações de clientes. **Revista Produção on-line**, 6(2), 2006.

Hair Jr., J. F.; Hult, G. T. M.; Ringle, C. M.; & Sarstedt, M. **A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)**. Thousand Oaks: SAGE, 2014a.

- Hair Jr., J. F.; Black, W. C.; Babin, B.; Anderson, R. E.; & Tathan, R. L. **Análise multivariada de dados**. 6ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.
- Hendricks, K. B., & Singhal, V. R. The long-run stock price performance of firms with effective TQM programs. **Management Science**, 47(3), 359-368, 2001.
- Henri, J. F., Boiral, O., & Roy, M. J. Strategic cost management and performance: The case of environmental costs. **The British Accounting Review**, 48(2), 269-282, 2015.
- Horngrén, C. T., Datar S. M., & Foster G. **Contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- Junqueira, E. R. **Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da teoria da contingência**. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil, 2010.
- Khandwalla, P. N. The effect of different types of competition on the use of management controls. **Journal of Accounting Research**, 275-285, 1972.
- Kumar, A., & Shafabi, K. Strategic cost management: suggested framework for 21st Century. **Journal of Business and Retail Management Research**, 5(2), 118-130, 2011.
- Maher, M. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.
- Manoochehri, G. The road to manufacturing excellence: using performance measures to become world-class. **Industrial Management**, 41(2), 7-13, 1999.
- Martins Jr., V. A. **Ferramentas da qualidade**. Curitiba: Móbile Chão de Fábrica, 2002.
- Mintzberg, H. **The structuring of organizations: a synthesis of the research**. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1979.
- Pinto, S. H. B., Carvalho, M. M. D., & Ho, L. L. Implementação de programas de qualidade: um survey em empresas de grande porte no Brasil. **Gestão & Produção**, 13(2), 191-203, 2006.
- Porter, M. **Competitive advantage: creating and sustaining superior performance**. New York: The Free Press, 1985.
- Rust, R. T., Zahorik, A. J., & Keiningham, T. L. **O retorno da qualidade: ROQ**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1994.
- Shank, J. K., & Govindarajan, V. **Strategic cost management: the new tool for competitive advantage**. New York: The Free Press, 1993.
- Slavov, T. N. B. **Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual**. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil, 2013.
- Teixeira. S. **Gestão das organizações**. Alfragide: McGraw Hill, 1988.