

Posicionamento Estratégico e Práticas de Gestão de Custos: um Estudo da Indústria da Construção Civil no Estado do Paraná

Autoria: Esmael Almeida Machado, Mariana Pereira de Jesus, Lauro Brito de Almeida, Marcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, Daniel Ramos Nogueira, Ercilio Zanolla

RESUMO

As obras de edificação residencial no Brasil representam o produto de maior peso no setor da construção civil. Em 2005, o déficit habitacional brasileiro representava uma carência de 7,8 milhões de moradias, sendo necessários investimentos na ordem de R\$ 461 bilhões entre 2007 e 2010 para extinguir o déficit habitacional. Dada a importância do segmento para a economia, as técnicas de gerenciamento, práticas de gestão de custos e estratégias de competição nas empresas do grupo de obras residenciais terão cada vez maior importância no contexto dessas organizações. Assim, o presente estudo tem como objetivo identificar quais as práticas de gestão de custos que estão associadas com as prioridades estratégicas das empresas que atuam no segmento de obras residenciais no Estado do Paraná. A técnica de pesquisa empregada foi a descritiva, com coleta de dados primários por meio de questionário e com análise multivariada dos dados de uma amostra formada por 41 empresas. Os resultados indicam que o planejamento e acompanhamento mensal, em plano estratégico e orçamentário, é uma prática de gestão de custos adotada por empresas com posicionamento estratégico em diferenciação.

1 INTRODUÇÃO

A indústria da construção civil gerou em 2005, no Estado do Paraná, um faturamento bruto de R\$ 4,9 bilhões em valores monetários da época. Naquele ano, o setor contabilizou 61.696 empregados, frente aos 62.759 registros de 2004, representando uma redução de mais de 1.000 empregos diretos (IBGE, 2007). Tais informações, entre outras, foram disponibilizadas na mais recente publicação oficial sobre o setor brasileiro da construção civil. Trata-se da Pesquisa Anual da Construção (PAIC), na qual o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) investiga 54 produtos do setor, agregando-os em quatro grandes grupos: obras residenciais; edificações industriais, comerciais e outras edificações não-residenciais; obras de infra-estrutura; e outras obras.

No grupo de obras residenciais, conforme estudo da Fundação Getúlio Vargas acerca do déficit habitacional no Brasil, verifica-se que havia em 2005 uma carência de 7,8 milhões de moradias, significando que o estoque de habitações deveria estar 14,7% acima do observado (FGV PROJETOS, 2006). Destarte, seriam necessários investimentos na ordem de R\$ 461 bilhões (projeção baseada em valores de 2005) entre 2007-2010 para extinguir o déficit habitacional num período de 16 anos (FGV PROJETOS, 2007). Para efeito de comparação, em 2005 o montante de recursos para financiamento de moradias, de acordo com estatísticas do Banco Central sobre o Sistema Financeiro da Habitação, foi de R\$ 4,9 bilhões.

Aos aspectos conjunturais descritos adicione-se a informação sobre o crescimento de 5,4% do PIB brasileiro em 2007, decorrente da recuperação econômica do país. Tem-se então que, sendo a construção civil um setor de significativa importância econômica, as técnicas de gerenciamento, segmentos de atuação, práticas de gestão de custos e estratégias de competição nas empresas do grupo de obras residenciais terão cada vez mais importância no contexto dessas organizações, sendo áreas promissoras que representam ainda um campo de pesquisa pouco explorado no Brasil.

Pesquisas envolvendo as práticas de gestão de custo e estratégias de competição têm merecido atenção freqüente entre autores de Administração e Contabilidade (SIMMONDS, 1981; DENT, 1990; SHANK e GOVINDARAJAN, 1997; ROSLENDER e HART, 2003; PORTER, 2004) os quais apontam as práticas de gestão de custos como meios para a

implementação e sucesso da estratégia empresarial. Porter (2004), por exemplo, formulou uma tipologia de estratégias genéricas - baixo custo, diferenciação e enfoque - que podem ser adotadas por uma empresa para combater as forças de mercado e assumir posição de liderança.

Na abordagem de Porter (2004) fica explícito que o planejamento e implementação dessas estratégias demandam, entre outras informações, as relativas ao custo que, de acordo com Shank e Govindarajan (1997), frequentemente estão além da fronteira do ambiente interno da empresa. Nessa perspectiva, portanto, verifica-se o envolvimento entre estratégias genéricas e a gestão de custos, e, nesse sentido, o alinhamento entre gestão de custos e estratégia organizacional tem sido alternativa relevante para o aumento da competitividade das organizações. Para que isso se efetive, entretanto, a gestão de custos da empresa deve estar orientada pela estratégia organizacional em um processo que é entendido por Mintzberg (2000) como uma relação recíproca entre estrutura e estratégia.

Essa reciprocidade fica evidente em relevantes estudos (LANGFILD-SMITH, 1997; WIJEWARDENA e ZOYSA, 1997; CADEZ e GUILDING, 2007), que evidenciam a crescente relação entre as práticas de contabilidade gerencial e estratégias organizacionais como forma de obter vantagem competitiva. É da integração dos conhecimentos de contabilidade gerencial e gestão organizacional que se desenvolveu a denominação para Contabilidade Gerencial Estratégica, originalmente *Strategic Management Accounting* (SMA).

No contexto da SMA, a área de custeio (técnicas de custos) é a que mais tem se destacado devido, principalmente, aos benefícios associados a produtos e seus atributos que contribuem significativamente para a competitividade organizacional (ROSLENDER e HART, 2003). As contribuições das técnicas de custos para a gestão estratégica têm sido tão importantes que tal área da contabilidade gerencial ganhou força ao longo dos anos, de maneira, que autores como Shank e Govindarajan (1997), dando ênfase ao relacionamento da gestão de custos com a estratégia organizacional, desenvolveram o conceito da Gestão Estratégica de Custos. O significado de gestão de custos, neste estudo, é intercambiável com Gestão Estratégica de Custos, que, conforme Cadez e Guilding (2007, p. 3), “[...] compreende um conjunto de técnicas de contabilidade de custos estrategicamente orientadas”.

Tendo por base essas considerações, o presente estudo aborda aspectos de estrutura das empresas da construção civil que estão consubstanciados em técnicas de gerenciamento e práticas de gestão de custos, ambas compreendidas como componentes da Gestão Estratégica de Custos. Face ao contexto exposto, formula-se a seguinte questão de pesquisa: **Quais práticas de gestão de custos, adotadas por empresas do grupo de obras residenciais, estão associadas com suas prioridades estratégicas?** Portanto, esta pesquisa tem como objetivo identificar quais as práticas de gestão de custos que se relacionam com as prioridades estratégicas das empresas que atuam no segmento de obras residenciais.

Além desta introdução, o artigo apresenta na segunda seção em sua estrutura uma contextualização teórica acerca da tipologia proposta por Porter (1980) situando a discussão quanto aos estudos realizados acerca da Estratégia e da Gestão de Custos. A terceira seção detalha os aspectos metodológicos para, posteriormente, na quarta seção, serem apresentadas as análises e discussões acerca dos dados da pesquisa empírica. Na última seção, são apresentadas as considerações finais.

2 CONTEXTUALIZAÇÃO TEÓRICA DO TEMA

No campo da gestão estratégica, Porter (2004) realizou uma análise da estrutura da indústria e defendeu a tese de que a empresa adota determinada posição estratégica a partir das relações existentes no ambiente dinâmico em que atua. Estas relações envolvem:

compradores, fornecedores, produtos substitutos, entrantes potenciais e organizações concorrentes. Assim, a empresa, nesse ambiente, é condicionada a comportamentos de ação e reação como estratégia para sustentar sua posição no mercado, e ainda, ser competitiva.

A análise de Porter (2004) está fundamentada no estudo das estratégias competitivas com base em cinco forças competitivas básicas do mercado: ameaça de novos entrantes, poder de barganha dos fornecedores, ameaça de produtos e serviços substitutos, poder de barganha dos clientes e rivalidade entre os competidores. Neste sentido, a perspectiva encenada por Porter, na década de 80, possuía fundamentos que ainda hoje são identificáveis no comportamento empresarial, o que conduz Bertero *et al.* (2005, p. 42) a afirmarem que o modelo apresentado por Porter é um fundamento para gestão estratégica.

2.1 Aspectos Inerentes ao Posicionamento Estratégico

Porter (2004) enfatiza que adotar uma estratégia competitiva é optar, deliberadamente, por um conjunto de atividades diferenciadas das estratégias dos concorrentes, com o objetivo de fornecer o produto a um preço único, momento em que a empresa incorre na afirmação de sua posição estratégica. Para Motta (1995), uma vantagem competitiva nasce a partir do valor que a empresa cria para seus clientes. Tal vantagem é materializada em menores preços, bens equivalentes ou bens exclusivos, situação em que a importância do preço é superada pelos benefícios.

No entendimento de Porter (2004), as cinco forças competitivas podem ser contrastadas a partir de três abordagens para fazer frente às demais empresas, denominadas estratégias genéricas: estratégia de liderança em custo, estratégia de diferenciação e estratégia de enfoque. Enquanto as duas primeiras visam conduzir a uma vantagem competitiva em vários segmentos, a estratégia de enfoque tem o objetivo específico de diferenciar a empresa em um determinado segmento (MOTTA, 1995).

A estratégia de liderança em custo é consubstanciada, principalmente, em um rigoroso controle dos custos e despesas, otimização dos gastos nas áreas de assistência, vendas e publicidade. O reflexo desse esforço é a manutenção de custo inferior ao praticado pelos concorrentes, sendo este o fundamento de toda a estratégia, que, entretanto, também considera questões como qualidade e serviços ao cliente, entre outras.

A busca pelo baixo custo deixa a empresa em uma situação confortável em relação aos compradores de maior poder, já que isso inviabiliza a utilização da força do comprador para diminuir o preço do produto através do nível de preço do concorrente. Da mesma forma, a empresa fica protegida de possíveis aumentos de preço pelos fornecedores mais fortes já que o custo menor lhe garante margem para suportar a variação de preço dos insumos (PORTER, 1992).

Na tipologia proposta por Porter (2004) há, ainda, a estratégia genérica identificada pela diferenciação, ou seja, diferenciar o produto ou serviço que a empresa oferece criando algo, uma identidade para o produto ou serviço, materializando, desta maneira, um produto direcionado a atender a clientes com necessidades específicas. Assim, a diferenciação se configura como uma estratégia competitiva capaz de atender a necessidades e preferências de clientes ecléticos que podem ser satisfeitos por produtos personalizados, podendo pesar, na decisão de compra, os atributos do produto em detrimento do preço (MURRAY, 1988).

A adoção da estratégia de diferenciação pode ser operacionalizada de várias maneiras. Pode, por exemplo, haver diferenciação por meio da marca, das especificidades do produto, de serviços personalizados, de serviços de pré e pós-venda, de alternativas de financiamento, dentre outras (PORTER, 2004; MURRAY, 1988).

Porter (2004, p. 39) é enfático ao afirmar que “a diferenciação proporciona isolamento contra a rivalidade competitiva devido à lealdade dos consumidores com relação à marca, como também à conseqüente menor sensibilidade ao preço”. A esse respeito o autor diz ainda

que as empresas precisam estar orientadas a identificar todas as oportunidades de custo que não comprometam a diferenciação, assim como esgotar todas as maneiras de diferenciação que não sejam onerosas demais. O autor afirma que, apesar de não haver possibilidade de mais de uma empresa com liderança em custo, é perfeitamente concebível a existência de várias empresas seguindo e obtendo sucesso com a adoção de estratégia voltada para diferenciação.

A terceira estratégia genérica, conforme a tipologia proposta por Porter (2004) é a de enfoque. Esta ocorre quando há escolha por competir focando um determinado grupo comprador ou um segmento de produtos. O fundamento dessa estratégia é que a empresa deve ser capaz de atender a um público alvo, de forma mais efetiva do que seus concorrentes que competem em nível amplo e que não têm a preocupação de atender às particularidades de um público específico. Ao adotar a estratégia de enfoque a empresa pode atingir a diferenciação ao atender melhor as necessidades de seu público-alvo particular, ou ainda, alcançar a liderança por focar custos mais baixos para atender o nicho desejado.

Para que seja possível adotar uma posição estratégica de enfoque baseada em baixos custos, faz-se necessária a existência de um grupo comprador que possua exigências passíveis de atendimento de maneira mais econômica em relação aos demais integrantes do mercado. O mesmo ocorre em relação à adoção de uma estratégia de enfoque baseada em diferenciação, devendo então haver um grupo de compradores dispostos a consumirem produtos com atributos diferenciados. Na FIGURA 1, são apresentadas as três estratégias genéricas que compõem a tipologia proposta por Porter (2004).

FIGURA 1 ESTRATÉGIAS GENÉRICAS

		Unicidade Observada pelo cliente	Posição de baixo custo
ALVO ESTRATÉGICO	No âmbito de toda a indústria	DIFERENCIAÇÃO	LIDERANÇA NO CUSTO TOTAL
	Apenas um segmento particular	ENFOQUE	

FONTE: PORTER (2004, p. 41)

Entretanto, há críticas à tipologia proposta por Porter (2004), que surgiram principalmente a partir da década de 1990. Kotha e Vadlamini (1995), por exemplo, apontam redução da aplicabilidade dessa tipologia em trabalhos mais recentes. Por outro lado, deve-se considerar que as críticas à teorização de Porter (2004) não diminuíram sua importância para a gestão estratégica, pois constitui explicação convincente dos mercados competitivos e tem atendido às expectativas de profissionais da administração no que diz respeito a sua aplicabilidade (BERTERO *et al.*, 2005).

2.2 Aspectos Inerentes a Gestão de Custos

A gestão pode ser entendida como o “processo de decisão, atrelado a um conjunto de conceitos, princípios que convergem entre si, com o objetivo de garantir que a empresa atinja a sua missão” (CRUZ, 1991 *apud* PARISI e NOBRE, 2001, p. 118-119). O processo de

gestão envolve um conjunto de ações, dentre elas o planejamento e o controle utilizados com o intuito de alcançar um objetivo. A função de controle está ligada ao planejamento, visto que se propõe a assegurar que as atividades da organização estejam de acordo com os planos preestabelecidos, funcionando como um sistema de troca de informações, que possibilita realizar comparações entre os objetivos planejados e o desempenho alcançado.

A busca por melhor desempenho tem levado as organizações a reverem seus processos de gestão. Nesse contexto, a utilização da informação tornou-se relevante para auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão, em que a gestão de custos pode ser caracterizada como o processo de decisão que envolve toda a estrutura de custos da empresa. Ela “reúne ações e funções que conduzem as atividades de mensuração e custeio de forma a permitir a comparação entre o planejado e executado, propiciando a identificação e correção de desvios, municiando os gestores com informações de custos que integram a tomada de decisão” (ARAÚJO, 2001, p. 53).

Nessa perspectiva, a preocupação com os aspectos estratégicos no processo de gestão empresarial deu origem à Gestão Estratégica de Custos, definida por Shank e Govindarajan (1997, p. 5) como “uma compreensão sofisticada da estrutura de custos de uma empresa”. Na Gestão Estratégica de Custos, os dados de custos devem ser usados para desenvolver e implementar estratégias gerenciais que possam sustentar a estratégia global da organização (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997).

2.3 Estudos Recentes Acerca de Estratégia e Gestão de Custos

As discussões sobre estratégia e gestão de custos são encontradas na literatura de contabilidade gerencial desde os trabalhos de Simmonds (1981), mas estudos recentes também mostram que os conceitos de estratégia, estratégia competitiva e gestão estratégica vêm ocupando posição de destaque na literatura de contabilidade gerencial ao buscar evidências sobre a relação entre as práticas de contabilidade gerencial e as estratégias organizacionais como forma de obter vantagem competitiva.

Dent (1990), baseando-se nos construtos de Chandler (1962) sobre a estratégia empresarial como ferramenta para atingir os objetivos organizacionais, discute a relação entre as organizações, suas estratégias e os sistemas de controle, enfatizando que a estrutura organizacional e os sistemas de gestão devem estar orientados para a estratégia organizacional. Os resultados do estudo enfatizam a importância da realização de um ajuste entre o sistema de controle gerencial e a estratégia na obtenção da vantagem competitiva.

A relação entre distribuição de recursos funcionais (tecnologia, mão-de-obra, entre outros) e sistemas de controle também estiveram no foco de estudo de Govindarajan e Fischer (1990). Os autores analisaram a obtenção de liderança em custo e as estratégias de diferenciação em situações em que os recursos funcionais são compartilhados entre as unidades estratégicas de negócios e concluem que a divisão dos recursos entre as unidades de uma mesma empresa gera benefícios que variam consoante o contexto estratégico. Afirmam ainda que tais benefícios dependem das relações eficientes entre sistemas de controle gerencial e estratégia organizacional.

Cunningham (1992) desenvolveu estudos quanto ao papel dos sistemas de controles gerenciais como ferramenta de suporte adequada para a estratégia competitiva. O autor ressalta a influência das incertezas ambientais nas decisões e na definição da estratégia organizacional. Devido a essas incertezas, os diversos ambientes das áreas funcionais da organização podem utilizar diferentes tipos de controles para melhorar sua eficácia. Tal pesquisa aponta que todas as empresas analisadas indicaram que a centralização é o elemento que leva à maior efetividade dos sistemas de controles gerenciais e que alguns sistemas

contábeis não são apenas adequados ao abrigo das estratégias competitivas, mas também melhoram a eficácia dessas estratégias.

Langfield-Smith (1997) faz uma revisão crítica entre a relação dos sistemas de controles gerenciais (MCS) e a estratégia. Na primeira parte do trabalho, o autor reinterpreta os conceitos de sistemas de controle gerencial e estratégia com base nos trabalhos de Anthony (1965), Mintzberg (1978), Miles e Snow (1978), Johnson (1987) e Chandler (1962). A segunda parte do trabalho faz uma análise crítica sobre trabalhos anteriores que abordam o assunto. O autor ressalta que a relação entre os MCS e a estratégia deve incluir aspectos como a orientação de controle dos custos, sistemas de avaliação e recompensa, o efeito de divisão dos recursos funcionais. A pesquisa conclui que apesar da crescente discussão sobre o tema ainda são poucos os estudos empíricos sobre o assunto, porém, vários estudos de casos têm contribuído para expandir o conhecimento sobre a interação dos MCS e a estratégia.

Sabendo-se dessa necessidade de interação, a definição das prioridades estratégicas de uma organização é vista como um aspecto importante de gestão, entretanto estas podem não ser suficientes para alcançar vantagem competitiva (CHENHALL e LANGFIELD-SMITH, 1998). As prioridades estratégicas devem ser apoiadas em sistemas de informação apropriados e eficazmente implementados. A relação entre práticas de Contabilidade Gerencial - *benchmarking*, planejamento estratégico, sistemas orçamentários para planejamento e controle, técnicas de custo-volume-lucro para decisão; técnicas de gerenciamento - *downsizing*, parceria com fornecedores; e prioridades estratégicas foram alvo de estudo de Chenhall e Langfield-Smith (1998). Estes realizaram *survey* com 140 (cento e quarenta) empresas industriais, selecionadas na lista das maiores empresas da Austrália e concluíram que as práticas de Contabilidade Gerencial nestas estavam correlacionadas com as técnicas de gerenciamento e suas prioridades estratégicas.

A comparação entre práticas de contabilidade gerencial de grandes indústrias em países diferentes foi realizada por Wijewardena e Zoysa (1997). Para a realização da pesquisa foi enviado um questionário para as 1.000 maiores indústrias (a dimensão foi baseada nos ativos totais das indústrias) de cada país, cujas taxas de resposta foram bastante semelhantes (217 retornos válidos de indústrias japonesas e 231 de indústrias australianas). As conclusões do trabalho revelaram um número de importantes diferenças entre as práticas de contabilidade gerencial nos dois países. Por exemplo, enquanto as práticas de contabilidade gerencial das indústrias australianas dão ênfase às ferramentas de controle na fase de fabricação, as empresas japonesas priorizam uma maior atenção aos custos de planejamento e redução dos custos de produção na fase de concepção do produto. Além disso, as empresas japonesas parecem introduzir alterações mais frequentes nas suas práticas do que as indústrias australianas.

Essa preocupação com custos foi alvo da pesquisa de Roslender e Hart (2003, p. 256) que enfatizam que a área de custos é a que mais tem se destacado no contexto da Contabilidade Gerencial Estratégica. Os autores realizaram uma pesquisa exploratória em empresas britânicas. Esta constituiu-se numa pesquisa de campo para verificar a relação entre as técnicas de custos e a gestão estratégica e de marketing em dez empresas de porte e segmentos diferentes do Reino Unido. Os autores demonstram a preocupação com a pequena amostra, porém ressaltam que apesar do pequeno número de empresas analisadas foi realizada uma análise intensa das práticas dessas empresas e que devido à diversificação da área de atuação de cada empresa a pesquisa foi validada. Os autores concluíram que o termo contabilidade gerencial estratégica tinha um significado muito limitado para a grande maioria dos profissionais entrevistados. Uma minoria de empresas parecia estar empregando a gestão estratégica de custos e que nessas empresas os benefícios da utilização da técnica foram verificados.

Pesquisas sobre a relação entre estratégias e gestão de custos têm ganhado novas conotações. Nesse sentido, Cinquini e Tenucci (2007) realizam uma pesquisa em empresas italianas buscando investigar se algumas variáveis estratégicas podem influenciar ou explicar o uso das práticas de custos. Através de uma *survey* com 215 maiores empresas italianas investigam a influência de quatro variáveis estratégicas - modelo estratégico, missão estratégica, posicionamento estratégico e tamanho da organização - na adoção de quatorze práticas de custos: custeio baseado em atividades, atributos de custos, *benchmarking*, monitoramento da posição competitiva, avaliação dos custos dos concorrentes, contabilidade voltada para o cliente, avaliação do concorrente baseada em demonstrações financeiras públicas, medição integrada de desempenho, ciclo de vida dos custos, custo estratégico, preço estratégico, custo alvo e custeio da cadeia de valor.

Os resultados da pesquisa demonstram, dentre outros achados, que o modelo estratégico não desempenha papel significativo na escolha e utilização das técnicas de custos, enquanto que as variáveis: missão estratégica e posicionamento estratégico apresentam maior relação com as diversas técnicas de custos adotadas pelas empresas italianas. Além disso, pouca evidência foi encontrada sobre a relação entre o tamanho da empresa e utilização das técnicas de custos.

Nessa linha, Cadez e Guilding (2007) realizaram estudo onde além de analisa a relação das técnicas de custos no processo de gestão estratégica, verificam o efeito dessas técnicas sobre o desempenho da empresa. Os autores definem 16 técnicas de custos direcionadas para a orientação estratégica da empresa. Essas técnicas foram classificadas em cinco grandes categorias (1) custos, (2) planejamento, controle e avaliação, e (3) a tomada de decisão, (4) contabilidade voltada para o concorrente e contabilidade voltada para o cliente.

A pesquisa realizada com as 388 maiores indústrias da Eslovênia (em termos de receita total) foi conduzida de duas maneiras - a aplicação de questionário e a realização de entrevistas - e identificou quatro fatores estratégicos (estratégia empresarial, formulação da estratégia, orientação de mercado e tamanho da empresa) que podem se relacionar com as técnicas de custos adotadas. Além disso, os autores apresentam uma perspectiva relativamente nova sobre o papel do contador na gestão estratégica, que passou de simples provedor de informações para participar ativamente na decisão estratégica.

Os autores concluem que os quatro fatores estratégicos analisados relacionam-se fortemente com as práticas adotadas pelas indústrias estudadas e que as práticas de custos adotadas tem forte influência no bom desempenho organizacional. Em relação ao papel do contador, a pesquisa mostra que este atua positivamente na decisão estratégica. Os dados qualitativos obtidos através de entrevista também trouxeram considerações interessantes. Dentre elas destacam-se a quase unanimidade sobre a estratégia como fator que mais afeta a utilização dos sistemas de custos. Outro fator que não foi exposto na análise quantitativa e foi tido como importante é a intensidade da concorrência. Este fator foi indicado pelos entrevistados como sendo de vital importância para a definição da estratégia.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 Classificação da Pesquisa

Segundo Cooper e Schindler (2003), a pesquisa em questão caracteriza-se como sendo formal, com procedimentos de interrogação/comunicação por meio de questionário. Adicionalmente, trata-se de um estudo *ex post facto*, transversal e em condições de campo. Com relação ao objetivo do estudo, é uma pesquisa descritiva, pois busca descrever e analisar o posicionamento estratégico das empresas em análise, bem como suas práticas de gestão de custos, relacionando tais variáveis.

3.2 Caracterização da Amostra

A pesquisa tem como população 317 (trezentos e dezessete) empresas associadas ao Sindicato das Indústrias de Construção Civil do Estado do Paraná (SINDUSCON-PR). Foram coletados dados de 56 (cinquenta e seis) empresas, sendo que destas, 41 (quarenta e uma) atuam com produtos que integram o grupo de habitações residenciais, as quais formam a amostra analisada neste estudo.

Ressalta-se que os 15 (quinze) questionários não considerados para análise de dados nesta pesquisa foram preenchidos por empresas que atuam em outros grupos, conforme a classificação utilizada pelo IBGE (edificações industriais, comerciais e outras edificações não-residenciais; obras de infra-estrutura; e outras obras).

Para obter uma amostra representativa, foi realizado o cálculo da dimensão da amostra de acordo com Martins (2002), em que a população é estimada como 80% do total de associados ao SINDUSCON-PR, segundo informações da diretoria da entidade. Como a população é finita e as variáveis escolhidas para análise são nominais utilizou-se a seguinte fórmula para o dimensionamento amostral:

$$n = \frac{z^2 \cdot p \cdot q \cdot N}{d^2 (N - 1) + z^2 \cdot p \cdot q}$$

Onde: N= tamanho da população;
Z = abscissa da normal padrão;
P = estimativa da proporção;
Q = 1- p
D = erro amostral.

$$n = \frac{317 \times 1,65^2 \times 0,8 \times 0,2}{0,10^2 \times 316 + (1,65^2 \cdot 0,16)} = \frac{138,09}{3,16 + 0,44} \cong 39$$

Com base nos dados e com um padrão de erro de 10% encontrou-se que o número ideal da amostra deveria ser de 39 empresas, no entanto a amostra totalizou 41 (quarenta e uma) empresas. A pequena amostra deve-se à dificuldade de realizar pesquisas empíricas principalmente na área de contabilidade. Tal dificuldade é ressaltada por Langfield-Smith (2004, p. 67) que afirma: “muitos pesquisadores na área de contabilidade tem dificuldades para obter amostras acima de 100”.

3.3 Instrumento de Coleta dos Dados

Foram obtidos dados primários por meio de questionários identificados, disponibilizados aos respondentes em duas versões: impressa e eletrônica. A via impressa do questionário foi utilizada para coleta de dados durante reuniões mensais do SINDUSCON-PR, enquanto a versão eletrônica esteve disponível na web entre os meses de agosto de 2007 e abril de 2008, solicitando o preenchimento do formulário que esteve disponível no endereço www.uems.br/ccpp.

O questionário foi formatado em dois blocos que reuniam questões comuns entre si. A primeira parte do questionário, denominada Bloco de Estratégia (BE), contém 8 (oito) afirmativas. Estas variáveis foram elaboradas para identificar a estratégia adotada pela empresa, consistindo, portanto no construto para dimensionar a opção estratégica. As questões desse Bloco foram consubstanciadas nas discussões teóricas de Cadez e Guilding (2007) acerca das técnicas de custos.

A segunda parte do questionário compreende um Bloco de Gestão de Custos (BG) com afirmativas quanto as práticas de gestão de custos. As afirmativas deste bloco tiveram como base os estudos de Chenhall e Langfield-Smith (1998). Foram consideradas práticas de gestão de custos (BG1 a BG8) para identificar quais dessas variáveis se associam às

prioridades estratégicas das empresas. Para indicar o grau de concordância quanto às afirmativas sobre as prioridades estratégicas e as práticas de gestão de custos foi utilizada a escala de *Likert*. A escala utilizada varia entre 1 – discordo plenamente; e 5 – concordo plenamente.

3.4 Tratamento dos Dados

Foi aplicada a técnica de análise fatorial para identificar as variáveis representativas do Bloco de Estratégia (BE), diferenciadas em função dos construtos contidos neste de maneira a captar o tipo de estratégia que a empresa adota. Assim, a partir das variáveis consideradas, é formado um novo conjunto de variáveis (fatores), bem menor que o original (HAIR *et. al.*, 2005).

A extração dos fatores foi realizada por meio do modelo de análise de componentes principais que está relacionado com a explicação da estrutura de covariância por meio de combinações lineares das variáveis originais (JOHNSON & WICHERN, 1992). De posse da solução fatorial, foram examinadas todas as variáveis destacadas em cada fator para escolher rótulos representativos. Como se busca identificar o tipo de estratégia de acordo com a Tipologia de Porter (2004), os fatores nomeados foram: diferenciação, baixo custo e enfoque. Houve a precaução de avaliar as variáveis com maior carga fatorial, que são consideradas de maior importância, para a escolha do rótulo do fator (HAIR *et. al.*, 2005).

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Os dados foram coletados durante 9 meses, sendo que no primeiro mês houve resposta de 22 questionários, correspondente a 53% do total de respostas obtidas ao final da coleta. Após esse período foram feitos novos contatos na expectativa de ampliar o número de respostas. No mês que antecedeu a data de corte, foram recebidos 9 questionários, que correspondem a 22% do total de questionários recebidos.

Para assegurar que não houve diferença na coleta de dados, decorrente do momento e o número de vezes que os respondentes foram abordados para contribuir com o preenchimento do questionário, realizou-se o teste t para comparar a média de dois estratos da amostra. Após avaliar as respostas atendiam o pressuposto de normalidade realizou-se a comparação da média das respostas dos 15 primeiros questionários com a média das respostas dos 15% últimos. O teste t indicou que não houve diferença entre os dois grupos, de maneira podem ser considerados grupos homogêneos.

4.1 Posicionamento Estratégico: Análise de Componentes Principais

Posteriormente, aplica-se o procedimento para atestar a adequação dos dados à aplicação da análise fatorial, por meio dos testes de *Bartlett* e *Kaiser-Meyer-Olkin* (KMO). Nesse caso, para proceder a análise é necessário que haja níveis aceitáveis de correlações entre as variáveis. Para o teste de esfericidade de *Bartlett*, que verifica a presença de correlações entre as variáveis, obteve-se um nível de significância de $p < 0,00$, rejeitando-se a hipótese nula de que a matriz de correlação é uma matriz identidade.

O teste de KMO que identifica o grau de inter-correlações entre as variáveis, gerou um valor de 0,554, o que sugere uma boa adequação dos dados para a análise fatorial, pois quanto mais próximo de 1 estiver este valor, mais adequados são os dados à análise (BEZERRA, 2007). Para a realização da análise fatorial, primeiramente, determinaram-se os autovalores (*eigenvalues*), que representam a variância de cada componente e o percentual de variância explicada por cada uma, como se pode visualizar na TABELA 1.

TABELA 1 – AUTOVALORES E PERCENTUAL DE VARIÂNCIA EXPLICADA

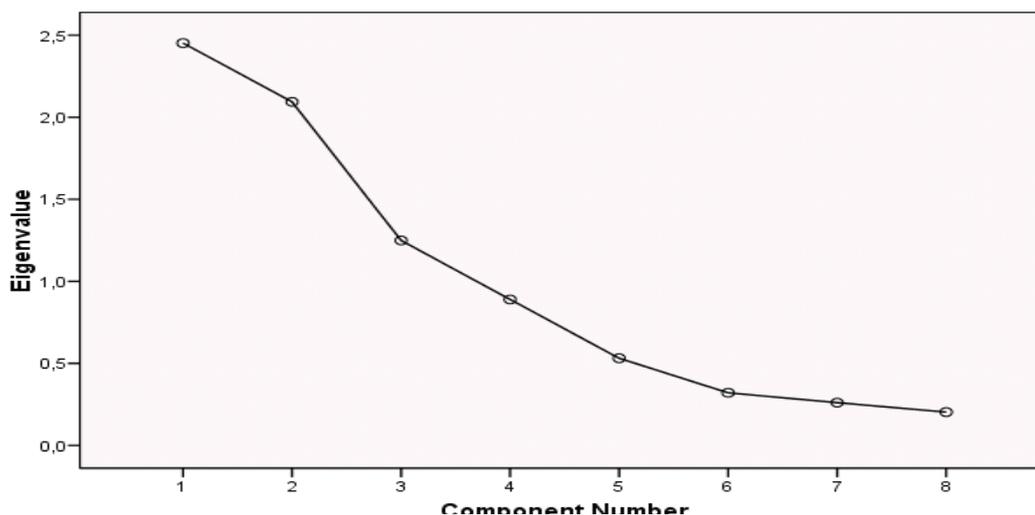
Component	Initial Eigenvalues		
	Total	% of Variance	Cumulative %
1	2,45	30,65	30,65
2	2,09	26,17	56,82
3	1,25	15,61	72,43
4	0,89	11,12	83,55
5	0,53	6,64	90,19
6	0,32	4,01	94,20
7	0,26	3,26	97,46
8	0,20	2,54	100,00

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Para decidir sobre quantos fatores serão selecionados para representar a estrutura latente dos dados, considerou-se inicialmente o critério da raiz latente, o qual seleciona apenas os fatores cujos autovalores são superiores a 1, conhecido como critério de Kaiser. Considerando este critério pode-se observar na TABELA 1 que três fatores podem ser selecionados, correspondendo a 72,4% da variabilidade total dos dados.

O GRÁFICO 1, conhecido como teste *Scree* ou critério de *Cattel*, também pode ser utilizado para confirmar o número ótimo de fatores. A curva resultante das raízes latentes em relação ao número de fatores é utilizada para avaliar o ponto de corte. Como se pode observar a curva resultante apresenta decrescimento após o terceiro fator, sugerindo que sejam considerados os dois primeiros fatores, entretanto, considera-se mais relevante o resultado do teste de Kaiser, principalmente por haver identificado um número de fatores igual ao número de tipologias para estratégia propostas por Porter (2004).

GRÁFICO 1 – REPRESENTAÇÃO GRÁFICA DOS AUTOVALORES



De posse dos autovalores, determinaram-se os autovetores, para descrever a combinação linear que dará origem à matriz de cargas fatoriais. Cada carga fatorial representa o grau de contribuição da variável para a formação do fator (HAIR et. al., 2005). A TABELA 2 apresenta a matriz de cargas fatoriais, após rotação dos eixos fatoriais. Procedeu-se a rotação Varimax Normalizada aos eixos fatoriais para facilitar a interpretação, tornando os coeficientes de correlações mais próximos de 1 ou 0.

TABELA 2 – CARGAS FATORIAIS NA COMPOSIÇÃO DOS FATORES, APÓS ROTAÇÃO VARIMAX NORMALIZADA

Variáveis	1	2	3	C*
BE2: Na minha empresa a estratégia é de diferenciação (procurando surpreender os clientes), mesmo que isso implique custos mais elevados.	,910	,023	-,036	,749
BE1: Na minha empresa as obras construídas são, principalmente, de alto padrão.	,857	-,063	,103	,830
BE3: Na minha empresa a estratégia é de baixo custo, procurando oferecer os menores preços do mercado.	-,673	,547	-,085	,759
BE8: Na minha empresa, os custos pós-venda são, cuidadosamente planejados e, posteriormente, acompanhados por obra.	-,006	,905	,051	,435
BE7: Na minha empresa, os custos pré-venda são, cuidadosamente, planejados e, posteriormente, acompanhados por obra.	-,104	,832	,097	,662
BE5: Na minha empresa é realizada ampla e detalhada pesquisa para obtenção de informação dos preços dos insumos (CUB, INCC, preço do aço, preço do cimento, taxa de mão-de-obra, preço do acabamento, etc.).	-,107	,007	,807	,825
BE6: Na minha empresa, no processo de planejamento de nova obra, acompanhamos (seguimos) as melhores práticas dos nossos concorrentes (<i>benchmarking</i>) do setor com relação aos custos, prazos, qualidade, etc.	,342	,305	,784	,712
BE4: Na minha empresa a estratégia é de enfoque, procurando atender mercados que demandem produtos específicos.	,032	-,026	,658	,822
*Comunalidades				

De acordo com o critério de significância estatística, das cargas fatoriais, verificou-se cargas fatoriais significativas, próximas de 1 para todos os fatores. Ainda na TABELA 2, pode-se observar o valor da comunalidade apresentada pelas variáveis. A comunalidade representa a parcela de variância explicada individualmente pelas variáveis na solução fatorial, possibilitando avaliar se a variável é individualmente relevante para a análise.

Uma vez identificadas as variáveis determinantes para cada fator, efetuou-se o teste da coerência interna entre as variáveis que compuseram cada fator por meio do *Alfa de Cronbach*, para o qual, quanto mais próximo de 1 for o alfa, maior é a coerência interna entre as variáveis. O teste gerou um valor igual a 0,770 para o fator 1, 0,734 para o fator 2 e 0,642 para o fator 3, indicando a confiabilidade das respostas atribuídas as questões para medir um mesmo construto, confiabilidade reforçada também pela correlação inter-total das variáveis que em todos os casos foi maior que 0,3. Tal teste foi aplicado após a determinação dos componentes principais porque é pressuposto para sua aplicação que as variáveis consideradas estejam medindo um mesmo construto, o que só pode ser atestado estatisticamente após a aplicação da Análise Fatorial.

Após verificar a consistência interna dos fatores, fez-se a rotulação do fator em função das variáveis com maior carga fatorial. Os fatores foram rotulados com as denominações utilizadas por Porter (2004) para caracterizar as estratégias genéricas, de maneira que no fator 1, considerando a carga fatorial da variável 2 que versava em seu conteúdo quanto a opção estratégica de diferenciação, foi rotulado de DIFERENCIAÇÃO. Corrobora para esse entendimento o fato de que as variáveis determinantes do fator 2 terem exercido influência com intensidade negativa para o construto explorado no fator de DIFERENCIAÇÃO, enquanto a carga fatorial desse construto ficou acima de 0,80 para as duas variáveis (BE1 e BE2).

Na rotulação do fator 2, observa-se que a intensidade positiva acima de 0,500 da carga fatorial esteve nas variáveis que discriminavam atenção com o custo das obras (BE3, BE7, BE8), enquanto as variáveis determinantes do fator DIFERENCIAÇÃO (BE1 e BE2) não

influenciaram de maneira significativa, havendo uma pequena carga negativa na BE1. Assim, o fator 2 foi rotulado de BAIXO CUSTO.

A carga fatorial do fator 3 foi mais intensa nas variáveis que indicavam atributos e práticas que estão vinculados a estratégia de enfoque (BE4, BE5 e BE6) na qual a empresa busca ser competitiva atuando em mercados específicos, podendo ser com baixo preço ou com diferenciação. O fator 3, portanto, foi rotulado de ENFOQUE.

4.2 Práticas de Gestão de Custos: Associação com a Prioridade Estratégica

Foram incorporadas às questões do Bloco de Gestão de Custos (BG) argumentos que envolviam atividades inerentes às empresas de construção civil. Para tanto, foram consultados profissionais com experiência da área de construção civil quanto à aplicação do conjunto de conceitos vinculados a gestão de custos às rotinas de planejamento e gestão das obras. As questões contidas no BG são apresentadas no QUADRO 1 (BG1 a BG8).

QUADRO 1 – PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS CONSIDERADAS NO ESTUDO

BG1: Na minha empresa se efetua planejamento (estratégico e orçamento) e se acompanha mensalmente os resultados (real x orçamento)
BG2: Na gestão de custos de minha empresa, a contabilidade de custos (ou área equivalente) fornece informações detalhadas e individualizadas sobre o custo das obras (materiais, mão-de-obra direta e custos indiretos), sempre que necessário.
BG3: Na minha empresa, a contabilidade de custos (ou área equivalente) fornece informações sobre a margem bruta (receitas deduzidas do custo total), individualizada por obra.
BG4: Na minha empresa a contabilidade de custos (ou área equivalente) fornece informações sobre a margem de contribuição (receitas deduzidas do custo e despesas variáveis totais) individualizada por obra.
BG5: Na minha empresa, quando planejo uma nova obra, efetuo um orçamento detalhado dos custos.
BG6: Na minha empresa, acompanho os custos da obra, efetivamente incorridos (materiais, mão-de-obra e custos indiretos), ao longo de toda sua execução.
BG7: Na minha empresa, acompanho os custos da obra, efetivamente incorridos (materiais, mão-de-obra e custos indiretos), e os comparo com o orçamento ao longo de toda sua execução.
BG8: Na minha empresa, utilizo as informações fornecidas pela contabilidade de custos (ou área equivalente) para planejamento, gestão e controle das obras.

As empresas da amostra foram agrupadas em relação ao escore fatorial calculado a partir das respostas do Bloco de Estratégia, representando, assim, três grupos de posicionamento estratégico. No grupo de DIFERENCIAÇÃO foram identificadas dezesseis empresas, enquanto no grupo de BAIXO CUSTO quatorze empresas receberam essa rotulação e onze empresas foram rotuladas como ENFOQUE. Foi calculada a média para a resposta de cada questão do BG. Também se efetuou o cálculo do desvio padrão, coeficiente de variância e da variância em relação à média de cada variável. Essas informações são resumidas na TABELA 3.

TABELA 3 – BLOCO DE GESTÃO DE CUSTOS: ESTATÍSTICA DESCRITIVA

Variáveis	DIFERENCIAÇÃO					BAIXO CUSTO					ENFOQUE				
	N	média	Desvio Padrão	Coefficiente da Variância	Variância	N	Média	Desvio Padrão	Coefficiente da Variância	Variância	N	média	Desvio Padrão	Coefficiente da Variância	Variância
BG1	16	3,81	1,05	0,28	1,10	14	2,71	1,07	0,39	1,14	11	3,73	0,79	0,21	0,62
BG2	16	3,63	1,09	0,30	1,18	14	3,36	1,28	0,38	1,63	11	3,27	1,10	0,34	1,22
BG3	16	3,63	1,02	0,28	1,05	14	3,29	1,33	0,40	1,76	11	3,09	1,22	0,39	1,49
BG4	16	3,69	1,08	0,29	1,16	14	3	1,24	0,41	1,54	11	2,91	1,22	0,42	1,49
BG5	16	4	1,21	0,30	1,47	14	4	1,11	0,28	1,23	11	4,27	1,19	0,28	1,42
BG6	16	4,06	1,06	0,26	1,13	14	4,21	0,70	0,17	0,49	11	4,55	0,69	0,15	0,47
BG7	16	3,44	1,31	0,38	1,73	14	3,71	0,99	0,27	0,99	11	4	1,18	0,30	1,40
BG8	16	3,25	1,29	0,40	1,67	14	3,36	1,15	0,34	1,32	11	3,27	1,42	0,43	2,02

À exceção da variável BG1, que contempla a percepção do gestor a respeito do acompanhamento mensal do planejamento realizado pela empresa, seja estratégico ou orçamentário, observa-se que as demais variáveis não demonstraram distinções significativas entre as estratégias de DIFERENCIAÇÃO, BAIXO CUSTO e ENFOQUE com relação às práticas de gestão de custos. Observa-se que enquanto empresas com estratégia de DIFERENCIAÇÃO alcançaram média próxima de 4, a média para as empresas de estratégia em BAIXO CUSTO foi inferior a 3. Em relação às empresas de estratégia de ENFOQUE, vê-se que há similaridade com as empresas de estratégia de DIFERENCIAÇÃO.

Sendo assim, pode-se destacar que empresas da construção civil da amostra em questão que se posicionam estrategicamente como DIFERENCIAÇÃO, enfatizam o uso do planejamento e acompanhamento mensal tanto dos planos estratégico e orçamentário, muito mais do que empresas indicadas como sendo de BAIXO CUSTO. Com relação a esse quesito, constata-se uma divergência com os achados de Chenhall (2003), em que aponta uma tendência de empresas com posicionamento estratégico de baixo custo em adotar controles gerenciais formais e tradicionais, com foco em controle de custos, metas de operação específicas, orçamentos e controles orçamentários rígidos, se comparados a estratégias empreendedoras e com diferenciação de produtos.

Talvez isso possa indicar que empresas da área de construção civil, mais especificamente do grupo de habitações residenciais, estão utilizando o planejamento e acompanhamento mensal orçamentário e estratégico como mecanismos de auxílio na diferenciação de seus produtos/serviços. A busca pela oferta de um produto diferenciado não exclui o controle de custos de seus processos, e um sistema de controle gerencial rígido caracterizaria uma preocupação que adiciona valor às organizações em questão.

Destaca-se, também, a média alcançada pelas empresas de estratégia em ENFOQUE nas variáveis detalhamento orçamentário (BG5), acompanhamento dos custos incorridos ao longo da execução (BG6) e acompanhamento dos custos incorridos e comparação com o orçado ao longo de sua execução (BG7), em que são verificados os escores mais altos em todo conjunto de questões. A análise revela que as práticas representadas por essas variáveis são adotadas com elevada intensidade por empresas da amostra de estratégia em ENFOQUE.

As empresas com estratégia de BAIXO CUSTO não adotam, com base na avaliação de suas médias, as práticas consideradas nas variáveis BG1 a BG8, exceto quanto à prática indicada nas questões BG6 e BG7. Essas variáveis abordam o acompanhamento e controle dos custos realizados durante a execução das obras. Entretanto, essas empresas não evidenciam as práticas de controle apresentadas nas demais variáveis.

Por fim, em relação às empresas com estratégia de DIFERENCIAÇÃO, as práticas de gestão de custos representadas pelas variáveis BG5 (detalhamento dos custos em orçamentos) e BG6 (acompanhamento efetivo dos custos incorridos da obra, ao longo de sua execução) mostram-se as mais adotadas pelo grupo, alcançando média 4, aproximadamente, além da variável BG1, citada anteriormente, cuja média calculada foi 3,81, e que diferencia tal variável de gestão de custos entre as empresas de posicionamento estratégicos distintos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O artigo buscou identificar quais as práticas de gestão de custos estão associadas às prioridades estratégicas das empresas da construção civil que atuam no segmento de obras residenciais no Estado do Paraná. Para cumprir esse objetivo, fez-se a identificação do posicionamento estratégico da empresa por meio da análise de componentes principais. Nessa fase de classificação das empresas em termos da estratégia adotada, verificou-se uma compatibilidade da tipologia proposta por Porter (2004) com o número de fatores identificados na Análise Fatorial no âmbito da amostra. Ganha relevo essa aplicação na medida em que as variáveis analisadas possuíam aspectos relacionados a cada uma das estratégias genéricas.

Deste modo, conclui-se que dentre as empresas contidas na amostra e que se posicionam estrategicamente como DIFERENCIAÇÃO, demonstram ênfase na utilização do planejamento e acompanhamento mensal, em plano estratégico e orçamentário, enquanto as empresas de estratégia em BAIXO CUSTO contidas na amostra não confirmaram a aplicação dessa prática. Essa constatação diverge das considerações feitas por Chenhall (2003) que verificou em sua pesquisa a adoção de controles gerenciais focados no controle de custos, metas de operação específicas, orçamentos e controles orçamentários rígidos por empresas de estratégia em BAIXO CUSTO, quando comparadas a empresas com estratégia de DIFERENCIAÇÃO. A constatação quanto a aplicação da prática de gestão de custos consubstanciada na questão 1 do Bloco de Gestão de Custos indica que empresas com posicionamento estratégico em DIFERENCIAÇÃO ao realizar o planejamento e acompanhamento mensal utilizam tal prática como instrumento voltado para a efetivação de sua estratégia, podendo ser considerada uma prática de Gestão Estratégica de Custos.

Cabe ressaltar que a pesquisa em questão buscou investigar a relação entre o posicionamento estratégico das empresas e as práticas de gestão de custos. Sendo assim, recomenda-se que futuras pesquisas investiguem se há fatores adicionais intervenientes em tais práticas.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Aneide O. Contribuição ao Estudo de Indicadores de Desempenho de Empreendimentos Hoteleiros. Tese de Doutorado. **FEA/USP**, 2001.

BERTERO, C. O.; BINDER, M. P.; VASCONCELOS, F. C. de. Estratégia empresarial: a produção científica brasileira entre 1991 e 2002. In: BERTERO, C. O.; CALDAS, M. P.; WOOD JR., T. **Produção científica em administração no Brasil: o estado da arte**. São Paulo: Editora Atlas, 2005.

BEZERRA, A. B.; Análise Fatorial. In: CORRAR, L. J et. al. (coord) **Análise Multivariada**. São Paulo: Atlas, 2007. Cap. 2, 73-129.

CADEZ, Simon; GUILDING, Chris. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. **Accounting, Organizations and Society**. (2007) doi:10.16/j.aos.2007.01.03.

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**, 28, p. 127-168, 2003.

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

CINQUINI, Lino; TENUCCI, Andréa. **Strategic Management Accounting**: Exploring distinctive features and links with strategy. Munich Personal RePEc Archive - MPRA Paper No. 212, 2007. Disponível em: <http://mpa.ub.uni-muenchen.de/212/>

CUNNINGHAM, Gary M. **Management Control and Accounting Systems under a competitive Strategy**. Accounting Auditing & Accountability Journal. Vol 5, nº 2, pág. 85-102, 1992.

COOPER, D.R. E SCHINDLER, P.S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

DENT, Jeremy F. **Strategy, Organization and Control**: Some possibilities for accounting research. Accounting Organization Society. Vol 15, nº 1-2, pág. 3-25, 1990.

FGV Projetos (2007). **O crédito imobiliário no Brasil** – caracterização e desafios. Disponível em: <http://www.abecip.org.br/sitenovo/eventos/arquivos/Trabalho_FGV.pdf>. Acesso em: jul. 2007.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual de Elaboração de Monografias e Dissertações**. 3 ed, São Paulo: Atlas, 2002.

GOVINDARAJAN, V; FISHER, Joseph. Strategy, Control Systems, and Resource Sharing: Effects on Business-Unit Performance. **Academy of Management journal**, vol 33,2 jun, 1990.

HAIR Jr.,J.F. et al. **Análise Multivariada de Dados**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

IBGE. **Pesquisa Anual da Indústria da Construção – 2005**. v. 15. Rio de Janeiro: IBGE, 2007.

JOHNSON R.A.; WICHERN D.W. Applied Multivariate Statistical Analysis. 3.ed. New Jersey: Prentice Hall, 1992.

KOTHA, S.; VADLAMANI, B. L. Assessing generic strategies: an empirical investigation of two competing typologies in discrete manufacturing industries. **Strategic Management Journal**, Sussex, v. 16, n. 1, p. 75-83, Jan. 1995.

LANGFIELD-SMITH, Kim. **Management Control Systems and Strategy**: a critical review. Accounting Organization Society. Vol 22, nº 2, pag. 207-232, 1997.

LANGFIELD-SMITH, Kim, SMITH, David. **Structural equation modeling in management accounting research**: critical analysis and opportunities. Journal of Accounting Literature. Vol. 23, pág. 49-86, 2004.

MINTZBERG, H. The design school: reconsidering the basic premises of strategic

management. **Strategic Management Journal**. v 11, p. 171-195,1990.

MOTTA, R. A busca da competitividade nas empresas. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo. v. 35, n. 01, p. 12-16, mar./abr. 1995.

MURRAY, A. I. A contingency view of Porter's "generic strategies". **Academy of Management Review**, Berkeley, v. 13, n. 3, p. 390-400, 1988.

PARISI, Cláudio. NOBRE, Waldir de Jesus. Eventos, Gestão e Modelos de Decisão. In: CATELLI, Armando (coord.) **Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica GECON** - 2. ed. - São Paulo: Atlas, 2001.

PORTER, Michel E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Elsevier, 1980.

_____. Michel E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. 6. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1992.

ROSLENDER, Robin, HART, Susan J. **In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives**. *Management Accounting Research*, nº 14, pág. 255-275, 2003.

SHANK, John K; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. 9 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SIMMONDS K. Strategic Management Accounting, **Management Accounting** (UK), April, pp.26-29, 1981

WIJEWARDENA, Hema, ZOYSA, Anura de. A comparative analysis on management accounting practices in australia and japan: an empirical investigation. **The international Journal accounting**, vol 34, nº1, 1999.