

# UMA ANÁLISE SOBRE O DESENHO DE SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL FOCADOS NOS CLIENTES SOB A PERSPECTIVA DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA.

## RESUMO

A importância do cliente para o sucesso a longo prazo de qualquer empreendimento tem representado tema central nas discussões na área de negócios, tendo em vista a continuidade e o sucesso empresarial. Assim, o presente estudo buscou, sob a perspectiva da teoria da contingência, compreender, no ambiente empresarial brasileiro, a influência de fatores contingenciais externos e internos no desenho de sistemas de controle gerenciais focados nos clientes. Os dados de uma amostra formada por 83 empresas brasileiras foram coletados através de uma pesquisa tipo *survey*. Para a análise dos dados foi adotada a técnica de Modelagem de Equações Estruturais com o método de estimação *Partial Least Square* (PLS). Os resultados comprovaram todas as hipóteses de pesquisa. Conclui-se que as características do ambiente participam sobremaneira nas decisões que envolvem a configuração dos fatores contingenciais internos e estes no desenho de Sistemas de Controle Gerencial (SCG) focados nos clientes. Além disso, o desenho apropriado dos SCG focados nos clientes exerce papel fundamental na satisfação dos seus usuários alavancando o alto desempenho desses sistemas. Os resultados da pesquisa estão sujeitos a algumas limitações: i- os respondentes são, na sua maioria, representantes da área de Controladoria. ii- a amostra, constituída por 83 empresas, foi intencional, portanto, os resultados não podem ser generalizados para a população. Estas limitações remetem a novas oportunidades de pesquisa, tais como: i- verificar a possibilidade de estabelecer um arranjo (fit) entre fatores contingenciais, desenho, uso de SCG focados nos clientes e desempenho; ii- realizar este modelo de pesquisa com outro público alvo.

## 1. INTRODUÇÃO

A importância do cliente para o sucesso a longo prazo de qualquer empreendimento tem representado tema central nas discussões na área de negócios. As empresas, na busca pela competitividade, descobriram nos clientes uma oportunidade de alavancar seus resultados. Isto se deve à constatação de que todas as empresas têm clientes e nenhuma delas pode existir indefinidamente se fracassar no atendimento às suas necessidades (ATKINSON et al., 2000).

Para Gupta e Lehmann (2006), os clientes são importantes ativos da empresa e representam a razão da existência de qualquer organização. Sem clientes a empresa não gera receitas, nem resultados e conseqüentemente não possuirá valor de mercado. Na mesma linha, Blattberg et al. (2001) argumentam que o cliente é um ativo financeiro que as empresas devem avaliar, gerir e maximizar, assim como qualquer outro ativo, se quiserem conquistar uma vantagem competitiva.

Os conceitos de valor e lucratividade do cliente são predominantemente encontrados na literatura de marketing e em menor número na literatura da contabilidade de hotéis e bancos. De maneira geral, na literatura contábil, os conceitos de valor e lucratividade do cliente são conhecidos como *customer accounting* ou contabilidade focada no cliente (GUILDING; MCMANUS, 2002; LIND; STRÖMSTEN, 2006; WEIR, 2008).

Existem duas razões fundamentais para as organizações adotarem a abordagem do valor do cliente. Primeiro, uma gama de novas tecnologias convergem para tornar possível o gerenciamento da base de clientes. Segundo, as capacidades propiciadas pelo surgimento dessas tecnologias e as mudanças turbulentas no ambiente de negócios requerem da gerência a maximização do valor da base de clientes da empresa (BLATTBERG; GETZ; THOMAS, 2001).

Na competência organizacional “orientação para o mercado” os clientes representam o cerne da questão. (GUILDING E MCMANUS, 2002). Na opinião de Gupta e Lehmann (2006) os clientes representam a existência da organização. Assim como muitos outros clichês, parece ser verdade que, sem clientes, uma empresa não tem vendas, nem lucros e conseqüentemente não possui valor de mercado.

Nesse sentido, o Sistema de Controle Gerencial (SCG), sistema que perpassa toda a estrutura organizacional e fornece insumos para decisões estratégicas, táticas e operacionais, conectando as pessoas com as suas respectivas atividades organizacionais, deve ser estruturado para contribuir com o processo decisório e o alcance da vantagem competitiva, remunerando adequadamente o capital investido (DECHOW; GRANLUND; MOURITZEN, 2007).

A abordagem contingencial, aplicada à Contabilidade Gerencial, baseia-se na premissa de que não há um único modelo de sistemas de controle gerencial que se aplique de forma efetiva e eficaz a todo tipo de organização, variando de acordo com a influência dos fatores contextuais (DONALDSON, 2001).

Dessa forma, a efetividade dos sistemas de controle gerencial, é contingente a certas circunstâncias enfrentada pelas empresas, as quais são importantes para a escolha de um desenho apropriado de sistemas de controle gerenciais. (FERREIRA E OTLEY, 2010; FISCHER, 1995; OTLEY, 1980)

Fatores contingenciais como ambiente, estratégia, estrutura e porte empresarial são variáveis que influenciam a escolha e o respectivo uso de instrumentos, técnicas ou práticas contábeis. Assim sendo, o desenho de sistemas de contabilidade focados nos clientes devem igualmente estar apropriados para auxiliar os gestores a atingir os objetivos organizacionais.

Dessa maneira, buscando investigar os aspectos do relacionamento dessas variáveis, formula-se a seguinte questão de pesquisa: Quais são as influências dos fatores contingenciais no desenho dos sistemas de controle gerencial focados nos clientes e a influência destes no desempenho do sistema?

Diante dessas considerações, o presente trabalho objetiva compreender as influências entre os atributos do sistema de contabilidade focado nos clientes, os fatores contingenciais e o desempenho desses sistemas.

As principais contribuições deste trabalho referem-se: i- ao estudo paralelo das pesquisas desenvolvidas por McManus (2006) permitindo avaliar e relacionar os resultados obtidos; ii- adicionar às pesquisas em contabilidade gerencial a temática referente à contabilidade focada no cliente, o relacionamento entre fatores contingenciais e seus principais construtos, e o efeito no desempenho do sistema.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Teoria da Contingência**

Estudos contemporâneos sobre as organizações proporcionaram o surgimento de uma nova perspectiva teórica: a estrutura da organização e seu funcionamento são dependentes da sua interface com o ambiente externo. Assim, diferentes ambientes requerem diferentes desenhos organizacionais para obter a eficácia. Torna-se, portanto, imperativo um modelo apropriado para cada situação (CHIAVENATO, 2004).

A teoria da contingência também existe dentro do contexto da mudança ambiental evolucionária. A premissa básica é que desempenhos mais altos estão associados a empresas que desenvolvem um ajuste mais benéfico com seu ambiente. Desse modo, o desempenho organizacional pode ser visto como resultado conjunto das forças ambientais e das ações estratégicas da empresa (WRIGHT; KROLL; PARNELL, 2000, p.32).

De acordo com Donaldson (2001, p.1), a essência do paradigma da teoria da contingência reside na eficácia das organizações, que é alcançada através do ajustamento das suas próprias características, tal como sua estrutura, com as contingências que refletem a situação da organização.

Donaldson (2001) conceitua contingência como sendo qualquer variável que modera o efeito de uma característica organizacional no desempenho da organização. Os pesquisadores têm estudado a contingência sob vários aspectos, tais como o ambiente (BURNS; STALKER, 1961 apud CHIAVENATO, 2004), o porte (CHILD, 1975 apud CHIAVENATO, 2004) e estratégia organizacional (CHANDLER, 1962 apud CHIAVENATO, 2004).

### **2.2 Controle Gerencial, Sistemas de Controle Gerencial**

Os termos contabilidade gerencial, sistemas de contabilidade gerencial, sistemas de controle gerencial e controle organizacional são, algumas vezes, utilizados como forma alternativa (CHENHALL, 2003, p.129). No entanto, como observam Frezatti et al. (2009, p.12), esses termos podem parecer sinônimos, mas realmente não o são, cabendo a cada um deles conceitos bem específicos.

Muitos autores, na opinião de Merchant e Otley (2007), quando não se referem ao termo Controle como sinônimo de poder, o fazem para destacá-lo como parte de um processo genérico da administração, que envolve: 1- o estabelecimento de objetivos; 2- a decisão pela melhor estratégia para alcançar esses objetivos; 3- implementar as estratégias escolhidas; e 4- assegurar-se de que nada, ou o mínimo possível, dê errado.

Como lembra Langfield-Smith (2007, p.754), os tipos de controles têm sido categorizados de várias maneiras. A autora cita como exemplos: formal e informal (Anthony et al., 1989), comportamentais e resultados (Ouchi, 1977), mercado, burocrático e grupos sociais (Ouchi, 1977), administrativo e social (Hopwood, 1976), resultados, ação e pessoais (Merchant, 1985), burocráticos e orgânicos (Chenhall, 2003), e diagnóstico e interativo (Simons, 1995).

Uma outra definição de Controle gerencial é dada por Anthony e Govindarajan (2008) como o processo pelo qual os gestores influenciam os outros membros de uma

organização para implementar suas estratégias. Consideram que esse processo envolve uma série de atividades que incluem: planejamento, coordenação, comunicação, avaliação, decisão e influência sobre pessoas.

O conceito de processo é compartilhado por Giraud et al. (2011, p.2) que observam que o Controle Gerencial pode ser definido como um processo, no qual a empresa estabelece objetivos de desempenho e esforça-se ao máximo para alcançá-los ao longo do tempo. Além das ações tomadas para atingir esses objetivos, esse processo envolve lidar com as ameaças externas e as dificuldades internas.

Frezatti et al. (2009, p.13), citando Anthony e Govindarajan (2008), descrevem Controle Gerencial como o conjunto de atividades desenvolvidas para assegurar que os planos gerenciais sejam atingidos. Esse conjunto de atividades demanda recursos e estrutura para que as atividades sejam desenvolvidas.

### **2.2.1 Estrutura de um Sistema de Controle Gerencial**

Um sistema de controle gerencial é estruturado baseado em duas dimensões fundamentais: i- desenho e ii- uso. O desenho de SCG, de acordo com Ferreira e Otley (2009) vem sendo conceitualizado de duas formas. A primeira reúne os atributos dos SCG, segmentado pelas características da informação, Gordon e Miller (1976), Amigoni (1978), Merchant (1981), Chenhall e Morris (1986) e Simons (1987) e o segundo, pelas características dos artefatos empregados que os compõem.

O desenho de SCG é configurado a partir de um conjunto de técnicas de controle, representado por “artefatos” que normalmente são utilizados de forma conjunta e cobrem uma vasta área de interesse da organização. Entre essas áreas destacam-se: i- planejamento e controle de curto e longo prazo; ii- avaliação de desempenho; iii- custeio do produto; iv- informação de suporte ao processo decisório. As características desses artefatos do SCG são classificadas em tradicionais e contemporâneas (FERREIRA; OTLEY, 2009).

### **2.3 Sistemas De Controle Gerenciais Focados Nos Clientes**

As empresas, na busca pela competitividade, descobriram nos clientes uma oportunidade de alavancar seus resultados, passando a concentrar neles uma série de ações estratégicas. Isto se deve à constatação de que todas as empresas têm clientes e nenhuma pode existir indefinidamente se não conseguir atender às necessidades desses clientes (ATKINSON et al., 2000). Existindo, portanto, uma plataforma para os gestores compreenderem os efeitos dessas diferenças entre os clientes, o que revela a utilidade e aplicação da contabilidade focada no cliente (KAPLAN; NARAYANAN, 2001).

Os conceitos a respeito da avaliação do valor da lucratividade do cliente são encontrados predominantemente na literatura de marketing e em menor número nas esferas da contabilidade, o segmento hoteleiro e bancos (WEIR, 2008). Em geral, na literatura contábil, a avaliação e as métricas da lucratividade do cliente são contextualizadas holisticamente como “*customer accounting*”, a contabilidade focada no cliente (GUILDING; MCMANUS, 2002; LIND; STRÖMSTEN, 2006).

Na opinião de Weir (2008), na sistematização das práticas da contabilidade focada no cliente, fica evidente a existência de três estágios em seu desenvolvimento, sendo cada um deles relacionado a um conjunto próprio de técnicas e procedimentos.

Ainda, segundo Weir (2008), o primeiro estágio refere-se simplesmente ao cálculo do lucro do cliente, denominando-se análise da lucratividade do cliente ou análise da lucratividade de um segmento de clientes. O segundo estágio leva em conta o resultado obtido do cliente durante todo o seu ciclo de relacionamento, também conhecido como ciclo de relacionamento com o cliente e, no terceiro e último estágio, relaciona-se com a noção de avaliar o cliente como um ativo integrante do patrimônio da empresa, denominando-se valor econômico do cliente.

### **2.3.1 Análise Da Lucratividade Do Cliente (ALC) – (*Customer Profitability Analysis*)**

Os autores Guilding e McManus (2002) reconhecem o artigo titulado como “*Customer Profitability Analysis*” publicado por Bellis-Jones (1989) como o primeiro trabalho a utilizar a abordagem da Contabilidade Focada no Cliente (CFC) na literatura da contabilidade gerencial. A partir desse marco, o interesse pelas pesquisas sobre o tema vem aumentando e entre as diversas abordagens da contabilidade focada no cliente, a “análise da lucratividade do cliente” é aquela que é mais bem compreendida e das mais amplamente utilizadas (ROSLENDER; HART, 2010).

O aspecto fundamental na Análise da Lucratividade do Cliente (ALC) reside no fato de que se podem obter lucros diferentes entre os vários clientes que adquirem o mesmo produto (FOSTER; GUPTA, 1994). Em razão disto, pesquisadores têm discutido a importância em compreender de que maneira os clientes contribuem para a geração do lucro da empresa, pois, dado que mesmos montantes de receita contribuem diferentemente para o lucro, conclui-se que alguns clientes são mais lucrativos do que outros (KAPLAN; NARAYANAN, 2001; REINARTZ et al., 2005; LIND; STRÖMSTEN 2006).

Na literatura podem-se encontrar diversas abordagens para calcular a lucratividade do cliente, no entanto, em essência, traduz-se numa formulação simples, pois representa o resultado das atividades com determinado cliente (WEIR, 2008). A expressão pode ser dada por:  $\text{Receita (-) Custos e Despesas} = \text{Lucro (prejuízo) do cliente}$

Na prática, de acordo com Guilding e McManus (2002), a operacionalização dessa abordagem refere-se ao processo de apurar o lucro obtido de um determinado cliente. No cálculo desse lucro são consideradas as receitas e deduzidos os custos específicos de servir o cliente.

O resultado a partir dessa análise pode ser mais ou menos sofisticado. Malmi et al. (2004) argumentam que, quanto mais sofisticadas forem essas análises, mais provável que as decisões alcancem melhores resultados financeiros. As análises sofisticadas levam em conta o uso do “ABC” (*Activity Based Costing*), pois se considera que a metodologia de custeio baseada em atividades é o método de custeio mais apropriado, em virtude da alocação dos custos gerais aos clientes específicos, baseado na informação das atividades (KAPLAN; COOPER, 1998; KAPLAN; NARAYANAN, 2001; LIND; STRÖMSTEN, 2006).

O cálculo da rentabilidade do cliente leva em conta, portanto, os custos de atender o cliente. Para Guerreiro et al. (2008), nesse contexto dois temas se destacam na literatura de marketing e contabilidade gerencial: o custo para servir e a rentabilidade de clientes. Os autores consideram, como custos para servir, os custos das atividades administrativas, comerciais e logísticas relacionados ao atendimento ao cliente e que são mensurados utilizando-se a metodologia de custeio baseado em atividades.

Van Raaij (2005) afirma que a análise da lucratividade do cliente tem uma orientação retrospectiva, já que se baseia em valores históricos da receita e do custo. Essa abordagem propicia relevantes considerações sobre dependência e manutenção na base de clientes. Contudo possui algumas limitações, sobretudo quando se deseja uma posição da base de clientes no longo prazo. Para uma transição do modo retrospectivo para prospectivo se faz necessário incluir na análise do valor do cliente estimativa de receitas e custos futuros.

### **2.3.2 Valor Vitalício Do Cliente Ou Valor Do Relacionamento Com o Cliente (VVC) - (*Customer Lifecycle Value*)**

Uma definição amplamente aceita refere-se ao período compreendido entre o início e o fim do relacionamento do cliente com a empresa, ou seja, um modelo de ciclo de relacionamento de clientes que reflete o desenvolvimento da relação empresa-cliente ao longo do tempo (WANGENHEIM; LENTZ, 2006).

Para os autores Bolton, Lemon e Verhoef (2002), e Verhoef (2003), o valor do relacionamento com o cliente representa o valor atual líquido de todos os lucros, isto é, receitas menos custos, a partir de um cliente individual em que “todos os lucros” incluem múltiplos comportamentos dos clientes. Esses comportamentos abrangem tempo (retenção), profundidade (frequência da compra) e amplitude (compras cruzadas).

Na opinião de Gupta et al. (2006), o Valor Vitalício do Cliente (VVC) é o valor presente dos resultados esperados de um cliente durante todo o ciclo de vida de seu relacionamento com a empresa. Corroboram essa opinião Bauer e Hammerschmidt (2005) afirmando que, sob o ponto de vista do fornecedor, o valor do relacionamento com o cliente representa um profundo entendimento do valor do cliente, já que é capaz de mensurar os lucros sobre todo o ciclo de vida do cliente.

Estudos anteriores encontrados na literatura da contabilidade gerencial abordam o valor do relacionamento com o cliente, como meio de avaliar a influência desse relacionamento com o desempenho, dando foco especial na informação não financeira (MOURITSEN, 1997, VAIVIO, 1999; MALMI et al., 2004).

O modelo para mensurar o valor do relacionamento com o cliente é similar à abordagem do fluxo de caixa descontado utilizado em finanças, exceto pelo fato de reconhecer que alguns clientes são mais importantes e mais lucrativos do que outros, além de incorporar a possibilidade da desistência de alguns clientes no futuro (GUPTA et al., 2006). Nessa mesma direção, Weir (2008) reitera a orientação voltada para o futuro e destaca seu fundamento em finanças, ao afirmar que o modelo emula um tipo de cálculo de valor presente líquido.

### **2.3.3 Valor Econômico Do Cliente Ou Valor Do Ativo Em Cliente (VEC) - (*Customer Equity*)**

O Valor Econômico do Cliente (VEC) é comumente descrito como o somatório dos resultados individuais do relacionamento com o cliente (VVC) tanto para clientes atuais quanto para clientes potenciais. A apuração desses resultados leva em conta o período de tempo em que os clientes realizarão negócios com a empresa (BLATTBERG et al., 2001; RUST et al., 2000; WEIR, 2008).

A premissa básica do valor do ativo em clientes é simples e direta: o cliente é um ativo financeiro que as organizações devem mensurar, gerenciar e maximizar assim como qualquer outro tipo de ativo (BLATTBERG et al., 2001; WIESEL et al., 2008). Essa abordagem foi inicialmente proposta com uma medida para determinar o equilíbrio entre as variáveis: aquisição, retenção e realização de vendas cruzadas, de forma a alcançar o maior Valor Econômico do Cliente (VEC) possível e assim maximizar o valor do relacionamento com o cliente, durante todo o ciclo do seu relacionamento (BLATTBERG et al., 2001).

Alguns estudos sobre VEC mostram sua utilização como um processo para aumentar retornos para o acionista como visto no trabalho de Doyle (2000) e ainda outros, mais recentemente, relacionam o VEC como uma *Proxy* para a avaliação do valor da empresa (BAUER; HAMMERSCHMIDT, 2005; GUPTA et al., 2006; SRIVASTAVA et al., 1998).

Quando se considera o *Customer Equity* (CE) de uma empresa deve-se levar em conta, na opinião de Bauer e Hammerschmidt (2005), dois aspectos fundamentais: i- o valor do relacionamento com clientes atuais e futuros (*Customer Lifetime Value* - CLV) e ii- agregação de todos os valores dos clientes individuais. Desse modo, deve-se considerar, além do valor descontado dos clientes atuais, o valor dos clientes potenciais (*prospects*) (RUST et al.; 2000; JAIN; SINGH, 2002).

Uma abordagem quantitativa, normalmente utilizada para determinar a taxa de aquisição de clientes, é sugerida por Blattberg et al. (2001) representada pelo número de clientes potenciais conquistados sobre o número de clientes potenciais pretendidos. Essa constante expressa a efetividade das atividades de adquirir um cliente

O próximo passo consiste em determinar a lucratividade dos futuros clientes. Na opinião de Bauer e Hammerschmidt (2005), essa informação pode ser obtida utilizando dados históricos dos clientes e, a partir deles, determinar padrões de lucratividade. Projetando-se esses padrões em períodos futuros torna-se possível estimar lucratividades futuras.

### **3. METODOLOGIA E DESENHO DE PESQUISA**

As empresas selecionadas representam várias atividades econômicas, exceto aquelas pertencentes ao mercado financeiro. O grupo de respondentes é formado, na sua grande maioria, por profissionais que estão atuando na área de Controladoria ou funções relacionadas ao exercício das atividades próprias da Contabilidade.

Foram considerados dois grupos de respondentes; o primeiro, é composto pelas empresas das 1000 maiores e melhores da revista Exame e o segundo, os alunos dos programas de pós graduação em nível de mestrado profissional em Contabilidade da Universidade Presbiteriana Mackenzie e da Fundação Capixaba de Ensino.

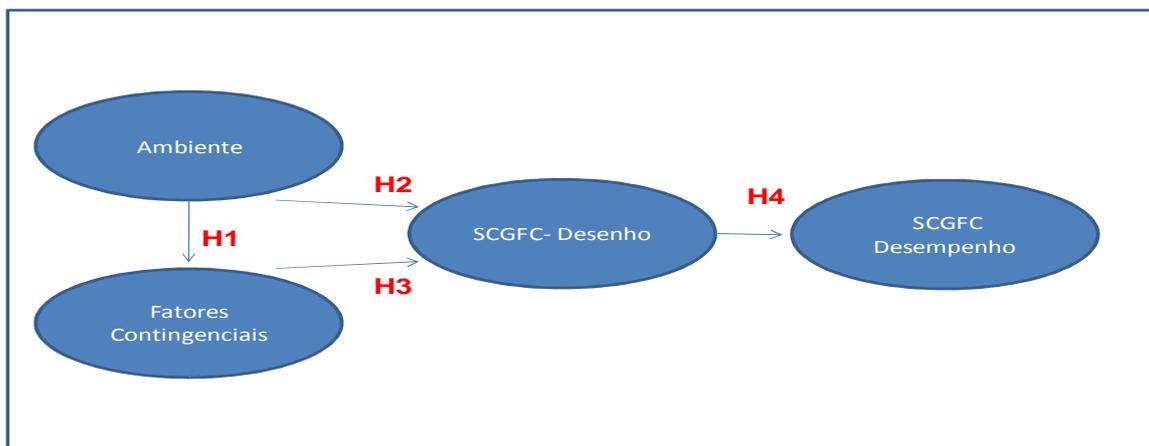
O plano de pesquisa considerou um levantamento do tipo *survey*, com a utilização do questionário eletrônico como instrumento de pesquisa. O período de coleta foi de quatro

semanas, com um comunicado intermediário para incentivar os respondentes. Coletaram-se 83 questionários válidos, com taxa de retorno de 8,9%.

Os dados foram analisados utilizando-se as técnicas da estatística descritiva e a modelagem de equações estruturais com estimação PLS-PM (*Partial Least Squares – Path Modeling*). Os softwares utilizados na análise dos dados foram o SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*) versão 16.0 e o Smart PLS versão 2.0.

A validação da amostra foi obtida com o uso do software G\*Power 3. Para o teste, adotaram-se os valores recomendados por Hair et al. (2005), ou seja, nível de significância de 5% e poder estatístico de 80%, além da consideração de duas variáveis preditoras. Com esses parâmetros, o software retornou o tamanho da amostra igual a 68. Assim sendo, a amostra obtida de 83 casos satisfaz as exigências do modelo estrutural e dá confiabilidade à análise dos resultados.

Na figura abaixo, que representa o desenho de pesquisa, são demonstradas as hipóteses, que foram utilizadas para construir e inferir relações entre as variáveis estudadas.



**H1-** O fator contingencial externo “ambiente” possui associação com os fatores contingenciais internos da organização.

**H2-** O fator contingencial externo “ambiente” possui associação com o desenho do sistema de controle gerencial focado nos clientes.

**H3-** Os “fatores contingenciais internos” possuem associação com o desenho do sistema de controle gerencial focado nos clientes.

**H4-** O “desenho do sistema de controle gerencial focado nos clientes” possui associação com o desempenho desses sistemas.

#### 4. ANÁLISE E DISCUSSÃO

Os dados da tabela abaixo demonstram as atividades econômicas das empresas participantes da pesquisa. Observa-se que a atividade serviços participa com 26,5% do total dos respondentes. Isso se deve, principalmente, ao fato do perfil da empresa à qual o aluno

ou egresso das instituições de ensino está vinculado. Do total de 26 respondentes desse grupo, 17 anotaram estar trabalhando em empresas de serviços.

Atividade	Frequência	%	Frequência Acumulada (%)
Serviços	22,0	26,5	26,5
Outras indústrias de transformação	13,0	15,7	42,2
Agricultura, Pecuária, Floresta e Pesca	9,0	10,8	53,0
Químico, Petroquímico, Papel e Celulose	7,0	8,4	61,4
Comércio	7,0	8,4	69,9
Transporte	4,0	4,8	74,7
Carvão, Petróleo e Minerais	3,0	3,6	78,3
Automotivo	3,0	3,6	81,9
Máquinas, Equipamentos e Materiais Elétricos	3,0	3,6	85,5
Eletricidade, Gás, outras	3,0	3,6	89,2
Têxtil e Confecções	2,0	2,4	91,6
Madeira, Móveis	2,0	2,4	94,0
Farmacêutico	1,0	1,2	95,2
Água, Esgoto, outras	1,0	1,2	96,4
Hotéis e Restaurantes	1,0	1,2	97,6
Atividades Imobiliárias	1,0	1,2	98,8
Telecomunicações	1,0	1,2	100,0
<b>TOTAL</b>	<b>83,0</b>		<b>100,0</b>

Através da matriz de correlações entre as variáveis, observa-se a ausência de multicolinearidade, já que não existe correlação entre os construtos acima de 0,745. Desse modo, não é necessário tomar nenhuma ação corretiva, tais como: modificações nas variáveis ou fazer uso de procedimentos especializados de estimação (HAIR et al., 2005).

A raiz quadrada da variância média explicada é evidenciada nas colunas transversais em negrito e apresenta resultado superior à correlação calculada de cada variável, tanto na vertical quanto na horizontal, indicando que os construtos estão adequadamente discriminados.

	ALC	Ambiente	Desemp.	Estrategia	Estrutura	Porte	Tecnologia	VEC	VVC
ALC	<b>0,930</b>	-	-	-	-	-	-	-	-
Ambiente	0,410	<b>0,800</b>	-	-	-	-	-	-	-
Desempenho	0,611	0,352	<b>0,912</b>	-	-	-	-	-	-
Estrategia	0,327	0,596	0,240	<b>0,709</b>	-	-	-	-	-
Estrutura	0,272	0,287	0,237	0,445	<b>0,764</b>	-	-	-	-
Porte	0,040	(0,067)	(0,017)	0,079	0,140	<b>0,773</b>	-	-	-
Tecnologia	0,468	0,322	0,467	0,339	0,437	0,336	<b>0,690</b>	-	-
VEC	0,740	0,410	0,721	0,278	0,247	0,068	0,443	<b>0,959</b>	-
VVC	0,716	0,301	0,609	0,298	0,224	0,120	0,382	0,745	<b>0,945</b>

O ambiente é o contexto que envolve externamente a organização. É a situação dentro da qual uma organização está inserida, de modo que, tudo o que ocorre externamente no ambiente passe a influenciar internamente o que ocorre na organização. (CHIAVENATO, 2003, p.512)

As variáveis do construto ambiente são operacionalizadas, baseadas na taxonomia desenvolvida por Khandwalla (1972) que sugere que quanto maior o nível de competitividade, maior é a exigência de sistemas de controle gerenciais. Este modelo tem sido utilizado, nas pesquisas em contabilidade gerencial, normalmente, quando se deseja averiguar, as associações entre o fator contingencial ambiente e o desenho de sistemas de controle gerencial. (GORDON E NARAYANAN, 1984; GUILDING E MCMANUS 2002; SHARMA 2002; ESPEJO 2008)

Dessa forma, o construto ambiente reveste-se das características observadas nas diferentes dimensões da competitividade e foi mensurada através dos níveis de intensidade quanto: a) vendas e distribuição; b) qualidade e variedade de produtos; c) preço; d) market-share; e) serviços ao cliente.

A primeira hipótese H1 foi confirmada. O coeficiente estrutural de 0,573 indica o efeito direto que a variável ambiente exerce sobre a variável fatores contingenciais internos revelando a importância dessa associação. Sob a análise do relacionamento entre essas variáveis, o resultado do teste t de 7,670 comprova a diferença das médias das duas variáveis.

Os resultados encontrados estão em conformidade com as pesquisas internacionais realizadas por Kandwala (1972), Gordon e Narayanan (1984), Chenhall e Morris (1986) e pesquisas nacionais desenvolvidas por Espejo (2008) e Junqueira (2010). Esse quadro sugere a proposição citada por Chenhall (2003) de que, quanto mais incerto o ambiente, mais abertos e mais externamente focados são os SCG.

O foco da estratégia empresarial é melhorar a posição competitiva de produtos e serviços da organização no setor ou segmento em que atua, podendo ser classificada em: competitiva (enfrentando todos os concorrentes para obter vantagem); cooperativa (trabalhando com um ou mais concorrentes para obter vantagem em relação aos demais); ou utilizar ambos os sistemas (HUNGER; WHEELLEN, 2002).

As variáveis do construto estratégia serão operacionalizadas baseadas no conceito de estratégias competitivas, estabelecido por Porter (1990) e adaptadas dos estudos de Chenhall e Langfield-Smith (1998) e Chenhall (2005). Serão observados os níveis de importância das seguintes variáveis de pesquisa: a) fornecer produtos de alta qualidade; b) custos de produção baixos; c) fornecer produtos diferenciados; d) fornecer produtos de preço baixo; e) modificar o desenho e introduzir novos produtos rapidamente; f) modificar o volume/mix dos produtos oferecidos; g) fazer entregas rápidas; h) fornecer um serviço efetivo de pós venda; i) disponibilidade imediata de produtos; j) customizar produtos e serviços às necessidades dos clientes.

A segunda hipótese H2 foi confirmada. Estabelecendo que o fator contingencial externo ambiente possui associação com os atributos (desenho) dos sistemas de controle gerencial focados nos clientes. O coeficiente estrutural de 0,413 indica o efeito que a variável ambiente exerce sobre a variável desenho dos SCGFC revelando a importância dessa associação. Sob a análise do relacionamento entre essas variáveis, o resultado do teste t de 4,494 comprova a diferença das médias das duas variáveis.

Um sistema de controle gerencial é estruturado baseado em duas dimensões fundamentais: i- desenho e ii- uso. O desenho de SCG, de acordo com Ferreira e Otley (2009) vem sendo conceitualizado de duas formas. A primeira reúne os atributos dos SCG,

segmentado pelas características da informação, Gordon e Miller (1976), Amigoni (1978), Merchant (1981), Chenhall e Morris (1986) e Simons (1987) e o segundo, pelas características dos artefatos empregados que os compõem.

Já em relação às técnicas do SCG, Frezatti et al. (2009) apresentam uma argumentação para a utilização do termo “artefato” que é adotado em razão de trazer uma certa organização aos elementos do controle gerencial, já que o ambiente de trabalho do controle gerencial inclui uma série de elementos de diferentes naturezas que precisam ser tratados, incluindo o que se chama de conceitos, ferramentas, modelos, sistemas, etc.

A terceira hipótese H3 foi confirmada. O resultado de  $R^2$  de 33% na variável latente de 2ª ordem “fatores contingenciais internos” mostra um efeito forte, Cohen (1977), das variáveis: estratégia, estrutura, tecnologia e porte sobre a variável latente de 2ª ordem “fatores contingenciais internos”. O coeficiente estrutural de 0,396 mostra a significância dessa variável latente como preditora da variável “atributos dos SCGFC”. Sob a análise do relacionamento entre essas variáveis, o resultado do teste t de 3,089 comprova a diferença das médias das duas variáveis.

A variável desempenho dos SCGFC foi operacionalizada baseada no estudo de Ferreira e Otley (2010), no qual a ênfase sobre o desempenho é atribuída ao sistema em si, ao invés de ao desempenho da organização. As variáveis observáveis visaram capturar a satisfação dos usuários do sistema, a contribuição dos SCGFC no desempenho da organização e o desempenho do sistema como um todo. A idéia baseia-se na abordagem da interação onde se espera que a interação entre variáveis contextuais e variáveis organizacionais possa influenciar o desempenho (FERREIRA; OTLEY, 2010).

A quarta hipótese H4 foi confirmada. O resultado de  $R^2$  de 28% na variável latente de 2ª ordem “desenho dos SCGFC” mostra um efeito grande, Cohen (1977), das variáveis: ALC, VVC e VEC. O coeficiente estrutural de 0,716 mostra a significância dessa variável latente como preditora da variável “atributos dos SCGFC”. Sob a análise do relacionamento entre essas variáveis, o resultado do teste t de 11,289 comprova a diferença das médias das duas variáveis.

## 5. CONCLUSÕES

A presente pesquisa procurou compreender, no ambiente empresarial brasileiro, a influência de fatores contingenciais externos e internos, no desenho de sistemas de controle gerenciais focados nos clientes e na prática, sua contribuição para a melhoria do desempenho desses sistemas nas organizações.

Nesse contexto, a pesquisa objetivou investigar a existência de associações entre os atributos do sistema de controle gerencial focado nos clientes, com fatores contingenciais externos (ambiente) e internos (estratégia, estrutura organizacional, tecnologia e porte) e seus efeitos no desempenho do sistema. A pesquisa foi desenvolvida com 83 empresas brasileiras cujos respondentes pertencem, na sua maioria, a cargos geralmente atribuídos à área de Controladoria.

Para a análise multivariada dos dados da pesquisa foi utilizada a técnica estatística modelagem de equações estruturais com o método de estimação *Partial Least Squares*. Esse modelo de estimação permite averiguar relacionamentos entre variáveis latentes que se caracterizam tanto por serem formativas, quanto reflexivas. Além disso, adéqua-se bem ao tratamento estatístico de amostras pequenas.

O fator contingencial externo “ambiente” possui associação com os fatores contingenciais internos da organização: constatou-se que o ambiente exerce influência significativa sobre os fatores contingenciais internos (estratégia, estrutura organizacional, tecnologia e porte). Conclui-se, então, que as características do ambiente participam sobremaneira nas decisões que envolvem a configuração dos fatores contingenciais internos.

O fator contingencial externo “ambiente” possui associação com os atributos do sistema de controle gerencial focados nos clientes: ainda que de maneira relativa, o ambiente exerce influência nos atributos do SCG focados nos clientes. Os “fatores contingenciais internos” possuem associação com atributos do sistema de controle gerencial focado nos clientes: foi constatada a influência dos fatores contingenciais internos no desenho dos SCG focados nos clientes.

Os “atributos do sistema de controle gerencial focado nos clientes” possuem associação com o desempenho desses sistemas: o desenho dos SCG focados nos clientes tem papel fundamental na satisfação pelo uso desses sistemas. Os atributos, considerados na forma de artefatos, representados pela Análise da lucratividade do cliente; Valor vitalício do cliente e Valor econômico do cliente podem, inclusive, contribuir indiretamente para o desempenho econômico da organização.

Em relação aos achados de pesquisa, deve-se observar que o estudo apresenta certas limitações que devem ser observadas nas generalizações, tais como, a opinião do público alvo, o tamanho da amostra e o perfil dos respondentes. Estas limitações remetem a novas oportunidades de pesquisa, assim, sugere-se, que pesquisas subsequentes, abordem a possibilidade de estabelecer um arranjo (fit) entre os fatores contingenciais, desenho, uso de SCG focados nos clientes e desempenho.

## REFERÊNCIAS

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BAUER, H.; HAMMERSCHMIDT. *Customer-based corporate valuation. Integrating the concepts of customer equity and shareholder value*. **Marketing Decision**, v. 43, n. 3, p. 331-348, 2005.

BELLIS-JONES, R. *Customer profitability analysis*. **Management Accounting Research**, p. 6-8, 1989.

BIDO, D. S.; SILVA, D.; SOUZA, C. A.; GODOY, A. S. Mensuração com indicadores formativos nas pesquisas em administração de empresas: como lidar com a multicolinearidade entre eles? **Administração: Ensino e Pesquisa**. Rio de Janeiro, v. 11, n. 2, p. 245-269, 2010.

BLATTBERG, Robert C.; GETZ, Gary; THOMAS, Jacquelyn S. Customer equity. *Building and managing relationships as valuable assets*. New York: HBS Press, 2001.

BOLTON, R. N.; LEMON, K. N.; VERHOEF, P. C. *The theoretical underpinnings of customer asset management: a framework and propositions for future research*. **Erin Report Series Research in Management**, 2002.

BURNS, J.; VAIVIO, J. *Management accounting change*. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 4, 2001.

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

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**, v. 30, p. 127-168, 2003.

CHENHALL, R.H.; LANGFIELD-SMITH, K. *Multiple Perspectives of Performance Measures*. **European Management Journal**, v. 25, n. 4, p. 266-282, 2007.

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

CHENHALL, R. H.; MORRIS, D. *The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of the management accounting systems*. **The Accounting Review**, v. LXI, n. 1, 1986.

CHIAVENATO, I. **Introdução à teoria geral da administração**. 7. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

DECHOW, N.; GRANLUND, M.; MORITSEN, J. (org. Chapman, C.; Hoopwood; Shields). Management control of the complex organization: relationships between management accounting and information technology. **Handbook of Management Accounting Research**, v. 2, 2007.

DONALDSON, L. *The contingency theory of organizations*. Foundations for organizational science. London: Sage, 2001.

DOYLE, P. *Value-based marketing*. **Journal of Strategic Marketing**, v. 8, n. 4, p. 299-311, 2000.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. *The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis*. **Management Accounting Research**, n. 20, p. 263-282, 2009.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. *Design and use of management control systems: an analysis of the interaction between design misfit and intensity of use*. Draft Paper. Aug. 2010.

FOSTER, G.; GUPTA, M. *Marketing, cost management and management accounting and management accounting*. **Journal of Management Accounting Research**, v. 6, p. 43-77, 1994.

FREZATTI, F. et al. **Controle gerencial**: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.

GIRAU, F. et al. *Fundamental of management control*. Pearson education France. Ebook. Disponível em: <<http://www.pearson.fr/livre/?GCOI=27440100959280>>. Acesso em: 22/10/2011.

GORDON, A. L.; NARAYANAN, V. K. *Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 9, n. 1, p. 33-47, 1984.

GRANLUND, M. *On the interface between management accounting and modern information technology*. A literature review and some empirical evidence. Working Paper, 2007.

GUERREIRO, Reinaldo; MERSCHMANN, Elvira Vazquez Villamor; BIO, Sergio Rodrigues. Mensuração do custo para servir e análise de rentabilidade de cliente: uma aplicação em indústria de alimentos no Brasil. **RAUSP-e Revista de Administração - Eletrônica**, São Paulo, v. 1, p. 6, 2008.

GUILDING, C.; MCMANUS, L. *The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 27, p. 45-59, 2002.

GUPTA, S.; LEHMANN, D. R. *Customer lifetime value and firm valuation*. **Journal of Relationship Marketing**, v. 5, n. 2/3, 2006.

GUPTA, S.; HANSENS, D.; HARDIE B.; KAHN W.; KUMAR V.; LIN. N.; RAVISHANKER, N.; SRIRAM, S. *Modeling Customer Lifetime Value*. **Journal of Service Research**, v. 9, p. 139-155, 2006.

HAIR, J. F. et al. **Análise multivariada de dados**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HUNGER, D.; WHEELLEN, T. L. **Gestão estratégica**: princípios e práticas. Rio de Janeiro: Reichmann & Affonso Editores, 2002.

JAIN, D; SINGH, S. S. *Customer lifetime value research in marketing: a review and future directions*. **Journal of Interactive Marketing**, v. 16, n. 2, p. 34-46, 2002.

KANDWALLA, P. N. *The effect of different types of competition on the use of management controls*. **Journal of Accounting Research**, Autumn. 1972.

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

KAPLAN, R. S.; NARAYANAN, V. G. *Measuring and managing customer profitability*. **Journal of Cost Management**, p. 5-15, Sept./Oct. 2001.

LANGFIELD-SMITH, K. (org. Chapman, C.; Hoopwood; Shields) *A review of quantitative research in management control systems and strategy*. **Handbook of Management Accounting Research**, v. 2, 2007.

LIND, J.; STRÖMSTEN, T. *When do firms use different types of customer accounting*. **Journal of Business Research**, v. 59, n. 12, p.1257-1266, 2006.

MALMI, T.; RAULAS, M.; SEHM J. *An empirical study on customer profitability accounting, customer strategies and corporate performance*. Paper presented at the EAA Conference. Prague: April. 2004.

MCMANUS, L. *An examination of customer accounting in an Australian context*. Dissertation submitted in fulfillment of the requirements of the degree of Doctor in Philosophy. Department of Accounting, Finance and Economics, Griffith Business School, Griffith University, 2006. Disponível em: <<http://www4.gu.edu.au:8080/adt-root/public/adt-QGU20070111.145255/index.html>>. Acesso em: 07/12/2009.

MCMANUS, L.; GUILDING, C. *Exploring the potential of customer accounting: a synthesis of the accounting and marketing literatures*. **Journal of Marketing Management**, v. 24, n. 7-8, p.771-795, 2008.

MERCHANT, K. A. *Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 3-4, p. 291-307, 1984.

MERCHANT, K. A.; OTLEY, D. T. (org. Chapman, C.; Hoopwood; Shields) *A review of the literature on control and accountability*. **Handbook of Management Accounting Research**, v. 2, 2007.

MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. *Management control systems. performance measurement, evaluation and incentives*. Harlow: Prentice Hall England, 2007.

MOURITSEN, J. *Marginalizing the customer: customer orientation, quality and accounting performance*. **Scandinavian Journal of Management**, v. 13, n. 1, p. 5-18, 1997.

OTLEY, D. *Performance management: a framework for management control systems research*. **Management Accounting Research**, v. 10, p. 363-382, 1999.

PEPPERS, Don; ROGERS, Martha. **Retorno sobre clientes**. Return on customer. um modo revolucionário de medir e fortalecer seu negócio. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

PORTER, M. E. **Vantagem competitiva**: criando e sustentando um desempenho superior. Rio de Janeiro: Campus, 1990.

RAAIJ VAN, E. M.; STOELHORST, J. W. *The implementation of a market orientation. A review and integration of the contributions to date*. **European Journal of Marketing**, v. 42, n. 11/12, p. 1265-1293, 2008.

REINARTZ, W.; THOMAS, J. S.; KUMAR, V. *Balancing acquisition and retention resources to maximize customer profitability*. **Journal of Marketing**, v. 69, p. 63-79, 2005.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

ROSLENDER, R.; HART, S. *Taking the customer into account: transcending the construction of the customer through the promotion of self-accounting*. **Critical Perspectives on Accounting**, 2010.

RUST, Roland T.; ZEITHAML, Valarie A.; LEMON, Katherine N. *Driving customer equit. how customer lifetime value is reshaping corporate strategy*. New York: The Free Press, 2000.

SIMONS, R. *Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 12, n.4, p. 357-374, 1987.

SIMONS, R. *Levers of control*. Boston: Harvard Business School Publishing, 1995.

SRIVASTAVA, R. K.; SHERVANI, T. A.; FAHEY, L. *Market based assets and shareholder value: a framework for analysis*. **Journal of Marketing**, v. 62, p. 2-18, 1998.

VAIVIO, J. *Examining "The Quantified Customer"*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, n. 8, p. 689 -715, 1999.

VAN RAAIJ, E. M. *The strategic value of the customer profitability analysis*. **Marketing Intelligence & Planning**, v. 4/5; p. 372, 2005.

VAN TRIEST, S. *Customer size and profitability*. **Journal of Business and Industrial Marketing**, v. 20, n. 3, p. 148-155, 2005.

VERHOEF, P. C. *Understanding the effect of customer relationship management efforts on customer retention and customer share development*. **Journal of Marketing**, v. 67, n. 1, p.30-45, 2003.

WANGENHEIM, Florian V.; LENTZ, Patrick. *Understanding your customer portfolio: a simple approach to customer segmentation according to lifecycle dynamics*. Disponível em: <[http://www.wiso.uni-dortmund.de/white\\_paper.pdf](http://www.wiso.uni-dortmund.de/white_paper.pdf)>. Acesso em: 01/02/2006.

WEIR, K. *Examining the theoretical influences of customer valuation metrics*. **Journal of Marketing Management**, v. 24, n. 7-8, p.797-824, 2008.

WIESEL, T.; SKIERA, B.; VILLANUEVA, J. *Customer equit: an integral part of financial reporting*. **Journal of Marketing**, v. 72, p 1-14, 2008.

WRIGT, P.; KROLL, M. J.; PARNELL J. **Administração estratégica: conceitos**. São Paulo: Atlas, 2000.