



Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337
Blumenau, v. 11, n. 1, p. 88-104, jan./mar., 2015

doi:10.4270/ruc.2015105

Disponível em www.furb.br/universocontabil



UM ESTUDO SOBRE PERCEPÇÕES DE IMPORTÂNCIA DE ATIVIDADES DO PROCESSO DE GESTÃO E BARREIRAS À IMPLANTAÇÃO DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO¹

A STUDY ON PERCEPTIONS OF IMPORTANCE OF MANAGEMENT PROCESS ACTIVITIES AND BARRIERS TO IMPLEMENTATION OF STRATEGIC PLANNING

ESTUDIO SOBRE PERCEPCIONES DE LA IMPORTANCIA DE LAS ACTIVIDADES DEL PROCESO DE GESTIÓN Y LAS BARRERAS PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE LA PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA

Reinaldo Guerreiro

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP
Professor Titular da FEA/USP
Endereço: Av. Prof. Luciano Gualberto 908, Cidade Universitária
CEP: 05508-010 - São Paulo - SP
E-mail: reiguerr@usp.br
Telefone: (11) 3091-5960

Rodrigo Paiva Souza

Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP
Endereço: Av. Prof. Luciano Gualberto 908, Cidade Universitária
CEP: 05508-010 - São Paulo - SP
E-mail: rodrigo.paiva.souza@usp.br
Telefone: (11) 3091-5920

RESUMO

O processo de gestão empresarial é composto pela sequência lógica de cinco etapas fundamentais: (i) definição da missão, visão e valores da organização, (ii) planejamento estratégico, (iii) planejamento operacional, (iv) execução e (v) controle. Cada etapa é estruturada por um conjunto de atividades específicas e deve ter igual importância. O primeiro objetivo deste trabalho foi verificar se há divergências quanto à percepção de importância dessas atividades entre os gestores operacionais e a alta administração. Com base no referencial teórico da gestão econômica foram identificadas 17 atividades. A etapa de planejamento estratégico possui uma característica peculiar: é orientada pela missão, visão e valores e deve nortear as demais etapas do processo de gestão, todavia, diversas barreiras podem dificultar a implantação efetiva do planejamento estratégico. Assim, o segundo objetivo deste trabalho foi

¹ Artigo recebido em 14.05.2014. Recomendado para publicação em 31.12.2014 por Ilse Maria Beuren. Publicado em 31.03.2015. Organização responsável pelo periódico: FURB.

identificar as principais barreiras à implantação do planejamento estratégico em empresas. O método para coleta de dados foi do tipo *survey* e foram coletadas 103 respostas de profissionais de diversas áreas. Com base nas respostas foram encontradas evidências de que há divergências significativas entre a percepção dos gestores operacionais e a percepção da alta administração sobre o grau de importância de todas as atividades questionadas. Os gestores operacionais atribuem maior valor às etapas de planejamento estratégico e controle enquanto que a alta administração prioriza a execução das atividades. Além disso, as respostas apontam como principais barreiras à implantação do planejamento estratégico a demora na implantação do plano e a ocorrência de problemas não previstos.

Palavras-chave: Processo de gestão, Planejamento Estratégico, Gestão Econômica.

ABSTRACT

The business process management consists of the logical sequence of five key steps: (i) definition of the mission, vision and values of the organization, (ii) strategic planning, (iii) operational planning, (iv) execution and (v) control. Each step is structured by a set of specific activities and it must have equal importance. The first objective of this study was to verify if there are differences in the perceived importance of these activities between operational managers and top management. Based on the theoretical framework of economic management were identified 17 activities. The strategic planning stage has a peculiar characteristic: it is guided by the mission, vision and values and should guide the other stages of the management process, however, several barriers may hinder of effective implantation of strategic planning. Thus, the second objective of this study was to identify the main barriers to the implementation of strategic planning in companies. The method for data collection was the survey type and was collected 103 replies from professionals from various fields. Based on the replies found evidence that there are significant divergences between the perception of operational managers and the perception of top management on the degree of importance of all questioned activities. Operational managers assign greater value to the stages of strategic planning and control while top management prioritizes the execution of activities. In addition, the replies indicated that the main barriers to the implantation of strategic planning to delay implantation of the plan and the occurrence of unanticipated problems.

Keywords: Management Process, Strategic Planning, Economic Management.

RESUMEN

La gestión de procesos de negocio consiste en la secuencia lógica de cinco pasos fundamentales: (i) definición de la misión, visión y valores de la organización, (ii) la planificación estratégica, (iii) la planificación operativa, (iv) la ejecución y (v) el control. Cada paso está estructurado por un conjunto de actividades específicas y debe tener la misma importancia. El primer objetivo de este estudio fue determinar si existen diferencias en la percepción de importancia de estas actividades entre los gerentes de operaciones y la alta dirección. Con base en el marco teórico de la gestión económica se identificaron 17 actividades. La etapa de planificación estratégica tiene una característica peculiar: se guía por la misión, visión y valores y debe guiar las otras etapas del proceso de gestión, sin embargo, diversas barreras puedan impedir la aplicación efectiva de la planificación estratégica. Así, el segundo objetivo de este estudio fue identificar las principales barreras para la implementación de la planificación estratégica en las empresas. El método de recolección de datos fue el levantamiento y se recogieron 103 respuestas de profesionales de diversos campos. Basándose en las respuestas se encontró evidencia de que existen diferencias significativas entre la percepción de los gerentes operativos y la percepción de la alta dirección

sobre el grado de importancia de todas las actividades cuestionadas. Los gerentes operativos atribuyen más valor a las etapas de planificación estratégica y el control, mientras que la alta dirección prioriza la ejecución de las actividades. Además, las respuestas indicaron que los principales obstáculos para la aplicación de la planificación estratégica son los retrasos en la aplicación del plan y la aparición de problemas imprevistos.

Palabras clave: *Proceso de Gestión, Planificación Estratégica, Gestión Económica.*

1 INTRODUÇÃO

Em sua obra clássica, Welsch (1983) sugere que o papel fundamental da alta administração é gerenciar e acompanhar o processo de gestão organizacional, que deverá ser um processo contínuo e interdependente que irá definir o destino da organização no longo prazo. Dessa forma, propõe que esse processo de gestão seja segregado em fases de planejamento, execução das atividades e controle.

A fase de planejamento compreende o plano estratégico e o plano operacional, sendo que este último deve ser materializado no orçamento. Na etapa de execução das atividades os planos operacionais são efetivamente implementados. Já na etapa de controle são verificadas as principais variações entre o plano operacional e o desempenho efetivo, assim, ações corretivas devem ser tomadas quando o desempenho efetivo não está alinhado ao planejado. As fases são interligadas de forma que as informações a respeito das variações ocorridas, verificadas na fase de controle, devem realimentar o processo de gestão através de ajustes nos planos ou nas formas de execução. Ainda na fase de controle, os desvios em relação ao plano devem se analisados, os responsáveis devem ser comunicados e avaliados (WELSCH, 1983).

O'Regan e Ghobadian (2002) explicam que o planejamento estratégico é fundamental para a eficácia do processo de gestão, mas pode variar entre organizações por uma série de razões, como o porte da empresa, o segmento econômico, entre outros. Aqueles autores destacam, todavia, que o planejamento estratégico pode ser formal ou informal, e apontam os seguintes benefícios que podem ser assegurados a partir da sua formalização:

- O planejamento é inserido na agenda corporativa;
- O planejamento é realizado de maneira sistemática;
- Aumenta a participação dos funcionários no processo de gestão.

Na abordagem da gestão econômica (CATELLI, 2013), o processo de gestão é caracterizado por ser um sistema aberto e dinâmico, sendo composto por cinco etapas bem definidas, que ocorrem de maneira interdependente e simultânea, sendo: (i) definição da missão, visão e valores organizacionais, (ii) planejamento estratégico, (iii) planejamento operacional, (iv) execução, e (v) controle.

O processo de gestão é conceituado como aberto, porque interage com fatores do ambiente externo, influenciando e sendo influenciado por ele, e é dinâmico, porque deve ser continuamente retroalimentado com informações e decisões, que visam alinhar e corrigir os desvios identificados na fase de controle (PEREIRA, 2011).

Pereira (2011) explica que a finalidade do processo de gestão é assegurar o cumprimento da missão da empresa, sendo que a etapa de planejamento estratégico determina as diretrizes estratégicas, que deve direcionar a organização. Entretanto, existem dificuldades tanto de origem interna quanto externa, que dificultam a implantação do planejamento estratégico, principalmente relacionadas à cultura organizacional (CROZATTI, 1998).

O'Regan e Ghobadian (2002) realizaram revisão da literatura sobre planejamento estratégico e entrevistas com gestores de empresas do Reino Unido, identificando oito barreiras à implantação do plano estratégico, sendo cinco de origem interna à organização: (i)

comunicação inadequada, (ii) demora na implantação do plano, (iii) baixa capacitação dos empregados, (iv) falta de entendimento dos objetivos da empresa, e (v) deficiência na coordenação; e três externas: (vi) períodos de crise, (vii) problemas não previstos, e (viii) outros fatores externos.

1.1 Situação problema e questão de pesquisa

O processo de gestão é um mecanismo fundamental para que a organização possa assegurar o cumprimento de sua missão. Os gestores operacionais que estão envolvidos na execução das atividades contribuem para a eficácia do processo de gestão. Todavia, a existência de divergências na percepção de importância entre gestores operacionais e a alta administração pode impactar a eficácia desse processo, especialmente quando há divergências sobre a necessidade de priorização das atividades do processo de gestão. Tais divergências podem representar um problema de entendimento e processamento de informações e prejudicar a eficácia do processo de gestão organizacional. Essa divergência quando a percepção de importância das tarefas é conhecida na literatura de gestão organizacional como dissonância cognitiva (PEREIRA; HANASHIRO, 2010)

Outro potencial problema para atingir a eficácia do processo de gestão é a falha na implantação do planejamento estratégico, uma vez que esta etapa deve nortear o planejamento operacional, a execução e o controle das atividades empresariais. O'Regan e Ghobadian (2002) identificam algumas das principais dificuldades (barreiras) à implantação do plano estratégico.

Dessa forma, o presente estudo se propõe a responder as seguintes questões de pesquisa: Em que medida existe divergências quanto à percepção de importância das atividades do processo de gestão entre os gestores operacionais e a alta administração? e; Quais as principais barreiras para a implantação do plano estratégico em empresas brasileiras?

1.2 Objetivos

A presente pesquisa foi orientada por dois objetivos principais. O primeiro objetivo foi verificar se há evidências de divergências quanto à percepção de importância em dezessete atividades do processo de gestão entre os gestores operacionais e a alta administração. A investigação foi desenvolvida considerando apenas a opinião dos profissionais sobre o problema, ou seja, buscou-se capturar a importância que o profissional atribui a cada atividade e qual a sua visão sobre a importância que a alta administração atribui à mesma atividade. Tais divergências podem causar problemas quanto à priorização de atividades e falta de alinhamento na comunicação organizacional, conseqüentemente, pode representar redução da eficácia empresarial.

O segundo objetivo foi identificar quais as principais dificuldades à implantação do plano estratégico nas empresas da amostra. Os profissionais foram questionados sobre oito barreiras, identificadas no trabalho de O'Regan e Ghobadian (2002). A fase de planejamento estratégico é de importância fundamental para o processo de gestão, uma vez que orienta todas as demais fases. Assim, a identificação de barreiras à sua implantação é o primeiro passo para eliminá-las e, dessa forma, aumentar as chances de eficácia do processo de gestão.

Como objetivo secundário da pesquisa, buscou-se identificar características peculiares do processo de gestão e do desempenho nas empresas da amostra. Como por exemplo, questionou-se como se comportou a participação de mercado das empresas e se elas possuem um planejamento estratégico formal, ou seja, com regras e procedimentos escritos e comunicados aos demais membros da organização. Segundo Anthony e Govindarajan (2008) o processo de gestão formal é importante para: implantar a estratégia da empresa; atribuir responsabilidades; comparar o desempenho realizado com o planejado; e tomar medidas corretivas ou recompensar os gestores dos centros de responsabilidades. O'Regan e Ghobadian (2002) complementa afirmando que o plano estratégico formal ajuda a melhorar desempenho da organização.

1.3 Justificativas para o estudo

Considerando a literatura existente sobre o processo de gestão e planejamento estratégico, foram analisados estudos bibliométricos sobre o tema (LUNKES; FELIU; ROSA, 2011), trabalhos que demonstram a sua relação com o desempenho (O'REGAN; GHOBADIAN, 2002), e trabalhos que examinam seu relacionamento com a contabilidade gerencial (FREZATTI et al., 2011), entretanto, não foi encontrado trabalhos que abordam a hierarquia de prioridades percebidas para as diversas atividades do processo de gestão. Nesse sentido, a presente pesquisa trata um tema de muita relevância para as organizações e investiga um problema pouco explorado.

A existência de divergências quanto à percepção de importância de atividades pode representar outra importante barreira à implantação do planejamento estratégico, bem como à coordenação do processo de gestão, uma vez que os profissionais podem decidir por empenhar os seus maiores esforços em atividades que eles julgam ser as mais importantes ao invés de empenharem naquelas que a alta gestão da empresa acredita ser as mais importantes.

2 PROCESSO DE GESTÃO NA ABORDAGEM DA GESTÃO ECONÔMICA

A fundamentação teórica para a identificação das 17 questões acerca das atividades desenvolvidas em cada etapa do processo de gestão foi apoiada na abordagem da gestão econômica estruturada pelo professor Armando Catelli (CATELLI, 2013). Segundo essa abordagem, o processo de gestão consiste em uma sequência de atividades logicamente encadeadas, que tem objetivo de assegurar o cumprimento da missão organizacional. O embasamento conceitual do modelo de gestão econômica, principalmente no que diz respeito ao processo de gestão, foi desenvolvido a partir da análise e reflexão do conteúdo das seguintes obras: Catelli (2013), Guerreiro (1989), Catelli e Guerreiro (1992), Guerreiro (1995), Guerreiro (1996), Cavenaghi (1996), Parisi, Cornachione e Vasconcellos (1997), Santos e Ponte (1998), Beuren e Martins (2001), Santos (2002), Catelli, Parisi e Santos (2003), Miranda, Wanderley e Meira (2003), Padoveze e Benedicto (2005), Oliveira e Ponte (2006), Bianchi, Backes e Giongo (2006), Muraro e Diehl (2007), Parisi et al. (2011).

A obra de Pereira (2011), em função de sua atualidade e grau de detalhamento, foi utilizada com maior intensidade como referência bibliográfica na exposição do modelo de gestão econômica. A justificativa para a utilização do embasamento conceitual do modelo de gestão econômica é que, nesse modelo, são especificados os elementos de cada fase do processo de gestão e demonstrada a lógica da integração entre as diversas fases desse processo. No modelo de gestão econômica é ainda fortemente enfatizada a integração entre as fases do processo de gestão com correspondentes subsistemas de informações que lhes dão o devido suporte informativo. Esta pesquisa não teve a pretensão de investigar se as empresas adotam, ou não, o referido modelo.

A primeira etapa do processo de gestão consiste na definição a visão, missão e valores organizacionais. Stoner (1995) menciona que a visão é um retrato muito positivo de um estado de futuro desejado, um retrato de um resultado final, não o processo de se chegar a esse futuro desejado. A missão, por outro lado, é uma clara declaração de propósito que explica a razão da existência da organização, enquanto que os valores são uma profunda e duradoura definição do que a empresa acredita e valoriza (CATELLI, 2013). Speculand e Chaudhary (2008) mencionam que valores ditam o que é esperado de um indivíduo em uma dada situação e como ele deveria se comportar. Pereira (2011), explica que a compreensão da missão, da visão e dos valores organizacionais é fundamental para o sucesso do processo de gestão. Nesse sentido, a revisão desses conceitos e o alinhamento dos valores organizacionais deve ser uma atividade inserida dentro do processo de gestão organizacional. Assim, as três primeiras atividades para as quais foram propostas questões aos profissionais das empresas da amostra, dizem respeito a

etapa do processo de gestão onde é definida a visão, missão e valores organizacionais, conforme apresentado no Quadro 1 a seguir.

Quadro 1 - Atividades referente Missão, Visão e Valores

	ATIVIDADES NO PROCESSO DE GESTÃO	Grau de importância de 1 a 5, onde 1 significa pouca importância e 5 muita				
		1	2	3	4	5
A01	Revisar a adequação da missão organizacional.	1	2	3	4	5
A02	Revisar a adequação da visão organizacional (longo prazo).	1	2	3	4	5
A03	Reforçar para os funcionários quais são as principais crenças e valores da empresa.	1	2	3	4	5

Na sequência lógica proposta pelo modelo de gestão econômica, a segunda etapa do processo de gestão é o planejamento estratégico, cujo objetivo é assegurar o cumprimento da missão da empresa. Essa fase tem como produto final um conjunto de diretrizes estratégicas aprovadas de caráter qualitativo que visa orientar a etapa de planejamento operacional (CATELLI, 2013). O processo de planejamento estratégico contempla a análise das variáveis do ambiente externo (identificação das oportunidades e das ameaças) e do ambiente interno (identificação dos pontos fortes e fracos). Assim, o conjunto de diretrizes estratégicas objetiva evitar ameaças, aproveitar as oportunidades, utilizar os pontos fortes e superar as deficiências dos pontos fracos. Ohmae (1983) observa que o planejamento estratégico está diretamente relacionado com a vantagem competitiva da empresa e, nesse sentido, Ghobadian e O'Regan (2002) mencionam que o planejamento estratégico implica em esforço para alterar as forças da companhia relativamente a seus competidores. O planejamento estratégico foca na direção a ser seguida pela organização e nas ações necessárias para melhorar o seu desempenho.

Ghobadian e O'Regan (2008) traçaram um panorama da evolução do processo de planejamento estratégico como um campo de pesquisa, demonstrando sua relevância no âmbito acadêmico e prático das organizações. Nessa etapa são identificadas as variáveis estratégicas internas e externas. As variáveis externas podem representar oportunidades ou ameaças à empresa, enquanto que as variáveis internas representam os pontos fortes e pontos fracos, conforme observa Pereira (2011). A revisão da literatura permitiu identificar e propor questões aos profissionais a respeito de quatro atividades da etapa de planejamento estratégico, conforme Quadro 2.

Quadro 2 – Atividades do Planejamento Estratégico

	ATIVIDADES NO PROCESSO DE GESTÃO	Grau de importância de 1 a 5, onde 1 significa pouca importância e 5 muita				
		1	2	3	4	5
A04	Identificar variáveis consideradas estratégicas no ambiente externo à empresa que podem representar oportunidades ou ameaças à organização.	1	2	3	4	5
A05	Identificar variáveis consideradas estratégicas no ambiente interno da empresa que podem representar pontos fortes e pontos fracos da organização.	1	2	3	4	5
A06	Definir diretrizes estratégicas (planos) que visam aproveitar as oportunidades e se defender das ameaças identificadas.	1	2	3	4	5
A07	Envolver os gestores de forma que eles possam participar ativamente no processo de gestão e no cumprimento da missão organizacional.	1	2	3	4	5

A terceira etapa do processo de gestão compreende o planejamento operacional. De acordo com o modelo de gestão econômica, essa etapa subdivide-se nas fases de 'pré-planejamento', 'planejamento de médio e longo prazo' e de 'planejamento de curto prazo'.

A fase de pré-planejamento, segundo Pereira (2011, p. 211), corresponde ao estabelecimento de objetivos operacionais, à identificação de alternativas de ação e escolha das melhores alternativas que viabilizem as diretrizes estratégicas. Nessa etapa são realizadas simulações (apoiada por sistemas de informação de simulação), considerando alternativas operacionais disponíveis e inicia-se o processo de harmonização dos planos das áreas organizacionais.

A fase de planejamento operacional de médio e longo prazo consiste no detalhamento das alternativas selecionadas, para uma determinada perspectiva temporal considerada pela empresa como médio e longo prazos, sendo quantificados analiticamente os recursos, preços, prazos, investimentos e demais variáveis planejadas. Jonsson e Kjellsdotter (2007) desenvolveram um trabalho para explorar como sistemas de planejamento padronizados podem ser utilizados para resolver problemas de planejamento nos níveis táticos e estratégicos na atividade de gestão da cadeia de abastecimento. O instrumento de formalização do planejamento estratégico é o orçamento (WELSCH, 1983). Grisold (1995) desenvolveu reflexões sobre maneiras de efetuar a ligação entre o planejamento estratégico e o orçamento, observando que em muitas organizações os gestores gastam um enorme volume de recursos no processo de planejamento estratégico, no entanto, despendem pouco esforço para a elaboração do orçamento. O produto dessa etapa é o plano e o orçamento de médio e longo prazo aprovados (PEREIRA, 2011).

A fase de planejamento operacional de curto prazo corresponde a um replanejamento efetuado em momento mais próximo à realização dos eventos e à luz do conhecimento mais seguro das variáveis envolvidas. O produto dessa fase é o programa operacional para um módulo de tempo no horizonte temporal de curto prazo. Esse planejamento também é conhecido no ambiente empresarial como *rolling forecast*. O produto dessa fase é o plano operacional e o orçamento aprovado para o curto prazo. O Quadro 3 indica quatro atividades relacionadas à etapa de planejamento operacional.

Quadro 3 - Atividades do Planejamento Operacional

	ATIVIDADES NO PROCESSO DE GESTÃO	Grau de importância de 1 a 5, onde 1 significa pouca importância e 5 muita				
		1	2	3	4	5
A08	Simular planos operacionais (orçamentos) em cada área da empresa levando em consideração as alternativas disponíveis.	1	2	3	4	5
A09	Harmonizar o planejamento operacional (orçamento) de cada área de forma a garantir o cumprimento das diretrizes estratégicas.	1	2	3	4	5
A10	Projetar orçamento para o médio e longo prazo (de 1 a 3 anos, por exemplo).	1	2	3	4	5
A11	Revisar o orçamento de curto prazo (um mês, por exemplo) à luz de conhecimentos mais atualizados.	1	2	3	4	5

A quarta etapa é a de execução, que tem por objetivo concretizar o que foi planejado por meio da realização das transações econômicas. Nesta etapa as transações são realizadas e os gestores devem definir a melhor maneira de implantar o plano operacional, dadas às restrições de cada área (PEREIRA, 2011). O Quadro 4 indica as atividades relacionadas a essa etapa do processo de gestão.

Quadro 4 - Atividades da Execução

	ATIVIDADES NO PROCESSO DE GESTÃO	Grau de importância de 1 a 5, onde 1 significa pouca importância e 5 muita				
		1	2	3	4	5
A12	Executar de forma eficiente as transações operacionais cotidianas (compras, vendas, pagamentos, recebimentos, etc.).	1	2	3	4	5
A13	Acompanhar juntamente com os gestores das áreas como a execução das transações está sendo realizadas.	1	2	3	4	5

Finalmente a quinta etapa do processo de gestão é a de controle, que tem por objetivo analisar as variações entre o resultado realizado e o planejado e propor ações corretivas. Nessa etapa os resultados são identificados e comparados e os desvios são corrigidos através da revisão de planos ou da busca de formas mais eficientes de realização das ações. Também faz parte do controle realizar a avaliação de desempenho individual dos gestores, das áreas e do plano como um todo (PEREIRA, 2011). As atividades relacionadas a essa etapa estão identificadas no Quadro 5.

Quadro 5 - Atividades do Controle

	ATIVIDADES NO PROCESSO DE GESTÃO	Grau de importância de 1 a 5, onde 1 significa pouca importância e 5 muita				
		1	2	3	4	5
A14	Mensurar o resultado das transações realizadas a fim de comparar com os resultados planejados.	1	2	3	4	5
A15	Identificar as causas dos desvios entre os resultados realizados e planejados.	1	2	3	4	5
A16	Tomar ações corretivas para ajustar o plano operacional com objetivo de assegurar os objetivos de curto, médio e longo prazo.	1	2	3	4	5
A17	Realizar avaliação de desempenho dos gestores responsáveis de cada área.	1	2	3	4	5

Segundo Catelli (2013), na abordagem do modelo GECON, todas as etapas do processo de gestão devem ser orientadas pelo planejamento estratégico no sentido de assegurar o cumprimento da missão da empresa. Entretanto, O'Regan e Ghobadian (2002) advertem que muitas empresas fracassam na implantação do plano estratégico e que essas falhas ocorrem devido às barreiras no processo de implantação do plano, sendo esse tema abordado a seguir.

3 BARRERAS À IMPLANTAÇÃO DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

O'Regan e Ghobadian (2002) realizaram pesquisa com 194 empresas de pequeno e médio portes do Reino Unido, com objetivo de identificar as principais barreiras à implantação de um plano estratégico formal nessas organizações. Os autores defendem que a formalização do plano estratégico pode trazer maior controle sobre o desempenho organizacional e aumentar o comprometimento dos empregados.

Segundo aqueles autores a literatura não apresenta uma relação clara e definitiva das principais dificuldades à implantação do plano estratégico. Portanto, as barreiras identificadas por O'Regan e Ghobadian (2002) resultaram de um levantamento da literatura e de entrevistas com diretores de empresas de engenharia e eletrônica. Foram identificadas oito principais barreiras à implantação do plano estratégico, sendo cinco de origem interna e três externas.

As dificuldades internas foram: (i) comunicação inadequada, (ii) demora na implantação do plano, (iii) falta de capacitação dos empregados, (iv) empregados não entendem as metas da empresa e (v) falta de efetividade na coordenação da implantação do plano. Já as dificuldades externas foram: (vi) as crises desviam o foco da implantação do plano, (vii) surgem problemas não previstos e (viii) outros fatores externos impactam na implantação do plano. Observa-se no

Quadro 6 as oito principais barreiras à implementação do plano estratégico questionada aos profissionais.

Quadro 6 – Barreiras à implantação do plano estratégico

	Descrição das principais barreiras à implantação do plano estratégico	Origem da barreira	Grau de concordância do item de 1 a 5, onde 1 significa discordo totalmente e 5 concordo totalmente				
			1	2	3	4	5
B1	Na minha empresa a comunicação do plano estratégico é inadequada	Interna	1	2	3	4	5
B2	Períodos de crise atrapalham na implantação de estratégias.	Externa	1	2	3	4	5
B3	O período de implantação sempre demora mais do que o planejado	Interna	1	2	3	4	5
B4	Os empregados não estão suficientemente capacitados.	Interna	1	2	3	4	5
B5	Os empregados não estendem adequadamente os objetivos da empresa.	Interna	1	2	3	4	5
B6	A coordenação da implantação da estratégia não é efetiva.	Interna	1	2	3	4	5
B7	Sempre surgem problemas que não haviam sido previstos no plano.	Externa	1	2	3	4	5
B8	Fatores externos impactam na implantação do plano estratégico.	Externa	1	2	3	4	5

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa pode ser definida como exploratória. Sampieri et al. (2006) explicam que a pesquisa exploratória é adequada para ampliar o conhecimento sobre um tema, quando há oportunidades de investigar objetos pouco explorados anteriormente.

Os dados utilizados na realização do estudo foram obtidos através de questionários respondidos por profissionais de empresas de diversos segmentos. A técnica de coleta de dados foi do tipo *survey*, que consiste de perguntas a respeito de variáveis que se pretende medir ou descrever (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). O instrumento, aplicado de forma eletrônica, continha questões acerca da identificação das principais características da empresa e do respondente, bem como questões acerca do objeto de pesquisa, ou seja, das atividades do processo de gestão e das barreiras à implantação do planejamento estratégico.

Portanto, o formulário enviado aos profissionais continha três grupos de questões. No primeiro buscou-se identificar o perfil da empresa e do respondente bem como capturar algumas informações sobre a gestão organizacional, o desempenho e ambiente em que operam. No segundo foram exploradas as 17 atividades do processo de gestão organizacional, conforme quadros 1 a 5. Foi solicitado ao profissional que indicasse o grau de importância que eles atribuem a cada atividade. Além disso, foi solicitado ao profissional que indicasse o grau de importância que ele acredita que a alta administração da empresa atribui à mesma atividade. O objetivo desse grupo de questões foi identificar as principais divergências entre profissional e alta administração da empresa quanto à importância atribuída a cada atividade.

O terceiro grupo de questões foi composto por 8 circunstâncias que representavam as principais barreiras à implantação do plano estratégico, conforme identificado por O'Regan e Ghobadian (2002). O objetivo desse grupo de questões foi diagnosticar as principais dificuldades para implantação do plano de estratégico organizacional, na percepção de profissionais de empresas que atuam no Brasil.

As questões do segundo e terceiro grupos foram formulados considerando uma escala de concordância (escala Likert) de cinco pontos. Inicialmente o tratamento dos dados foi através de estatística descritiva, com objetivo de verificar qual atividade e etapa do processo de gestão

recebeu maior percentual de importância atribuída. Em seguida verificou-se através de teste de Mann-Whitney se havia diferenças significativas entre a média de importância atribuída por profissional e alta administração para cada uma das 17 atividades do processo de gestão, bem como entre as cinco etapas do processo de gestão.

O teste de Mann-Whitney foi selecionado porque é o teste considerado mais adequado para verificar se duas amostras independentes possuem médias iguais, além disso, pode ser aplicável com variáveis ordinais (por exemplo, a ordem de importância), conforme pode ser observado na obra de Fávero et al. (2009).

5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Inicialmente são apresentados dados dos ramos de atividades e dos respondentes pesquisados, em seguida as análises estatísticas descritivas e testes de médias das atividades do processo de gestão. Foram recebidas 103 respostas válidas de profissionais de diversos ramos de negócios. Com relação ao ramo de atividade constatou-se que a 45,6% pertence ao ramo de serviços, e 35,0% ao ramo industrial, conforme observado na Tabela 1.

Tabela 1 – Ramo de atividade principal

Ramo de atividade	Quant.	%
Agronegócio	10	9,7%
Comércio	10	9,7%
Indústria	36	35,0%
Serviços	47	45,6%

Relativamente à idade e ao porte das empresas que compõem a amostra é possível afirmar que a maior parte da amostra é constituída por empresas com mais de 30 anos e de grande porte. Para definir o porte das empresas foi utilizada a classificação do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), que se baseia no número de empregados. Segundo essa classificação, empresas com menos de 20 empregados são enquadradas como Microempresas. Empresas que possuem entre 20 e 99 empregados são classificadas como Pequena, as empresas que possuem entre 100 e 499 empregados, classificadas como Média, e empresas com mais de 500 empregados são classificadas como Grande. Os resultados dessa análise podem ser observados nas Tabelas 2 e 3.

Tabela 2 – Classificação por idade

Idade	Quant.	%
Menor do que 10 anos	16	15,5%
Entre 10 e 20 anos	20	19,4%
Entre 20 e 30 anos	1	1,0%
Maior do que 30 anos	66	64,1%

Tabela 3 - Classificação por porte

Porte	Quant.	%
Microempresa	20	19,4%
Pequena	11	10,7%
Média	22	21,4%
Grande	50	48,5%

Sobre o perfil dos participantes questionou-se sobre a posição ocupada na organização e área de atuação. Foram criadas quatro categorias para definir a posição e outras quatro para a área de atuação. Profissionais que ocupam posição de “Presidente” ou “Diretor” foram classificados como Alta Gestão. Profissionais que ocupam os cargos de “Gerente” e “Coordenador” como Média Gestão, “Consultor”, “Supervisor” e “Analista” como Baixa Gestão e as demais posições classificadas como Outros. Também foram classificadas quatro áreas de atuação: (i) Administração, para profissionais que trabalham na área de “Administração”, “Contabilidade / Controladoria”; “Finanças” e “Recursos humanos”; (ii) Logística, para profissionais que atuam em “Compras / Suprimentos”, “Operações / Produção”, “Logística interna” e “Distribuição”; (iii) Comercial, para aqueles que atuam em “Marketing e Vendas” e “Atendimento ao Cliente”, (iv) Outra, para profissionais que não trabalham em

nenhuma das áreas especificadas. Conforme demonstram as tabelas 4 e 5, na amostra, houve predomínio de profissionais que ocupam posição de Média ou Baixa Gestão e que trabalham em áreas de Administração e Logística.

Tabela 4 – Cargos e posições

Posição	Quant.	%
Média gestão	44	42,7%
Baixa gestão	32	31,1%
Alta gestão	24	23,3%
Outro	3	2,9%

Tabela 5 – Área de atuação

Área	Quant.	%
Administração	49	47,6%
Logística	31	30,1%
Comercial	9	8,7%
Outra	14	13,6%

Outras duas questões visavam examinar se as empresas possuíam um plano estratégico formalizado e qual o comportamento da participação de mercado dessas empresas no período recente. A pesquisa de O'Regan e Ghobadian (2002) constatou que empresas que possuem um plano estratégico formalizado percebem menos as dificuldades para implantação do planejamento estratégico. Além disso, embora não tenham comprovado a significância estatística, os autores constataram que empresas com plano formalizado possuem um desempenho superior.

A análise dos dados demonstrou que 52,4% das empresas pesquisadas possui um plano estratégico formalizado (escrito e comunicado aos demais membros da organização), contra 47,6% que declararam não possuir. Segundo Lester et al. (2003) as empresas grandes e com mais tempo de vida tendem a pertencer a estágios mais maduros do ciclo de vida organizacional e uma das características dessa fase é o maior nível de planejamento e previsibilidade do ambiente interno e externo, portanto, o resultado encontrado está coerente com o perfil da maioria das empresas participantes.

Quanto à participação no mercado, a análise dos dados revelou que, em média, 65,0% dos respondentes declararam que nos últimos anos a empresa vem aumentando o seu *market share*. Por outro lado, 25,2% declararam que o *market share* ficou estável e outros 9,7% dos respondentes informaram que a participação no mercado diminuiu nos últimos anos.

Porém, resultados interessantes foram encontrados ao analisar o *market share* entre o grupo de empresas com e sem plano estratégico formalizado. No grupo que não possui plano estratégico formalizado apenas 55% declaram que houve crescimento do *market share*, enquanto que no grupo das empresas que possuem um plano formal, 74% dos respondentes declararam que houve crescimento de *market share* nos últimos anos conforme demonstrado nas tabelas 6 e 7.

Tabela 6 – MS empresas com plano formal

Market share (MS)	Quant.	%
Aumentou	40	74%
Ficou estável	11	20%
Diminuiu	3	6%

Tabela 7 – MS empresas sem plano formal

Market share (MS)	Quant.	%
Aumentou	27	55%
Ficou estável	15	31%
Diminuiu	7	14%

Embora careça de maior investigação, esse resultado corrobora com a argumentação de Anthony e Govindarajan (2008) de que o plano estratégico formalizado ajuda a organização a melhorar o desempenho e a atingir seus objetivos. O plano estratégico formal é uma ferramenta com a qual a organização pode aproveitar melhor as oportunidades do ambiente externo, apurar os pontos fortes e suavizar os pontos fracos (PEREIRA, 2011).

A análise do segundo grupo de questões, importância atribuída para cada uma das 17 atividades do processo de gestão (conforme Quadros 1 a 5), demonstrou que os profissionais atribuem mais importância do que a própria empresa para todas as atividades questionadas.

Observando o percentual de importância atribuída pelos profissionais (P), encontrou-se uma média geral de 89,5% (em uma escala de até 100%), enquanto que, na visão destes mesmos profissionais, a percepção sobre a importância que a empresa (E) atribui às mesmas atividades foi de 71,4%.

Na percepção dos profissionais a atividade com maior importância foi A15 (identificar as causas dos desvios entre os resultados realizados e planejados), com média de 93,4% de importância percebida. A atividade com menor importância foi A11 (revisar o orçamento de curto prazo - um mês, por exemplo - à luz de conhecimentos mais atualizados), com média de 83,1%. Por outro lado, os profissionais indicaram que a atividade mais valorizada pela alta administração das empresas foi a A12 (executar de forma eficiente as transações operacionais cotidianas - compras, vendas, pagamentos, recebimentos, etc.), com média de 80,6%. A atividade indicada como menos valorizada pela alta administração foi a A17 (realizar avaliação de desempenho dos gestores responsáveis de cada área), com média de 65,2%, conforme demonstrado na Tabela 8.

Tabela 8- Importância relativa atribuída para as atividades do processo de gestão

ETAPA	Atividade	P	E
Missão, visão e valores	A1	85,4%	68,7%
	A2	87,2%	72,6%
	A3	89,5%	74,6%
Planejamento estratégico	A4	91,1%	72,8%
	A5	92,0%	68,5%
	A6	90,1%	72,2%
	A7	92,0%	70,1%
Planejamento operacional	A8	88,3%	71,8%
	A9	90,5%	68,7%
	A10	85,2%	72,2%
	A11	83,1%	68,5%
Execução	A12	92,8%	80,6%
	A13	86,6%	69,1%
Controle	A14	91,7%	75,0%
	A15	93,4%	70,5%
	A16	92,6%	71,8%
	A17	90,5%	65,2%
	Média geral	89,5%	71,4%

Para verificar se essa divergência na importância atribuída às atividades é estatisticamente significativa, foi aplicado o teste de Mann-Whitney para cada uma das 17 atividades, comparando a variância das respostas dos profissionais quando consideram a sua atribuição individual de importância com aquela que acredita que a alta administração da empresa atribui. Esse teste verifica se duas amostras independentes possuem distribuições iguais, em que hipótese nula afirma não haver igualdade (FÁVERO et al., 2009).

O teste mostrou que há diferença significativa na percepção de importância em todas as 17 atividades, ou seja, é possível afirmar que, em média, os profissionais acreditam atribuir maior importância do que a alta administração às atividades do processo de gestão.

Entretanto, analisando essas diferenças de forma individual dentre os 103 respondentes, constatou-se que para 35% dos respondentes não houve diferenças significativas quanto à percepção de importância entre o indivíduo e a alta administração da empresa, consequentemente, há diferenças significativas em 65% dos casos. A análise torna-se mais interessante ao verificar o resultado nas quatro categorias de posição criadas a partir do perfil do participante. Entre os profissionais com posição de alta gestão, conforme seria de se esperar,

foi encontrada menor diferença na percepção de importância das atividades do processo de gestão entre o indivíduo e a empresa. Ainda assim, foi encontrada uma divergência representativa de percepções de importância nesse grupo de profissionais.

Dentre os profissionais com posição de alta gestão que participaram da pesquisa, em 54,2% dos casos houve divergências significativas de importância atribuída às atividades do processo de gestão, considerando a perspectiva do indivíduo e a da empresa. Entre profissionais que ocupam posições de média gestão esse indicador foi de 65,9%. Já entre os profissionais de baixa gestão encontrou-se diferença em 68,8% dos casos. As Tabelas 9 a 12 ilustram os resultados dos testes de média da importância atribuída às atividades do processo de gestão, considerando a amostra geral e os diferentes grupos de hierarquia dos profissionais.

Tabela 9 – Teste amostra geral

Há diferenças significativas	65,0%
Não há diferenças significativas	35,0%

Tabela 10 – Teste amostra Alta gestão

Há diferenças significativas	54,2%
Não há diferenças significativas	45,8%

Tabela 11 – Teste amostra Média gestão

Há diferenças significativas	68,8%
Não há diferenças significativas	31,3%

Tabela 12 – Teste amostra Baixa gestão

Há diferenças significativas	65,9%
Não há diferenças significativas	34,1%

Em seguida analisou-se o padrão de importância atribuída por etapa do processo de gestão. Verificou-se que os profissionais atribuem maior importância para a fase de Controle (92,0%), enquanto que, na visão desses profissionais, a empresa prioriza a Execução (74,9%).

O teste de Mann-Whitney demonstrou que, na percepção individual de importância dos profissionais, não há diferença significativa entre as etapas de planejamento estratégico e controle, sugerindo que os participantes atribuem igual importância a essas fases. Por outro lado, na percepção de importância da empresa não há diferenças significativas entre as etapas do Planejamento estratégico, Planejamento operacional e Controle, sugerindo que a alta administração da empresa atribui igual importância a essas etapas, mas prioriza a etapa de Execução. A Tabela 13 demonstra a importância atribuída por etapa do processo de gestão.

Tabela 13 - Importância relativa atribuída para as etapas do processo de gestão

ETAPAS	P	E
Missão, visão e valores.	87,4%	72,0%
Planejamento estratégico.	91,3%	70,9%
Planejamento operacional.	86,8%	70,3%
Execução	89,7%	74,9%
Controle	92,0%	70,6%

Esse resultado sugere a necessidade de maior investigação sobre a existência de uma dissonância cognitiva organizacional entre os indivíduos (profissional) e a alta administração da empresa. Pereira e Hanashiro (2010) explicam que a dissonância cognitiva na organização ocorre quando indivíduos possuem diferentes percepções sobre um mesmo objeto e que a presença dessa característica pode prejudicar o processamento das informações.

Com relação ao segundo objetivo da presente pesquisa, ou seja, a análise das principais barreiras à implantação do planejamento estratégico. A análise das respostas revelou que “problemas que não haviam sido previstos” é a principal barreira à implantação do planejamento estratégico, seguido por “implantação muito demorada” e “outros fatores externos”, conforme demonstrado na Tabela 14.

Tabela 14–Principais barreiras à implantação do plano estratégico

Barreiras	%
Comunicação inadequada	66,6%
Deficiência na coordenação do plano	67,1%
Períodos de crises	67,6%
Falta de entendimento dos objetivos	68,4%
Baixa capacitação dos empregados	69,4%
Outros fatores externos	73,1%
Implantação muito demorada	74,7%
Problemas não previstos	75,7%

Esse resultado está consistente aos achados de O’Regan e Ghobadian (2002). Esses autores constataram tanto por meio de entrevista quanto por meio de questionário que as três principais barreiras foram “implantação demorada”, “problemas não previstos” e “fatores externos”, constataram ainda que o plano estratégico formal ajudar a reduzir essas barreiras.

Na amostra brasileira as barreiras menos relevantes à implantação do planejamento estratégico foram “comunicação inadequada” e “deficiência na coordenação do plano”. Enquanto que para a amostra britânica de O’Regan e Ghobadian (2002) as barreiras menos relevantes foram “falta de entendimento dos objetivos” e “comunicação inadequada”.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na análise dos resultados foi possível encontrar evidências de falta de alinhamento entre os profissionais executivos e a alta administração sobre a importância relativa das atividades que compõem o processo de gestão organizacional. Todas as atividades do processo de gestão pesquisadas apresentaram divergências (*gaps*) quanto à percepção de importância entre profissionais e a alta administração da empresa.

Esses achados revelam indícios de uma dissonância cognitiva nas organizações pesquisadas. A dissonância cognitiva, por sua vez, pode ser muito prejudicial à organização porque provoca ruídos no entendimento e processamento das informações. Esse problema informacional também pode representar uma barreira para a implantação do planejamento estratégico, pois é prejudicial à organização e deve ser combatido através de ações que visam o alinhamento das metas e expectativas da organização entre os profissionais e a empresa (PEREIRA; HANASHIRO, 2010).

Contraditoriamente, o problema de comunicação inadequada foi apontado pelos profissionais como a barreira menos importante à implantação do planejamento estratégico. Resultado semelhante ao encontrado por O’Regan e Ghobadian (2002) em pesquisa com empresas britânicas. Aqueles autores sugerem que um plano estratégico formalizado pode ajudar organizar e planejar melhor a implantação do plano estratégico e reduzir essa deficiência de comunicação. Na amostra do presente estudo a maior parte dos profissionais declararam que suas empresas possuem um plano estratégico formalizado.

Outro achado importante desta pesquisa foi que, embora tenham sido encontradas diferenças significativas de percepção de importância entre as atividades do processo de gestão pesquisadas, a diferença é mais acentuada no grupo de profissionais que ocupam posições mais baixa da gestão. Dessa forma, os resultados da pesquisa indicam que a possível dissonância cognitiva organizacional aumenta entre os profissionais que ocupam posições de nível hierárquico mais baixo na estrutura de organização. Verificou-se ainda que, em média, os profissionais atribuem maior importância às etapas de planejamento estratégico e controle, enquanto que segundo esses mesmos profissionais a alta administração prioriza a fase de execução, seguida pela etapa de planejamento estratégico e operacional.

Com relação às principais barreiras à implantação do plano estratégico os profissionais acreditam que fatores externos são os principais vilões. Nesse sentido, “problemas não

previstos” (de origem externa) foi apontado como a principal barreira, seguido por “demora na implantação” (de origem interna) e “outros fatores externos”. Aparentemente os profissionais acreditam que as principais barreiras à implantação do plano estão fora da empresa. Considerando-se a influência dos elementos do ambiente externo, as empresas, em tese, deveriam incrementar a qualidade do processo de planejamento estratégico, aceitando-se a premissa da contribuição do planejamento formal para o desempenho da organização.

Embora não tenha sido objetivo dessa pesquisa, cabe destacar também que houve pequenas variações nos achados sobre as barreiras à implantação do plano estratégico conforme o segmento econômico avaliado. Por exemplo, no segmento Comércio a principal barreira apontada foi a “baixa capacitação dos empregados”, nos outros três segmentos a principal barreira à implantação do plano estratégico apontada foi caracterizada como “problemas não previstos”.

A pesquisa é exploratória e é preciso cautela ao generalizar os resultados encontrados para empresas fora da amostra. Além disso, podem existir outras atividades igualmente importantes no processo de gestão que não foram explorados na presente pesquisa. Como sugestão para pesquisas futuras sugerimos investigação aprofundada dos motivos do desalinhamento de percepções de importância, possivelmente resultados mais apurados poderão ser obtidos em estudos futuros com a utilização de métodos de pesquisas apropriados, como, por exemplo, o estudo de casos.

REFERÊNCIAS

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. 12^a. ed. São Paulo: McGraw-Hill Brasil, 2008.

BEUREN, I. M.; MARTINS, L. W. Sistemas de informações executivas: suas características e reflexões sobre sua aplicação no processo de gestão. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 15, n. 26, maio-agosto, p. 6-24, 2001. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772001000200001>

BIANCHI, M.; BACKES, R. G.; GIONGO, J. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. **ConTexto**, v. 6, n. 10, p. 1-23, 2006.

CATELLI, A. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2^a ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CATELLI, A.; GUERREIRO, R. GECON - Sistema de informação de gestão econômica: uma proposta para mensuração contábil do resultado das atividades empresariais. **Boletín Interamericano da Asociación Interamericana de Contabilidad**, novembro, 1992.

CATELLI, A.; PARISI, C.; SANTOS, E. S. Gestão econômica de investimentos em ativos fixos. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 31, janeiro-abril, p. 26-44, 2003. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772003000100003>

CAVENAGHI, V. O modelo de gestão econômica (GECON) aplicado à área de produção. **Caderno de Estudos**, n. 14, julho-dezembro, p. 1-30, 1996. <http://dx.doi.org/10.1590/S1413-92511996000200001>

CROZATTI, J. Modelo de gestão e cultura organizacional – conceitos e interações. **Caderno de Estudos**, v. 10, n. 18, maio-agosto, p. 1-20, 1998. <http://dx.doi.org/10.1590/S1413-92511998000200004>

FÁVERO, L. P.; BELFIORI, P.; SILVA, F. L.; CHAN, B. L. **Análise de dados – Modelagem multivariada para tomada de decisões**. São Paulo: Campos, 2009.

- FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B.; GUERREIRO, R.; GOUVEA, M. A. Does management accounting play role in planning process? **Journal of Business Research**, 64, p. 242-249, 2011. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jbusres.2009.11.008>
- GHOBIADIAN, A.; O'REGAN, N. Effective strategic planning in small and medium sized firms. **Management Decision**, 40, 7/8, p. 663-671, 2002. <http://dx.doi.org/10.1108/00251740210438490>
- GHOBIADIAN, A.; O'REGAN, N. Where do we fit in the swings and roundabouts of strategy? **Journal of Strategy and Management**, v. 1, n. 1, p. 5-14, 2008. <http://dx.doi.org/10.1108/17554250810912721>
- GRISOLD, R. E. How to link strategic planning with budgeting. **CMA Magazine**, Jul/Aug, 69, 6, p. 21-23, 1995.
- GUERREIRO, R. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade**. São Paulo, Tese de Doutorado, FEA-USP, 1989.
- GUERREIRO, R. **A teoria das restrições e o sistema de gestão econômica: uma proposta de integração conceitual**. São Paulo, Tese de Livre Docência, FEA-USP, 1995.
- GUERREIRO, R. Os princípios da teoria das restrições sob a ótica da mensuração econômica. **Caderno de Estudos**, set, 1996. <http://dx.doi.org/10.1590/S1413-92511996000100003>
- JONSSON, P.; KJELLSDOTTER, L. Applying advanced planning systems for supply chain planning: three case studies. **International Journal of Physical Distribution & Logistics Management**, v. 37, n. 10, p. 816-834, 2007. <http://dx.doi.org/10.1108/09600030710848932>
- LESTER, D.; PARNELL, J. A.; CAHARRER, S. Organizational life cycle: a five stage empirical scale. **The International Journal of Organizational Analysis**, v. 11, n. 4, p. 339-354, 2003. <http://dx.doi.org/10.1108/eb028979>
- LUNKES, R. J.; FELIU, V. M. R.; ROSA, F. S. Pesquisa sobre o orçamento na Espanha: um estudo bibliométrico das publicações em Contabilidade. **Revista Universo Contábil** v. 7, n. 3, p. 112-132, jul./set., 2011. <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.2011325>
- MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Editora Atlas, 2009.
- MIRANDA, L. C.; WANDERLEY, C. A.; MEIRA, J. M. ABM versus GECON: uma análise comparativa. **RAC**, v. 7, n. 2, Abril-Junho, p. 93-114, 2003. <http://dx.doi.org/10.1590/S1415-65552003000200006>
- MURARO, M.; SOUZA DE, M. A.; DIEHL, C. A. Gestão econômica em instituições de ensino superior: mensuração de resultados por unidade de negócios. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, n. 8, p. 43-66, 2007.
- OHMAE, K. **The mind of the strategist**: Penguin, Harmondsworth, 1983.
- OLIVEIRA, L. R.; PONTE, V. M. R. O papel da Controladoria nos fundos de pensão. **Revista de Contemporânea de Contabilidade**, v. 5, n. 3, 2006.
- O'REGAN, N.; GHOBIADIAN, A. Formal strategic planning: The key to effective business process management? **Business Process Management Journal**, v. 8, n. 5, 2002.
- PADOVEZE, C. L.; BENEDICTO, G. C. Cultura organizacional: análise e impactos dos instrumentos no processo de gestão. **REAd**, v. 11, n. 2, 2005.

PARISI, C.; CORNACHIONE JÚNIOR, E.; VASCONCELLOS, M. T. C. Modelo de identificação e acumulação de resultado sob a ótica do Gecon. **Caderno de Estudos**, n. 15, janeiro-junho, p. 1-16, 1997. <http://dx.doi.org/10.1590/S1413-92511997000100001>

PARISI, C.; MARTIN, M. G. L.; MEGLIORINI, E.; NASCIMENTO, A. M. A percepção dos gestores sobre as práticas do modelo de gestão e do processo de gestão: um estudo em uma empresa varejista brasileira. **ABCustos - Revista da Associação Brasileira de Custos**, v. 6, n. 3, set-dez, 2011.

PEREIRA, C. A. Gestão Econômica in PARISI, C.; MEGLIORINI, E. (Org.). **Contabilidade Gerencial**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PEREIRA, J. B. C.; HANASHIRO, D. M. M. Ser ou não ser favorável às práticas de diversidade? Eis a questão. **RAC – Revista de Administração Contemporânea**, v. 14, n. 4, 2010. <http://dx.doi.org/10.1590/S1415-65552010000400007>

SANTOS, E. S.; PONTE, V. Modelo de decisão em gestão econômica. **Caderno de Estudos**, v. 10, n. 19, setembro-dezembro, p. 1-18, 1998. <http://dx.doi.org/10.1590/S1413-92511998000300004>

SANTOS, L. P. G. Uma contribuição à discussão sobre a avaliação de desempenho das instituições federais de ensino superior: uma abordagem da gestão econômica. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 28, janeiro-abril, p. 86-89, 2002. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772002000100006>

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. **Metodologia de pesquisa**. São Paulo: McGraw-Hill Brasil, 2006.

SPECULAND, R.; CHAUDHARY, R. Living organisational values: the bridges value inculcation model. **Business Strategy Series**, v. 9, n. 6, 2008. <http://dx.doi.org/10.1108/17515630810923630>

STONER, J. Vision, mission and values: having a picture of the end result you want creates energy. **Executive Excellence: The Magazine of Personal Development, Managerial Effectiveness, and Organizational Productivity**, v. 12, n. 11, p. 13, 1995.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial**. 4ª. ed., São Paulo: Atlas, 1983.