

**FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISA EM
CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS – FUCAPE**

JUMARA APARECIDA FERREIRA MARTINS

**O IMPACTO DA PERCEPÇÃO DE IMPORTÂNCIA DOS ARTEFATOS
GERENCIAIS SOBRE A EFICÁCIA NA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
DAS UNIDADES DO SEBRAE**

**VITÓRIA
2017**

JUMARA APARECIDA FERREIRA MARTINS

**O IMPACTO DA PERCEPÇÃO DE IMPORTÂNCIA DOS ARTEFATOS
GERENCIAIS SOBRE A EFICÁCIA NA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
DAS UNIDADES DO SEBRAE**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba e Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis - Nível Profissionalizante.

Orientador: Prof. Dr. Francisco Antonio Bezerra

**VITÓRIA
2017**

JUMARA APARECIDA FERREIRA MARTINS

**O IMPACTO DA PERCEPÇÃO DE IMPORTÂNCIA DOS ARTEFATOS
GERENCIAIS SOBRE A EFICÁCIA NA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
DAS UNIDADES DO SEBRAE**

Dissertação de Mestrado apresentada ao programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em 24 de novembro de 2017.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. FRANCISCO ANTONIO BEZERRA

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e
Finanças (FUCAPE)

Profa. Dra. ARILDA MAGNA CAMPAGNARO TEIXEIRA

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e
Finanças (FUCAPE)

Profa. Dra. MARCIA JULIANA D'ANGELO

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e
Finanças (FUCAPE)

A Deus, por me proporcionar
tudo o que tenho e o que sou.
A minha família, por respeitar e
apoiar as minhas escolhas.

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a Deus por esta conquista.

Agradeço aos meus pais e aos meus irmãos por serem a base para esta vitória.

Agradeço ao meu esposo, Anderson Ramalho de Martins, por ter me apoiado durante todo o período do curso que coincidentemente foi um período bastante conturbado para mim, e durante o qual sempre estive do meu lado me incentivando, fazendo com que eu não me deixasse abater, contribuindo diretamente para minha vitória.

Agradeço aos amigos de longa data, pelo apoio de sempre, e em especial a Ana Carolina Pereira, Maria da Penha Klein e meu grande mestre Dorival Izidoro Angelo.

Agradeço aos amigos que conheci ao longo deste mestrado, Tiago Ferreira e Márcio Rodrigues dos Santos Souza; sem vocês tudo seria mais difícil.

Agradeço aos colegas do Sistema SEBRAE e em especial aos colegas do SEBRAE/ES, principalmente à equipe da Unidade Gestão de Pessoas (UGP).

A todos os amigos de sala, sem exceção, por estarem sempre juntos, com profissionalismo e amizade na superação deste desafio, especialmente à Farana Mariano.

Aos meus professores. Em especial ao Prof. Dr. Francisco Antônio Bezerra, que acreditou na minha capacidade e me orientou nesta jornada.

Aos funcionários da biblioteca da FUCAPE, pelo apoio, educação e disponibilidade sempre que precisei para encontrar as mais difíceis referências.

“Para ser o que sou hoje, fui vários homens e, se volto a encontrar-me com os homens que fui, não me envergonho deles. Foram etapas do que sou. Tudo o que sei custou as dores das experiências. Tenho respeito pelos que procuram, pelos que tateiam, pelos que erram. E, o que é mais importante, estou persuadido de que minha luz se extinguiria se eu fosse o único a possuí-la”.

Goethe

RESUMO

As empresas passam por diversas mudanças econômicas, tecnológicas, políticas e sociais ao longo do tempo. Para auxiliá-las nesses momentos de transição, elas contam com os artefatos da contabilidade gerencial dentre os quais se destaca o planejamento. Segundo Leite et al. (2008, p.57), “o planejamento é a chave da gestão empresarial para as pequenas e grandes empresas, agências governamentais, organizações sem fins lucrativos ou para a vida pessoal dos indivíduos”. O objetivo desta pesquisa foi verificar, sob a ótica da percepção dos profissionais das unidades do sistema SEBRAE, descrever a relação entre os artefatos da contabilidade gerencial e o grau de execução orçamentária, e se essa relação pode ser influenciada pelo modelo de gestão adotado por essas unidades. O estudo é quantitativo, empírico-analítico e implementado por um mecanismo de *survey*. Foi proposto o método de equações estruturais, que possibilitou investigar a relação entre as variáveis latentes. Em seguida, aplicou-se o modelo de regressão para testar a interação moderadora entre essas variáveis. Os resultados mostraram que o modelo de gestão (MG) é considerado dentre as variáveis independentes a que tem maior impacto (o coeficiente padronizado foi o maior) na execução orçamentária. A relação entre os artefatos tradicionais e o planejamento e execução orçamentária é negativa, ou seja, a utilização desse artefato torna-se menos eficiente (estatisticamente) no planejamento e execução orçamentária. Diferentemente do artefato tradicional, o artefato moderno exibiu relação positiva com planejamento e execução orçamentária, ou seja, a adoção do artefato moderno impacta positivamente o planejamento e execução orçamentária.

Palavras Chaves: Contabilidade Gerencial. Execução orçamentária do SEBRAE. Modelo de equação estrutural.

ABSTRACT

Companies undergo various economic, technological, political and social changes over time. To assist them in these times of transition, they rely on the artifacts of managerial accounting, among which planning excels. According to Leite et al. (2008, p.57), "Planning is the key to business management for small and large enterprises, government agencies, non-profit organizations or individuals' personal lives." The objective of this research was to verify, from the perspective of the professionals of the units of the SEBRAE system, to describe the relationship between the artifacts of managerial accounting and the degree of budget execution, and whether this relationship can be influenced by the management model adopted by these units. The study is quantitative, empirical-analytical and was implemented by a survey mechanism. We proposed the method of structural equations, which made it possible to investigate the relationship between latent variables. Then, the regression model was applied to test the moderating interaction between these variables. The results showed that the management model (MG) is considered among the independent variables that has the greatest impact (the standardized coefficient was the largest) in the budget execution. The relationship between traditional artifacts and budget planning and execution is negative, that is, the use of this artifact becomes statistically less efficient in budget planning and execution. Unlike the traditional artifact, the modern artifact had a positive relation with budget planning and execution, that is, the adoption of the modern artifact positively impacts budget planning and execution.

Keywords: Managerial Accounting. Budget execution of SEBRAE. Structural equation model.

LISTA DE SIGLAS

ABC – *Activity-based Costing*

ABM – *Activity-based Management*

BI – *Business Intelligence*

CDN – Conselho Deliberativo Nacional

CDE – Conselho Deliberativo Estadual

CGU – Controladoria Geral da União

EVA – *Economic Value Added*

FIEP – Federação das Indústrias do Estado do Paraná

FUCAPE – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças

GECON – Sistema de Informação de Gestão Econômica

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IFAC – *International Federation of Accountants*

INS – Instrução Normativa

IMA – *Institute of Management Accountants*

JIT – *Just-in-time*

PIB – Produto Interno Bruto

PL – Patrimônio Líquido

PPA – Plano Plurianual

SEM - *Structural Equation Modeling*

ROI – *Return On Investment*

SEBRAE – Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas.

VBM – *Value Based Management*

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Estatística Descritiva Variável Sociodemográfica	51
Tabela 2 – Estatística descritiva dos indicadores que formam o fator Modelo de Gestão(MG)	53
Tabela 3 – Estatística descritiva dos indicadores que formam o fator Artefatos Tradicionais (AT)	54
Tabela 4 – Estatística descritiva dos indicadores que formam o fator Artefatos Modernos (AM)	55
Tabela 5 – Estatística descritiva dos indicadores que formam o fator Planejamento e Controle Orçamentário (PCO)	56
Tabela 6 – Estatística dos Modelos sem Moderador	62
Tabela 7 – Estatística dos Modelos com Moderador	63
Tabela 8 – Coeficientes estimados sem e com Moderador	63

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	17
2.1 A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO PARA AS EMPRESAS.....	17
2.1.1 A importância do cumprimento das metas de curto e longo prazo.....	19
2.1.2 O orçamento como instrumento de planejamento e controle	21
2.1.3 A importância do orçamento nas empresas do Sistema SEBRAE	23
2.2 A CONTABILIDADE GERENCIAL E SEUS ARTEFATOS.....	26
2.2.1 Artefatos tradicionais	29
2.2.2 Artefatos modernos	31
2.3 PESQUISAS ANTERIORES	34
2.4 HIPÓTESES DE PESQUISA	36
3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	40
3.1 TIPO DE PESQUISA	40
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	40
3.3 COLETA DE DADOS	43
3.4 MÉTODO DE ANÁLISE	45
3.4.1 <i>Structural Equation Modeling (SEM)</i>	45
3.4.2 Teste de moderação	48
4 RESULTADOS DOS DADOS	52

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA.....	52
4.2 ESTATÍSTICA DESCRITIVA E <i>ALFA DE CRONBACH</i> POR FATOR	53
4.3 ESTIMAÇÃO DO MODELO ESTRUTURAL	59
4.4 RESULTADO DO TESTE DE MODERAÇÃO	62
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	67
REFERÊNCIAS.....	69
APÊNDICES	75
APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO	75
APÊNDICE B– QUESTIONÁRIO APLICADO	76

1 INTRODUÇÃO

O planejamento é peça fundamental para todo gestor de empresa, seja uma instituição pública ou privada. Segundo Leite et al. (2009, p.57), “o planejamento é a chave da gestão empresarial para as pequenas e grandes empresas, agências governamentais, organizações sem fins lucrativos ou para a vida pessoal dos indivíduos”.

Em alguns momentos, os gestores recorrem à contabilidade gerencial para a elaboração do planejamento. Soutes (2006, p.9) define a contabilidade gerencial como “[...] o produto do processo de produzir informação operacional e financeira para os gestores dentro de uma organização”. A contabilidade gerencial, por intermédio de diversas ferramentas, produz informações relevantes para os seus usuários que permitem que eles tomem decisões mais acertadamente. Borinelli (2006, p.184-185) dá o nome de artefatos a essas ferramentas/instrumentos gerenciais.

Os **artefatos tradicionais** são as ferramentas utilizadas pela contabilidade gerencial para medir e controlar o custo de uma empresa, endossando o planejamento gerencial (SOUTES, 2006). Já os **artefatos modernos** são os recursos utilizados pela contabilidade gerencial, que buscam mitigar as perdas de recursos no processo operacional, bem como a criação de valor por meio da utilização eficiente dos recursos disponíveis em uma empresa (SOUTES, 2006).

Chenhall e Langfield-Smith (1998) realizaram um estudo para examinar como combinações de técnicas de gestão e práticas de contabilidade de gestão melhoram o desempenho das organizações, sob a forma de prioridades estratégicas. Os

resultados apontaram que as práticas de contabilidade de gestão, importantes na assistência aos gestores, foram as técnicas de contabilidade de gestão tradicional; técnicas baseadas em atividade; desempenho equilibrado de medidas; medidas baseadas em funcionário; benchmarking e planejamento estratégico.

Segundo Abdel-Kader e Luther (2008), as técnicas modernas influenciam todo o processo da contabilidade gerencial (planejamento, controle e tomada de decisão) e preconizam sair do foco de custos e controle financeiro para dar lugar à criação de valor, subsidiando os gestores com relatórios que auxiliam na escolha da melhor alternativa para a empresa alcançar sua missão.

A escolha do uso dos artefatos da contabilidade gerencial é influenciada pela prática gerencial do gestor. Conforme Espejo e Frezatti (2008, p.1), “os artefatos contábeis servem como facilitadores do alcance dos objetivos organizacionais, os quais *a priori* baseiam-se na otimização dos recursos numa perspectiva de resultados de longo prazo”.

Dentre todos os artefatos que a contabilidade gerencial disponibiliza para os usuários da informação contábil, o orçamento é apenas um desses instrumentos de gestão. Nascimento e Reginato (2013, p.160) enfatizam que “o orçamento é a parcela mais detalhada do plano de negócios da empresa, iniciado a partir da realização do planejamento estratégico, quando são reavaliadas a missão e a visão da empresa e estabelecidos os seus objetivos”.

O orçamento formal permite que a empresa enxergue sua posição no ambiente no qual ela está inserida. Consoante Espejo e Frezatti (2008, p.1), “o orçamento é um artefato contábil relevante para a tomada de decisão, pois representa uma antecipação da visão da empresa, traduzindo sua estratégia e oferecendo diretrizes de conduta”.

Klein (2014) realizou uma pesquisa que buscava identificar se havia relação entre a adoção das práticas de contabilidade gerencial conforme definido pelo IFAC 1998 e as características empresariais em indústrias paranaenses. A autora concluiu que o orçamento é utilizado principalmente para o planejamento e para o controle de custos e despesas e, ainda, as indústrias paranaenses pesquisadas estão mais interessadas no planejamento de longo prazo convencional e análises competitivas do que em análises da indústria, do ciclo de vida, retorno do acionista e de análises contextuais. Portanto, os dados indicaram que as práticas de contabilidade gerencial tradicionais ainda são mais utilizadas do que as técnicas mais sofisticadas, pelo menos nas indústrias paranaenses.

Mas ao elaborar o orçamento, o gestor precisa acompanhar e controlar a execução orçamentária buscando mitigar possíveis falhas na execução orçamentária, e a forma como isso é realizado tem uma relação possível com o modelo de gestão empregado na empresa. O controle orçamentário é necessário na fase de execução do orçamento porque ele “é o espelho das decisões realizadas pela gestão empresarial, em confronto com o planejamento [...]” (ZDANOWICZ, 2001, p. 115).

O modelo de gestão e seu arcabouço de controle, definidos pela empresa, devem disponibilizar informações que permitirão o desenvolvimento do processo de gestão (FREZATTI, et al. 2009).

Os gestores, conscientemente ou não, segundo Reginato e Guerreiro (2009), externam modelos que representam precisamente seu modo de pensar e de agir, construídos a partir de suas crenças, seus valores, suas aspirações e, também, suas culturas. Para entender essa influência, os autores supracitados elaboraram um estudo com o objetivo de investigar como as mudanças nas características do

modelo de gestão podem influenciar no desempenho de uma empresa. Os autores concluíram que a mudança de gestão, ou seja, nas características do modelo de gestão, contribuiu positivamente para o resultado da empresa.

As empresas buscam atender às necessidades do mundo econômico, político e social, e elas investem em tecnologia da informação, técnicas modernas de produção, qualidade total e treinamento e desenvolvimento de pessoas, etc. Tudo isso para se manter competitiva no mercado, pois o ambiente influencia a forma de atuar das organizações, e estas devem se adaptar por intermédio do planejamento (NASCIMENTO; REGINATO, 2013).

Esta pesquisa analisa a possibilidade de relacionamento entre a percepção de importância dos artefatos gerenciais (tradicionais ou modernas) na execução do planejamento orçamentário no mesmo momento em que avaliar a interferência do modelo de gestão nesse possível relacionamento. Desta forma, esta pesquisa pretende responder a se: **Existe relação entre a percepção de importância dos artefatos da contabilidade gerencial por parte dos colaboradores do SEBRAE e a eficácia da execução orçamentária em suas unidades no Brasil?**

O objetivo desta pesquisa foi verificar, sob a ótica da percepção dos profissionais das unidades do sistema SEBRAE, descrever a relação entre os artefatos da contabilidade gerencial e o grau de execução orçamentária, e se essa relação pode ser influenciada pelo modelo de gestão adotado por essas unidades.

Além disso, espera-se contribuir para:

- Identificar a relevância das práticas gerenciais tradicionais ou modernas da contabilidade sob a ótica dos profissionais do SEBRAE;

- Identificar as características dos modelos de gestão utilizados nas unidades do sistema SEBRAE.

A escolha dessa empresa para o desenvolvimento deste estudo se deu pelo papel dessa instituição e o impacto que pode ser causado na sociedade brasileira caso suas metas, de profissionalização da gestão das pequenas e médias empresas do país, sejam alcançadas. Isso tudo só pode ser feito se o seu plano de ação, tiver relação com esses objetivos e também se os mecanismos de acompanhamentos forem eficazes.

O trabalho está estruturado em cinco capítulos. No capítulo 1 apresenta-se a introdução, onde se encontram o problema, os objetivos e justificativa. No capítulo 2 é exibido o referencial teórico e as hipóteses. No capítulo 3, apresenta-se a metodologia usada na pesquisa. Identifica-se o tipo de pesquisa, descreve-se a população e amostra e relata-se como foi realizada a coleta dos dados. No capítulo 4 são apresentados os principais resultados dos dados com o objetivo de responder à questão de pesquisa. No capítulo 5 são expostas as considerações finais sobre o trabalho, as limitações da pesquisa, além de recomendações para futuras pesquisas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO PARA AS EMPRESAS

As empresas precisam atender às necessidades do mundo econômico, político e social e, para tanto, necessitam investir em tecnologia, técnicas modernas de produção, qualidade total e treinamento e desenvolvimento de pessoas, etc. Tudo isso para se manter competitiva no mercado, pois o ambiente influencia a forma de atuar das organizações; adaptar-se é uma questão essencial e, para que isso ocorra de forma adequada, é preciso planejamento (NASCIMENTO; REGINATO, 2013).

Segundo Reginato (2010, p.128), “o planejamento consiste em um processo que envolve o estabelecimento dos objetivos da empresa a serem alcançados pelos seus gestores e a forma por meio da qual eles serão atingidos”. Frezatti (2015, p. 7) corrobora dizendo que “planejar consiste em decidir antecipadamente o que deve ser feito”. Leite, et al. (2009, p.57), respaldam isso ao afirmarem que “o planejamento é a chave da gestão empresarial para as pequenas e grandes empresas, agências governamentais, organizações sem fins lucrativos ou para a vida pessoal dos indivíduos”.

Portanto, uma empresa necessita elaborar um planejamento a fim de evitar a estagnação e projetar sua expansão no segmento em que atua, porque, se não planejar, possivelmente não saberá a direção certa a seguir (NASCIMENTO; REGINATO, 2010, p. 129). Leite, et al. (2009), argumentam sobre a importância do planejamento formal uma vez que o planejamento informal não atende completamente às necessidades das empresas:

Os planejamentos informais deixam de ser suficientes com o crescimento das atividades empresariais, tornando-se necessário um planejamento formal, ou seja, é preciso planejar as diretrizes, as estratégias, as metas, os objetivos e as ações que garantam a continuidade e o aumento da riqueza

das organizações assim como a maximização da riqueza dos acionistas ou proprietários (LEITE, et al., 2009, p.57).

Haja vista a necessidade do planejamento na vida das empresas, Anthony e Govindarajan (2002, p.381) dizem que quando os gestores de uma empresa elaboram planos sobre a direção que a empresa tomará no futuro e são formalmente elaborados, controlados e monitorados, eles são chamados de planejamento estratégico. Ainda de acordo com esses autores, planejamento estratégico é o processo pelo qual se decidem os programas que a empresa adotará e a quantidade aproximada de recursos reservados por ela para cada um desses programas nos anos seguintes.

Por conseguinte, o planejamento estratégico visa assegurar algumas vantagens para a empresa, as quais Anthony e Govindarajan (2002, p.384) destacam:

- a) Uma estrutura para a elaboração de um orçamento anual;
- b) Instrumento de aperfeiçoamento de executivos;
- c) Mecanismos para levar os gestores a pensarem em longo prazo;
- d) Alinhamento dos gestores com as estratégias da empresa; e
- e) Auxílio para as definições de providências em curto prazo para o cumprimento de metas de longo prazo.

De acordo com Lunkes (2011, p. 2), o planejamento pode ser dividido em três modalidades: planejamento estratégico, planejamento tático e planejamento operacional.

Para Borineli (2006, p. 146), o planejamento estratégico “compreende o processo de definição das escolhas estratégicas da organização, ou seja, seus

grandes objetivos, ações e diretrizes”. Já o planejamento tático proporciona aos gestores objetivos quantitativos e qualitativos mensuráveis, e o planejamento operacional “é um plano detalhado para as operações”, como afirma Lunkes (2011, p. 3).

Logo, depreende-se que o planejamento é uma ferramenta de relevante importância para atingimento das metas das empresas dos setores público e/ou privado, porque sem ele os gestores terão dificuldade para atingir objetivos da empresa.

Segundo Teixeira (2014, p.6), os artefatos gerenciais de uma organização fornecem informações relevantes para o planejamento, controle e tomada de decisão, corroborando no alcance dos objetivos das organizações e na criação e aumento de valor. Assim, o planejamento proporciona ao ambiente organizacional o uso de artefatos gerenciais para auxiliar no alcance dos objetivos proposto pela instituição.

2.1.1 A importância do cumprimento das metas de curto e longo prazo

Ao elaborar um planejamento estratégico, a empresa não visa somente a metas de longo prazo; as de curto e médio prazo também serão previstas no orçamento anual.

Ao elaborar uma meta, a empresa deve acompanhar e monitorar sua execução. Para tanto, é prudente que ela faça uso de um sistema de controle gerencial, o qual, segundo Aguiar et al. (2009, p. 6), “cumprirá seu papel tradicional de monitorar o desempenho organizacional e corrigir os desvios que ocorram em relação às metas de desempenho”.

As técnicas de planejamento estratégico, consoante Chenhall e Langfield-Smith (1998, p. 258), são importantes para assegurar uma abordagem holística, dentre diferentes abordagens, para que o gerenciamento e a contabilidade estejam coordenados e consistentes com os objetivos de longo prazo da organização.

As metas estabelecidas pelas instituições públicas e/ou privadas devem atender aos interesses das partes envolvidas e, conforme afirmam Atkinson, et al. (2000 p. 567), “o planejamento estratégico, ou de longo prazo, consiste em desenvolver uma conexão de contratos inter-relacionados, explícita ou implicitamente, entre a empresa e seus grupos de *stakeholders*[...]”.

Uma empresa não tem somente por finalidade maximizar seus resultados. Ela tem outras finalidades como melhoria da produtividade, satisfação do cliente, responsabilidade pública, desenvolvimento de recursos humanos, dentre outros. Seu propósito deve ser o de cumprir sua missão para garantir sua continuidade (OLIVEIRA, et al. 2014).

Se a empresa deseja alcançar seus objetivos, ela tem de se munir de um controle gerencial, o qual, segundo Santos et al. (2009), tem por finalidade:

Assegurar que as estratégias sejam obedecidas, de forma que as metas da organização sejam atingidas com eficiência e eficácia. Portanto, a diferença na escolha dos artefatos de controle gerencial está diretamente influenciada pelo estilo gerencial do gestor, sendo caracterizado pela definição de padrões e formas de comunicação estabelecida (SANTOS, et al., 2009, p. 77).

Para Espejo et al. (2009, p. 26), devido ao aumento de competitividade, as empresas estão repensando suas práticas gerenciais e estratégias, pois a opção por uma determinada estratégia requer a adoção de um artefato contábil gerencial para atender às demandas específicas de informação.

A perspectiva de controle é necessária uma vez que a abordagem do planejamento e controle é parte de um todo, no qual o acompanhamento e controle das variáveis garantem o resultado planejado (FREZATTI, 2004, p. 137).

2.1.2 O orçamento como instrumento de planejamento e controle

O Orçamento é um importante instrumento para controle e planejamento de curto prazo nas organizações (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2008). Nascimento e Reginato (2013, p. 160) afirmam que “O orçamento é a parcela mais detalhada do plano de negócios da empresa, iniciado a partir da realização do planejamento estratégico, quando são reavaliadas a missão e a visão da empresa e estabelecidos os seus objetivos”.

Segundo Borineli (2006, p.152):

Pode-se definir orçamento como o processo organizacional de quantificação, detalhada, dos planos empresariais, em termos de recursos a serem consumidos e produzidos, na forma de custos, despesas, receitas, resultados e investimentos, para ser utilizado como direcionador das atividades dos membros da organização e, posteriormente, como elemento de controle.

Para Atkinson et al. (2015, p. 316), a definição de orçamento é:

Uma expressão quantitativa das entradas e saídas planejadas de dinheiro que revela se a operação ou plano de negócio atual atenderão aos objetivos financeiros da organização.

O orçamento é um meio eficaz de efetuar a continuação dos planos. Ele fornece as medidas para avaliar a *performance* da empresa (Lunkes, 2011, p.29). O orçamento é uma espécie de guia. Ele direciona a empresa quanto ao seu desempenho. Se a empresa dispõe de sistema de controle eficiente, ele poderá inibir os indivíduos a agirem contra os interesses primordiais da instituição (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2008).

O orçamento, segundo Zdanowicz (2001, p.22) “é o instrumento utilizado para elaborar, de forma eficaz e eficiente, o planejamento e o controle financeiros das atividades operacionais e de capital de uma empresa, auxiliando a tomada de decisão”.

Não se deve confundir orçamento com previsão; são coisas diferentes em vários aspectos. Para Anthony e Govindarajan (2008, p. 381):

Um orçamento é um plano de gestão, no qual está implícita a hipótese de que serão tomadas medidas positivas pelo analista de orçamento – o gerente que prepara o orçamento – para que o realizado seja compatível com o plano; uma previsão é simplesmente uma antecipação do que mais provavelmente poderá ocorrer, o que não significa que o responsável pela previsão tentará tomar medidas para que ela se realize.

O orçamento formal permite que a empresa enxergue sua posição no ambiente em que ela está inserida. Segundo Espejo e Frezatti (2008, p.1), “o orçamento é um artefato contábil relevante para a tomada de decisão, pois representa uma antecipação da visão da empresa, traduzindo sua estratégia e oferecendo diretrizes de conduta”.

O orçamento é um instrumento usado pela maioria das empresas. Nesse sentido, a pesquisa realizada por Campos e Marques (2014), que tinha por objetivo analisar os fatores os quais influenciam a utilização de artefatos da contabilidade gerencial nas 100 maiores empresas cearenses, segundo o Prêmio Delmiro Gouveia, confirmou-se que o orçamento e o *benchmarking* são dois dos artefatos mais utilizados pelas empresas.

Segundo Sunarni (2013, p. 616), o orçamento é considerado uma das ferramentas de gestão mais importantes da contabilidade gerencial para empresas de médio e grande porte.

O orçamento influencia decisões por causa de seu papel no desempenho gerencial. Em alguns casos, o orçamento reflete na avaliação de desempenho do gestor e do empregado. A partir dessa avaliação são realizadas as recompensas baseadas nos resultados organizacionais (COVALESKI et al., 2007).

2.1.3 A importância do orçamento nas empresas do Sistema SEBRAE

De acordo com a Cartilha de Entendimentos do Controle Interno Federal sobre a Gestão dos Recursos das Entidades do Sistema “S” (2011) elaborada pelo Controle Interno da Controladoria Geral da União-CGU, o SEBRAE foi constituído através da Lei nº 8.029/90 e regulamentado pelo Decreto nº 99.570/90, com o objetivo de:

Planejar, coordenar e orientar programas técnicos, projetos e atividades de apoio às micro e pequenas empresas (MPE), de acordo com as políticas nacionais de desenvolvimento, particularmente as relativas às áreas industrial, comercial e tecnológica (CGU, 2011).

Segundo a CGU (2011), o SEBRAE recebe mensalmente valores referente as contribuições sociais de diversas empresas que estão obrigadas a contribuir com o Sistema “S”. Estes valores são destinados a atender programas e/ou projetos de apoio às micro e pequenas empresas, coordenados pelo SEBRAE. Por se tratar de uma verba pública, os gestores são obrigados a prestarem contas dos valores recebidos, aos órgãos de controle interno e externo.

O orçamento anual do SEBRAE está condicionado a aprovação do Ministro de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, conforme o Decreto nº 715, de 29/12/1992 (CGU, 2011).

De acordo com a Instrução Normativa INS 37 (2010), a elaboração do Plano Plurianual (PPA) 2014-2017 do Sistema SEBRAE está condicionado as diretrizes do seu Direcionamento Estratégico 2022, que tem como objetivo fomentar o crescimento das micro e pequenas empresas, ajudando no desenvolvimento de país mais justo, competitivo e sustentável. Para a construção do PPA anual, são tomados como base a atuação do Sistema SEBRAE nos próximos 4 (quatro) anos, as regras definidas para a elaboração do PPA são revisadas e aprovadas pelo Conselho Deliberativo Nacional anualmente.

Segundo o SEBRAE (2014), a construção do PPA é o momento que a empresa traça o seu direcionamento estratégico e tem a oportunidade de revisar pontos de melhorias focando em estratégias eficientes e eficazes que atenderão as necessidades dos pequenos negócios.

De acordo com o Relatório de Gestão (2014), a estratégia do Sistema SEBRAE está definida na identificação do foco de cada objetivo estratégico, representado por um conjunto de indicadores e metas, que foram desdobrados nos respectivos planos plurianuais do SEBRAE Nacional e dos SEBRAE estaduais. Foram estabelecidos limites para o uso dos recursos que preveem a estratégia de atuação, nos níveis tático e operacional.

Definido o planejamento estratégico, a empresa irá trabalhar para executar as ações estratégicas acordadas no planejamento bem como a aplicação dos recursos orçamentários. Segundo o Relatório de Gestão (2015), o Direcionamento Estratégico orienta o Sistema SEBRAE para o cumprimento de sua missão conforme preceitua o Decreto nº 99.570/90.

De acordo com o SEBRAE (2015), os seus objetivos estratégicos são definidos no Mapa Estratégico do Sistema SEBRAE (Figura 1), representados por

um conjunto de indicadores e metas, que na elaboração do PPA são estabelecidos limites para a aplicação dos recursos conforme disponibilidade dos recursos orçamentários para cada ação e projeto.

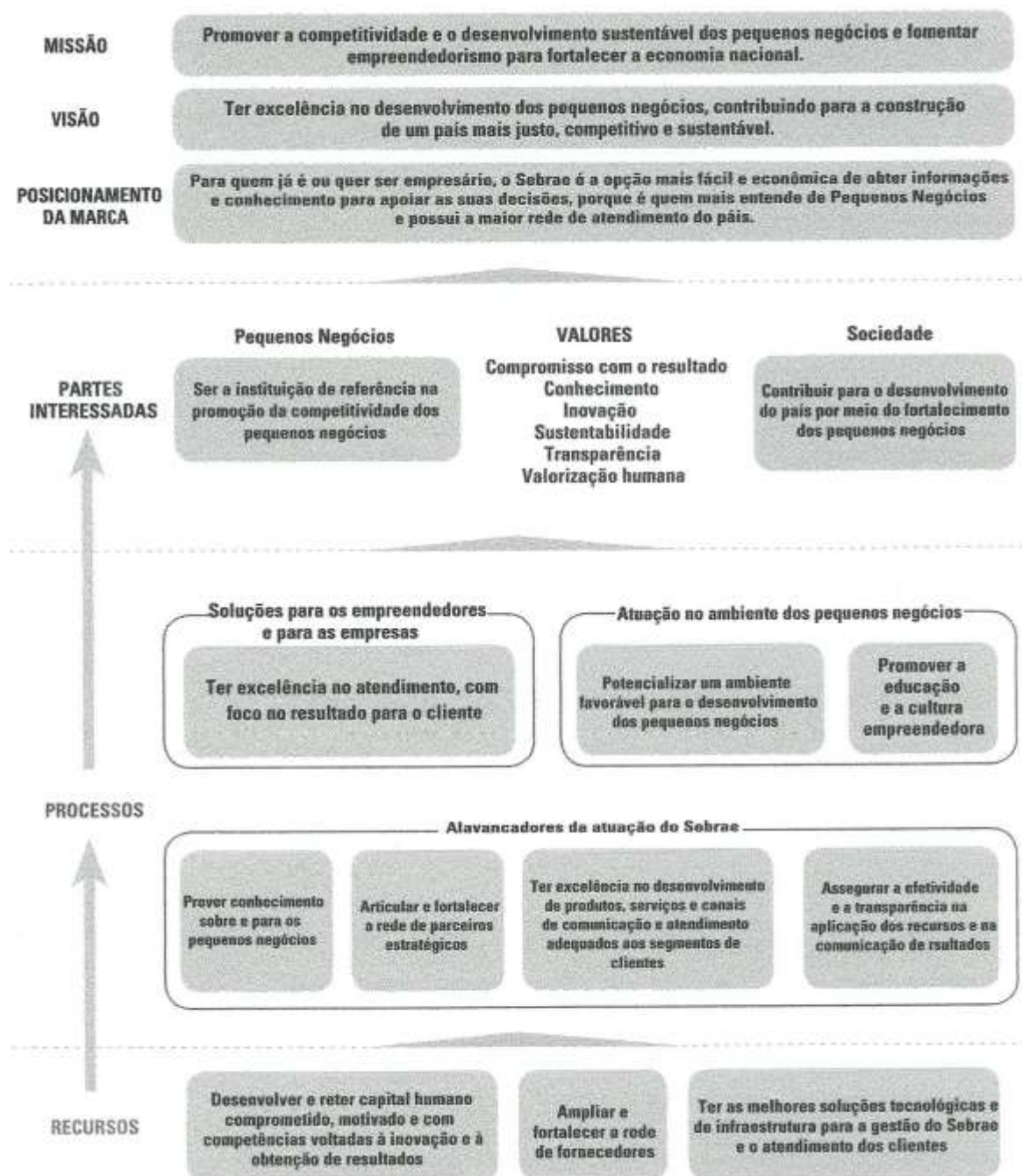


Figura 1 – Mapa Estratégico do Sistema SEBRAE.
Fonte: SEBRAE (2016)

O mapa estratégico ajuda o gestor a acompanhar o desempenho orçamentário do SEBRAE e monitorar constantemente a execução dos planos de ações e metas propostas.

2.2 A CONTABILIDADE GERENCIAL E SEUS ARTEFATOS

Para Soutes (2006, p.9), “por ‘contabilidade gerencial’ entende-se o produto do processo de produzir informação operacional e financeira para gestores dentro de uma organização”. Já Crepaldi (2004, p. 20) define a contabilidade gerencial como sendo:

[...] o ramo da Contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial.

Borinelli (2006, p. 184-185) chama as ferramentas/instrumentos da contabilidade gerencial de artefatos, comentando da seguinte forma:

A Controladoria e a Contabilidade Gerencial, para desempenharem suas atividades e funções, especialmente no que se refere a mensurar e reportar os eventos econômicos, precisam empregar métodos de mensuração etc., e utilizar instrumentos (de avaliação de desempenhos, por exemplo). Esses métodos, “filosofias” de gestão e instrumentos vêm sendo denominados, por vários autores, de artefatos.

Nesse sentido, Soutes (2006, p. 9) corrobora dizendo que:

Por “artefatos” entende-se [...], atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas que possam ser utilizados pelos profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções.

Mas Espejo (2008, p. 12) afirma que “[...] os artefatos contábeis servem como facilitadores do alcance dos objetivos organizacionais, que *a priori* baseiam-se na otimização dos recursos, numa perspectiva de resultados de longo prazo”.

Diante exposto, observa-se que a contabilidade gerencial disponibiliza para os gestores de organização ferramentas de apoio para uma gestão estratégica. A contabilidade gerencial faz com que o gestor olhe para o ambiente interno e externo da empresa. Nesse sentido, Andrade (2009, p. 43) corrobora com esse entendimento afirmando que:

[...] não existe uma visão única e, ainda, sugerem a existência de uma contabilidade gerencial tradicional, direcionada a gerar informações para a tomada de decisão no ambiente tático-operacional da empresa, e uma contabilidade gerencial estratégica, voltada para o ambiente estratégico das organizações.

Segundo Klein (2014, p.15), “[...] a estrutura organizacional se modifica adaptando-se [...], e as práticas gerenciais evoluem a fim de dar suporte à estrutura organizacional”. Logo, com o surgimento de novos artefatos gerenciais, o “IMA” (*Institute of Management Accountants*) identificou quatro fases de mudança e evolução nos artefatos da contabilidade gerencial, as quais foram denominadas estágios e foram descritas de acordo com o foco de atuação e os objetivos da contabilidade gerencial (KLEIN, 2014; SOUTES, 2016).

Para uma melhor compreensão desses estágios dos artefatos da contabilidade gerencial, Soutes (2006, p. 24) apresenta no Quadro 1, a seguir, como os artefatos são segregados.

	1º Estágio	2º Estágio	3º Estágio	4º Estágio
Foco	Determinação do custo e controle financeiro	Informação para controle e planejamento gerencial	Redução de perdas de recursos no processo operacional	Criação de valor através do uso efetivo dos recursos
Métodos e sistemas de custeio				
Custeio por absorção	X			
Custeio Variável	X			
Custeio Baseado em Atividades (ABC)			X	
Custeio Padrão	X			
Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)			X	
Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho				
Preço de transferência		X		
Moeda constante		X		
Valor presente		X		
Retorno sobre o Investimento	X			
<i>Benchmarking</i>			X	
EVA (<i>Economic Value Added</i>)				X
Filosofias e modelos de gestão				
Orçamento		X		
Simulação				X
Descentralização		X		
<i>Kaizen</i>			X	
<i>Just in Time</i> (JIT)			X	
Teoria das Restrições			X	
Planejamento estratégico			X	
Gestão Baseada em Atividades (ABM)			X	
GECON				X
<i>Balanced Scorecard</i>				X
Gestão Baseada em Valor (VBM)				X

Quadro1 – Segregação dos artefatos de contabilidade gerencial.

Fonte: Soutes (2006)

Para Soutes (2006, p. 9), os artefatos modernos de contabilidade gerencial são “[...] aqueles [...] que satisfaçam os objetivos do 3º e 4º estágios da contabilidade gerencial”. Consequentemente, aqueles que satisfaçam os objetivos do 1º e 2º estágios são considerados tradicionais.

Segundo Klein (2014, p. 20-21), no primeiro estágio, a gestão estava preocupada principalmente com assuntos internos, especialmente a capacidade de produção. No segundo estágio, o principal foco eram as informações para o

planejamento e controle gerencial. O terceiro foi marcado pela tentativa de redução do desperdício de recursos. No quarto, as empresas começaram a implementar os métodos de contabilidade gerencial que avaliam o valor econômico. Ainda consoante Klein (2014, p. 21), a diferença fundamental entre o segundo estágio e os estágios 3 e 4 é a mudança de foco de fornecimento de informações para a gestão de recursos, na forma de redução de resíduos e criação de valor.

A utilização do uso dos artefatos da contabilidade gerencial deve ser alinhada aos objetivos da empresa, portanto os gestores têm uma variedade de ferramentas disponíveis para usar.

2.2.1 Artefatos tradicionais

Os artefatos tradicionais são as ferramentas utilizadas pela contabilidade gerencial para medir e controlar o custo de uma empresa, endossando o planejamento gerencial (SOUTES, 2006).

No entendimento de Martins (2010), os artefatos tradicionais constituem-se das seguintes ferramentas gerenciais:

1. **Custeio por absorção:** é a alocação de todos os custos fixos e/ou variáveis de produção aos bens elaborados ou serviços prestados (MARTINS, 2010).
2. **Custeio Variável:** nesta metodologia de custeio, somente os custos variáveis são apropriados aos produtos, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado (MARTINS, 2010).

3. **Custeio Padrão:** é o custo de referência de um determinado produto, quanto ele deveria custar em condições normais de eficiência (Bruni e Famá, 2012).
4. **Preço de Transferência:** Hansen e Mowen (2003, p. 333) afirmam que Preço de Transferência:

São os preços cobrados pelos artigos produzidos por uma divisão e transferidos para uma outra. O preço cobrado afeta as receitas da divisão que está transferindo e os custos da divisão que está recebendo. Como resultado, a lucratividade, o retorno sobre o investimento e a avaliação do desempenho gerencial em ambas as divisões são afetados.
5. **Moeda constante:** “A contabilidade em moeda constante nada mais é do que uma contabilidade em moeda corrente com unidade de conta de poder de compra estável” (DUARTE, 1997, p. 17).
6. **Valor presente:** Segundo Atkinson et al. (2000, p. 805), é o “valor de um fluxo monetário futuro no momento zero; valor no momento atual de uma quantia a ser adquirida em n períodos contados a partir de agora a determinada taxa de juros”.
7. **Retorno sobre o Investimento:** Conforme Atkinson et al. (2015, p. 410), “índice do resultado líquido em relação ao capital investido”.
8. **Orçamento:** Para Atkinson et al. (2015, p. 316), “é uma expressão quantitativa das entradas e saídas planejadas de dinheiro que revela se a operação ou plano de negócio atual atenderão aos objetivos financeiros da organização”.
9. **Descentralização:** é o processo de delegar autoridade de tomada de decisão para os gestores formadores de opinião (ATKINSON, et al. 2015).

Chenhall e Langfield-Smith (1998) realizaram um estudo para examinar como combinações de técnicas de gestão e práticas de contabilidade de gestão melhoram

o desempenho das organizações, sob a forma de prioridades estratégicas. Os resultados apontaram que as práticas de contabilidade de gestão, importantes na assistência aos gestores, foram as técnicas de contabilidade de gestão tradicional; técnicas baseadas em atividade; desempenho equilibrado de medidas; medidas baseadas em funcionário; benchmarking e planejamento estratégico.

2.2.2 Artefatos modernos

Os artefatos modernos são os recursos utilizados pela contabilidade gerencial, que buscam mitigar as perdas de recursos no processo operacional, bem como a criação de valor pelo meio da utilização eficiente dos recursos disponíveis em uma empresa (SOUTES, 2006).

Na visão de Padoveze (2010), os artefatos modernos são compostos das seguintes ferramentas gerenciais:

1. **Custeio Baseado em Atividades (ABC):** é o método de custeio que aloca os custos para as atividades. O conceito fundamental dessa metodologia é que os produtos consomem atividades, e atividades consomem recursos (PADOVEZE, 2010).
2. **Custeio Meta ou Custeio Alvo (*Target Costing*):** Segundo Martins (2010, p.223), é “um processo de planejamento de lucros, preços e custos que parte do preço de venda para chegar ao custo, razão pela qual se diz que é o custo definido de fora para dentro”.
3. ***Benchmarking*:** é conhecer e adotar as melhores práticas de outras empresas para melhorar o desempenho da sua empresa e estabelecer

um ponto de referência pelo qual o desempenho interno pode ser mensurado (ATKINSON, et al. 2015).

4. **EVA (Economic Value Added)**: consiste no lucro operacional após o imposto de renda, subtraindo o custo médio ponderado (após imposto) do capital, multiplicado o ativo total, menos o passivo circulante (HORNGREN, FOSTER e DATAR, 2000).

5. **Simulação**: Segundo Reginato (2010, p.164), a simulação é:

[...] uma técnica que possibilita, por intermédio de experimentos, estudar o comportamento de um sistema ou de um modelo que o represente de forma simplificada. Permite por meio de análises, avaliar os resultados que serão encontrados em situações reais, ampliando a compreensão do comportamento de sistemas ou mesmo avaliando estratégias ante os fatos dos quais não se consegue vislumbrar os resultados finais ou a totalidade de suas implicações.

6. **Kaizen**: Soutes (2006, p. 28) define *kaizen* como:

[...] uma expressão usada para descrever um processo de gestão e uma cultura de negócios, que passou a significar aprimoramento contínuo e gradual, implementado por meio do envolvimento ativo e comprometido de todos os empregados da empresa no que e como as coisas são feitas.

7. **Just in Time (JIT)**: Conforme Garrison e Noreen (2001, p. 6), *just-in-time* significa que as matérias-primas irão chegar no tempo certo de produção, serão montadas e transformadas em produtos e estes serão acabados no tempo exato de serem entregues para os clientes.

8. **Teoria das Restrições**: Para Parisi e Meglioni (2011, p.178), “a teoria das restrições pode ser entendida como uma ampliação do pensamento da tecnologia da produção otimizada”. De acordo com Soutes (2006, p. 28):

A teoria das restrições é uma filosofia de gerenciamento cujo objetivo é a programação da produção rompendo as barreiras globais da empresa, utilizando como medidas do alcance da meta global indicadores exclusivamente financeiros como: Lucro Líquido, Retorno sobre o Investimento e Fluxo de Caixa.

9. **Planejamento Estratégico:** Segundo Reginato (2010, p.129-130):

Planejamento estratégico é a análise do ambiente externo à empresa buscando-se determinar oportunidades e ameaças para o negócio. Abrange, também, a análise do ambiente interno, na qual se buscam identificar pontos fortes e pontos fracos da empresa em relação a seus concorrentes, que possam ser inibidores ou estimuladores para o proveito de oportunidades ou atenuantes de ameaças externas observadas. O fruto dessa análise é a escolha de diretrizes estratégicas que possibilitem a criação de objetivos a serem alcançados pela organização, cujas características são qualitativas.

10. **Gestão Baseada em Atividades (ABM):** Consoante Atkinson et al. (2000, p. 53), gestão baseada em atividades é o:

Processo administrativo que usa a informação fornecida por análise dos custos baseados em atividades para melhorar a lucratividade da empresa. A ABM inclui a execução mais eficiente das atividades, eliminando a necessidade de executar certas atividades que não adicionam valor para os clientes, melhorando o projeto dos produtos e desenvolvendo melhores relações com clientes e fornecedores. A meta da ABM é atender às necessidades dos clientes, deixando-os satisfeitos, ao mesmo tempo em que reduz a demanda por recursos organizacionais.

11. **GECON:** o Sistema de Gestão Econômica é um método de gestão empresarial que visa promover a eficácia da empresa, por meio da otimização dos seus resultados econômicos (PARISI; MEGLIORINI, 2011).

12. **Balanced Scorecard:** Soutes (2006, p. 29) escreve a seguinte definição:

[...] também conhecido como “painel equilibrado de indicadores”, neste modelo uma série de informações estratégicas são organizadas em um conjunto de indicadores que permitem localizar problemas, definir rumos, prever turbulências e entender para onde vai a empresa. Basicamente, o balanced scorecard apresenta o relacionamento de quatro perspectivas: a financeira, a do cliente, a do processo interno e a de aprendizado e crescimento. O peso atribuído a cada uma destas perspectivas depende, em cada empresa, dos objetivos que estas esperam obter com o balanced scorecard e de sua estratégia.

13. **Gestão Baseada em Valor (VBM):** é uma ferramenta gerencial que busca envolver toda a gestão organizacional, leva os gestores a repensar os processos, desde o desenvolvimento de estratégias até a definição de

indicadores de desempenho, objetivando maximizar os resultados (PARISI e MEGLIORINI, 2011).

Segundo Abdel-Kader e Luther (2008), as técnicas modernas influenciam todo o processo da contabilidade gerencial (planejamento, controle e tomada de decisão) e preconiza sair do foco de custos e controle financeiro para dar lugar à criação de valor, subsidiando os gestores com relatórios que auxiliam na escolha da melhor alternativa para a empresa alcançar sua missão.

2.3 PESQUISAS ANTERIORES

Chenhall e Langfield-Smith (1998) realizaram uma pesquisa com 140 grandes de manufatura da Austrália e tinham por objetivo verificar a adoção e benefícios relativos ao uso das práticas de contabilidade de gestão tradicionais e técnicas recentemente desenvolvidas. Os resultados indicam que, em geral, as taxas de adoção de práticas de contabilidade de gestão tradicional foram maiores do que as técnicas recentemente desenvolvidas.

Sulaiman et al. (2004), mediante uma revisão da literatura que tinha por objetivo identificar e destacar a utilização dos artefatos de contabilidade gerencial em empresas de quatro países asiáticos (Singapura, Malásia, China e Índia), chegaram à conclusão de que existe uma ausência de utilização dos artefatos sofisticados de contabilidade gerencial — esses países fazem o uso das ferramentas tradicionais da contabilidade gerencial.

Soutes et al. (2010, aplicaram uma pesquisa para as empresas listadas entre as 500 maiores empresas do caderno Melhores e Maiores da Revista Exame de Julho de 2005 (ano base 2004) e dentre o rol de empresas que foram indicadas ao

Prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA, Troféu Transparência, nos anos-base de 1996 a 2004.

A pesquisa dos autores tinha como objetivo verificar se empresas brasileiras que se destacam pelo seu porte na economia brasileira utilizam artefatos modernos de contabilidade gerencial. O resultado da pesquisa mostrou que não há diferenciação entre as empresas indicadas para o prêmio ANEFAC-FIPECAFI-SERASA e as demais empresas no que tange o uso dos artefatos modernos de Contabilidade Gerencial.

Teixeira et al. (2011) realizaram uma pesquisa nas 200 maiores empresas do estado do Espírito Santo constantes no ranking publicado pela revista Findes, edição de 2007 e 2008, com informações do período de 2008 e 2009. Os autores investigaram se as empresas usadas na amostra faziam uso de artefatos modernos de contabilidade gerencial e ainda se existam relação entre a utilização dos artefatos tradicionais e modernos e o desempenho financeiro das empresas pesquisadas. Os resultados da pesquisa evidenciaram que as empresas usadas na amostra, fazem uso dos artefatos tradicionais bem como os modernos, e ainda existia uma interação não aleatória, mas baixa, entre desempenho econômico e os artefatos tradicionais de contabilidade gerencial.

Em relação ao uso do orçamento como ferramenta gerencial, Hansen e Van der Stede (2004) realizaram uma pesquisa com 57 (cinquenta e sete) gestores responsáveis pela preparação do orçamento para a sua unidade organizacional. A pesquisa buscou investigar a influência do orçamento organizacional no planejamento operacional, na avaliação de desempenho, na comunicação das metas e na formação da estratégia. Os resultados mostraram que o planejamento operacional, a avaliação de desempenho, a comunicação de metas e a formação da

estratégia estão associadas positivamente com a maior satisfação como sistema de orçamentação.

Cervo (2012) realizou uma pesquisa no Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade, e um dos objetivos era avaliar os resultados obtidos, com a finalidade de demonstrar a importância do planejamento orçamentário para a máquina pública, transformando-o num instrumento efetivo de controle das ações governamentais. Os resultados apontaram que a falta de um planejamento adequado e de um sistema de controle eficiente, bem como a indefinição dos objetos e metas, pode ocasionar inúmeras suplementações de créditos e acaba por provocar distorções no orçamento da entidade.

2.4 HIPÓTESES DE PESQUISA

A gestão de uma empresa é construída a partir do planejamento, da execução e do controle de ações que têm como foco atingir os objetivos definidos pela organização, seja eles percebidos como financeiro ou não (FREZATTI, et al. 2009).

O papel da gestão empresarial é conduzir a empresa rumo aos seus objetivos. O alcance das metas organizacionais depende da gestão e da forma como ela estrutura a administração, o sistema de informações, a tecnologia, e da forma como as decisões são tomadas e seus controles mantidos (NASCIMENTO; REGINATO, 2013).

A escolha pelo uso do artefato gerencial é livre, cada gestor define a sua metodologia. Klein (2014, p. 77) realizou uma pesquisa com as empresas paranaenses, cadastradas em 2012 na FIEP (Federação das Indústrias do Estado do Paraná). O objetivo foi investigar se havia relação entre a adoção das práticas de

contabilidade gerencial, conforme definido pelo IFAC (1998), por indústrias paranaenses, e as características empresariais (externas e organizacionais). A autora concluiu que o orçamento é utilizado principalmente para o planejamento e para o controle de custos e despesas.

Elaborado o orçamento, os gestores precisam acompanhar e controlar a execução orçamentária. O controle orçamentário é necessário na fase de execução do orçamento porque ele “é o espelho das decisões realizadas pela gestão empresarial, em confronto com o planejamento [...]” (ZDANOWICZ, 2001, p. 115).

Nascimento e Reginato (2013) afirmam que a chave para a boa gestão empresarial está em combinar os objetivos por meio de seu processo de planejamento, execução e controle de forma a otimizar desempenhos e maximizar resultados, contudo condiciona tudo isso ao modelo de gestão das empresas que nasce das crenças e valores dos proprietários e dos seus principais executivos.

Portanto, o modelo de gestão e seus instrumentos de controle definidos pela empresa devem disponibilizar informações que permitirão o desenvolvimento e implantação do processo de gestão (FREZATTI, et al. 2009).

Diante disso, avaliamos neste trabalho as seguintes **hipóteses**:

(H1) - O artefato tradicional influencia o planejamento e execução do orçamento;

(H2) - O artefato moderno influencia o planejamento e execução do orçamento;

(H3) - O modelo de gestão influencia o planejamento e a execução orçamentária;

(H4) - O modelo de gestão interfere na forma como os artefatos gerenciais se relacionam com o planejamento e execução orçamentária;

(H4a) - O modelo de gestão interfere na forma como os artefatos gerenciais tradicionais se relacionam com o planejamento e a execução orçamentária;

(H4b) - O modelo de gestão interfere na forma como os artefatos gerenciais modernos se relacionam com o planejamento e a execução orçamentária;

(H4c) - O modelo de gestão interfere na combinação de uso de artefatos gerenciais tradicionais e modernos e como eles se relacionam com o planejamento e a execução orçamentária.

Espejo (2008, p. 12), afirma que “[...] os artefatos contábeis servem como facilitadores do alcance dos objetivos organizacionais, que *a priori* baseiam-se na otimização dos recursos, numa perspectiva de resultados de longo prazo”.

Zdanowicz (2001, p. 22) assevera que o orçamento “é o instrumento utilizado para elaborar, de forma eficaz e eficiente, o planejamento e o controle financeiros das atividades operacionais e de capital de uma empresa, auxiliando a tomada de decisão”. O orçamento não é uma ferramenta exclusiva de empresas do setor privado, as empresas que administram recursos públicos também têm o orçamento como um direcionador da gestão pública, e em certas circunstâncias isso a torna mais crucial para a gestão desse tipo de instituição. Segundo Pagliarussi et al., (2005, p. 34), “o orçamento anual é uma etapa do planejamento de longo prazo e deve refletir o programa de trabalho do governo, compatibilizando as metas com os recursos financeiros disponíveis”.

O orçamento do Sistema SEBRAE é construído mediante o Plano Plurianual (PPA) pautado pelo seu direcionamento estratégico, que define sua visão de longo

prazo de ter excelência no desenvolvimento dos pequenos negócios, colaborando para fomentar um país mais justo, competitivo e sustentável (SEBRAE, 2016).

Segundo o SEBRAE (2016), em 1985, o IBGE calculou em 21% a participação dos pequenos negócios no PIB (Produto Interno Bruto). Como não havia uma atualização desse indicador desde então, o SEBRAE contratou a Fundação Getúlio Vargas (FGV) para, utilizando da mesma metodologia, avaliar a evolução desse indicador. O resultado foi muito positivo: em 2001, o percentual cresceu para 23,2% e, em 2011, atingiu 27%, ou seja, mais de um quarto do PIB brasileiro é gerado pelos pequenos negócios.

Em conformidade com o SEBRAE (2016), as micro e pequenas empresas já são as principais geradoras de riqueza no comércio no Brasil (53,4% do PIB desse setor). No PIB da indústria, a participação das micro e pequenas (22,5%) já se aproxima das médias empresas (24,5%) e, no setor de Serviços, mais de um terço da produção nacional (36,3%) tem origem nos pequenos negócios.

O SEBRAE é uma entidade privada que promove a competitividade e o desenvolvimento sustentável dos empreendimentos de micro e pequeno porte. A instituição oferece soluções desenvolvidas que atendem desde o empreendedor que pretende abrir seu primeiro negócio até pequenas empresas que já estão consolidadas e buscam um novo posicionamento no mercado.

O SEBRAE é uma empresa respeitada nacionalmente, ela tem um papel importante para a sociedade brasileira, visto que a sua missão é promover a competitividade e o desenvolvimento sustentável dos empreendimentos, fomentar o crescimento do empreendedorismo em todo o país independentemente do segmento.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 TIPO DE PESQUISA

Esta pesquisa pode ser classificada como descritiva, que “tem como objetivo a descrição das características de determinada população” (GIL, 2010, p.27). Classifica-se também como pesquisa quantitativa, pois “permite a mensuração de opiniões, reações, hábitos e atitudes em um universo, por meio de uma amostra que o represente estatisticamente” (TERENCE e ESCRIVÃO FILHO, 2006).

Segundo Martins (2000, p.26), a metodologia empírico-analítica constitui:

[...] abordagens que apresentam em comum a utilização de técnicas de coleta, tratamento e análise de dados marcadamente quantitativas. Privilegiam estudos práticos. Suas propostas têm caráter técnico, restaurador e incrementalista. Têm forte preocupação com a relação causal entre variáveis. A validação da prova científica é buscada através de testes dos instrumentos, graus de significância e sistematização das definições operacionais.

A pesquisa foi implementada por intermédio de um *survey* que, para Martins (2000, p.28), “trata-se de levantamento junto às fontes primárias, geralmente através de aplicação de questionários para grande quantidade de pessoas”. “Os *surveys* são chamados estudos de conjuntos”.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Segundo informações coletadas no site do SEBRAE (2016), o SEBRAE foi criado em 1972, mas em 1964 o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE) hoje chamado de Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), fundou o “Programa de Financiamento à Pequena e Média Empresa (Fipeme) e o Fundo de Desenvolvimento Técnico-Científico (Funtec), atual

Financiadora de Estudos e Projetos (Finep)” este programa tinha o objetivo de dar apoio gerencial às micro e pequenas empresas.

Ainda conforme o site (SEBRAE, 2016):

Em 1967, a Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) instituiu, nos estados da região, os núcleos de assistência industrial (NAI) com o objetivo de prestar consultoria gerencial às empresas de pequeno porte. Os NAI foram embriões do trabalho que futuramente seria realizado pelo SEBRAE. Em 17 de julho de 1972, por iniciativa do BNDE e do Ministério do Planejamento, foi criado o Centro Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena Empresa (CEBRAE), e essa instituição atuava com programas específicos para as pequenas e médias empresas. No ano de 1979, a instituição já havia formado 1 mil e 200 consultores especializados em micro, pequenas e médias empresas.

De acordo com as informações coletadas no site do SEBRAE (2016), em 1990, o CEBRAE passou a ser chamado de SEBRAE de acordo com o Decreto nº 99.570 e da Lei Complementar nº 8.029. Após a mudança de nomenclatura a empresa deixou de fazer parte da administração pública, se tornando uma empresa privada que administra recursos públicos, oriundos de contribuições sociais de empresas. Diante da nova estrutura, o SEBRAE passou a ter pontos de atendimentos em todos o país visando fortalecer os pequenos negócios.

O SEBRAE Nacional é responsável pelo direcionamento estratégico do sistema, definindo diretrizes e prioridades de atuação. As unidades estaduais desenvolvem ações de acordo com a realidade regional e as diretrizes nacionais. Em todo o país, mais de 5 mil colaboradores diretos e cerca de 8 mil consultores e instrutores credenciados trabalham para transmitir conhecimento para quem tem ou deseja abrir um negócio (SEBRAE, 2016).

O SEBRAE (2016), não é uma instituição financeira, logo não realiza empréstimos. A empresa busca fomentar a criação de linhas de créditos que atendem as necessidades das micro e pequenas empresas, bem como, orientar o empreendedor na captação de recursos buscando de maximizar os resultados dos pequenos negócios.

O atendimento do SEBRAE é realizado de forma individual ou coletiva, e são ofertadas diversas soluções para o seu público-alvo.

O SEBRAE desenvolve ações coletivas com pequenos negócios industriais, reunidos em arranjos produtivos locais, núcleos setoriais, encadeamentos com grandes empresas e outras formas de cooperação. A instituição atua na capacitação dos empresários e na integração cooperativa que proporcionam qualificação, modernização e aumento da competitividade de polos e redes de pequenos empreendimentos comerciais com interesses comuns. O SEBRAE atua no agronegócio priorizando o atendimento coletivo de empreendedores rurais, com enfoque na profissionalização da gestão das empresas cujas atividades se concentram no campo. O objetivo é elevar a cooperação, a produtividade, a competitividade, a qualidade dos produtos e o acesso aos mercados (SEBRAE, 2016).

Portanto, optou-se por aplicar a pesquisa na empresa de denominação Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) por se tratar de uma entidade privada que promove a competitividade e o desenvolvimento sustentável dos empreendimentos de micro e pequeno porte.

O SEBRAE (2016), atua no mercado brasileiro há mais de 40 anos com o objetivo de fomentar e fortalecer as micro e pequenas empresas. Para tanto são ofertados aos empreendedores capacitações voltadas para o seu negócio, bem como orientação de acesso ao crédito junto as instituições financeiras. O SEBRAE trabalha em parceria com os Governos na buscando articular políticas de públicas para atender as necessidades das micro e pequenas empresas, uma vez que elas compõem o resultado do Bruto Interno Bruto -PIB.

O SEBRAE conta com uma sede em Brasília/DF e 27 (vinte e sete) pontos de atendimento nas Unidades da Federação.

Segundo a CGU (2011), o SEBRAE recebe mensalmente valores referente as contribuições sociais de diversas empresas que estão obrigadas a contribuir com o Sistema "S". Estes valores são destinados a atender programas e/ou projetos de apoio às micro e pequenas empresas, coordenados pelo SEBRAE. Por se tratar de

uma verba pública, os gestores são obrigados a prestarem contas dos valores recebidos, aos órgãos de controle interno e externo.

Segundo a INS 37/2010, para a construção dos Planos Plurianuais e do Orçamento, na execução orçamentária e na financeira, são norteados pelos “princípios da transparência, da simplicidade e da flexibilidade sem prejuízo, no caso do orçamento, dos princípios da unidade, da universalidade, da anualidade e do equilíbrio”.

3.3 COLETA DE DADOS

A coleta de dados foi realizada por intermédio de questionário (apêndice B, p. 76). Segundo Vergara (2012, p. 39), “questionário é um método de coletar dados no campo, de interagir com o campo composto por uma série ordenada de questões a respeito de variáveis e situações que o pesquisador deseja investigar”.

Os dados relacionados à percepção da importância dos artefatos de contabilidade gerencial foram coletados por meio de questionário eletrônico com perguntas fechadas, enviado para o *e-mail* corporativo de 2.830 empregados do Sistema SEBRAE, das 27 (Vinte e Sete) unidades federativas.

Inicialmente foi apresentado o projeto de pesquisa ao gerente da unidade de contabilidade e finanças e à gerente da unidade estratégica, planejamento e orçamento do SEBRAE/ES, os quais se interessaram pelo projeto, aprovando-o. Posteriormente, o projeto foi apresentado ao Diretor Superintendente do SEBRAE/ES. Diante das aprovações do SEBRAE/ES, o gerente da unidade estratégica, planejamento e orçamento do SEBRAE Nacional tomou ciência do projeto de pesquisa, e o questionário foi enviado para os empregados do Sistema

SEBRAE. O endereço de *e-mail* desses empregados foi disponibilizado pelo SEBRAE/ES.

O questionário foi disponibilizado por meio do *link* do programa “Google Docs”, enviado em 01 de agosto de 2016 e ficou disponível para respostas até 31 de agosto de 2016. Finalizado o período de respostas, obtiveram-se 542 respostas válidas. Durante o período de respostas, foram reenviados e-mail nos dias 10, 17, 24 e 29 de agosto, solicitando a participação dos empregados na pesquisa.

Elaborou-se o questionário somente com “perguntas fechadas, são aquelas questões que apresentam categorias ou alternativas de respostas fixas (Martins, 2000, p. 43)”, e ele foi estruturado em blocos, compostos das questões desenvolvidas por Soutes (2006) e Borineli (2006), com adaptações definidas pela autora. No primeiro bloco foi tratado o perfil do respondente, composto por 6 (seis) perguntas fechadas. No segundo foi tratado o modelo de gestão, composto por 10 (dez) perguntas fechadas. O terceiro tratou das práticas da contabilidade gerencial, composto de 24 (vinte e quatro) perguntas fechadas. Por fim, o quarto bloco, no qual se tratou do orçamento, composto de 11 (onze) perguntas fechadas.

Segundo Miller (1956), o indivíduo consegue manifestar de forma mais assertiva sua escolha de opção, quando disponibilizado o uso de aproximadamente sete categorias de resposta. Neste sentido, no questionário aplicado foi solicitado aos respondentes que assinalassem, em uma escala de *Likert*, o seu grau de concordância de 1 a 7, onde 1 representou o grau de discordância máxima (discordo totalmente) e 7 representou o grau de concordância máxima (concordo totalmente). Na análise descritiva dos dados e estimação dos modelos, foi utilizado o software *Stata*® 13.0.

3.4 MÉTODO DE ANÁLISE

3.4.1 *Structural Equation Modeling* (SEM)

O *Structural Equation Modeling* (SEM) utilizado neste estudo foi introduzido por Sewall Wright em 1921. Ele investigava padrões de covariância entre inúmeros atributos (variáveis ou características) de porcos Guinea, desenvolvendo naquele momento, um método de avaliava correlações por meio de sistema de equações matemáticas que permitia descrever as hipóteses de relações causais entre os atributos. O método denominado “*path analysis*”, traduzido como “diagrama de caminho”, representa o estudo de relação entre variáveis (IRIONDO et al., 2003).

Conforme registrado por Iriondo et. al. (2003), de modo independente, o método foi redescoberto pelos economistas e sociólogos Jöreskog (1973; 1977; 1981) e por Jöreskog e Sörbom (1982). Eles transformaram o “*path analysis*” de Sewall Wright em uma nova metodologia chamada de “*Structural Equation Modeling*”, que possibilitava testar as hipóteses das relações causais, até então com um caráter simplesmente descritivo, combinando a Análise Fatorial com a Análise de Caminho.

O SEM junta uma família inteira de modelos conhecidos, como análise de estrutura de covariância, análise de variável latente, análise fatorial confirmatória, modelagem de caminhos (*path modeling*), análise de caminhos (*path analysis*) ou simplesmente análise LISREL — este último é o nome do primeiro *software* para esse fim (HAIR JR. et al., 2005; KLINE, 2011).

Duas características básicas que diferenciam o SEM de outros métodos estatísticos são: **(i)** estimação de múltiplas e inter-relacionadas relações de

dependência; e **(ii)** a habilidade para representar conceitos **não observados** nessas relações e explicar erro de mensuração no processo de estimação (HAIR JR. et al., 2005).

Há dois tipos de variáveis em um modelo SEM: as observadas e as latentes. As variáveis observadas são representadas por dados, ou seja, variáveis para as quais sejam possíveis coletar os dados. As variáveis latentes são representadas por *constructos* ou fatores hipotéticos, que são variáveis explicativas hipotéticas que assumem valores contínuos e não são diretamente observadas (KLINE, 2011). No presente estudo, o SEM é útil devido à necessidade de se estimar a percepção da importância dos artefatos de contabilidade gerencial (**fatores não observados**).

Sendo assim, em função do planejamento e da coleta de dados estabelecidos, a metodologia SEM é aderente para avaliar a presente questão de pesquisa e, conseqüentemente, as hipóteses, em virtude de as variáveis propostas serem latentes, derivadas do questionário (Apêndice B), conforme o Quadro 2 a seguir.

Código	Variável		Indicadores do questionário	Classificação
MG	Modelo de Gestão		Bloco 2	Latente (Explicativa)
AM	Práticas da Contabilidade Gerencial	Artefato Moderno	Bloco 3	Latente (Explicativa)
AT		Artefato Tradicional		Latente (Explicativa)
PCO	Planejamento e Execução do Orçamento		Bloco 4	Latente (Dependente)

Quadro 2 – Fatores latentes da contabilidade gerencial.

Fonte: Elaborado pela autora.

Um dos dois modelos teóricos propostos nesta pesquisa é apresentado conforme a Figura 2 Modelo Estrutural Proposto, onde constam quatro fatores latentes relacionados à contabilidade gerencial: modelo de gestão, artefato moderno, artefato tradicional e planejamento e execução orçamentária, bem como as relações e hipóteses propostas entre eles.

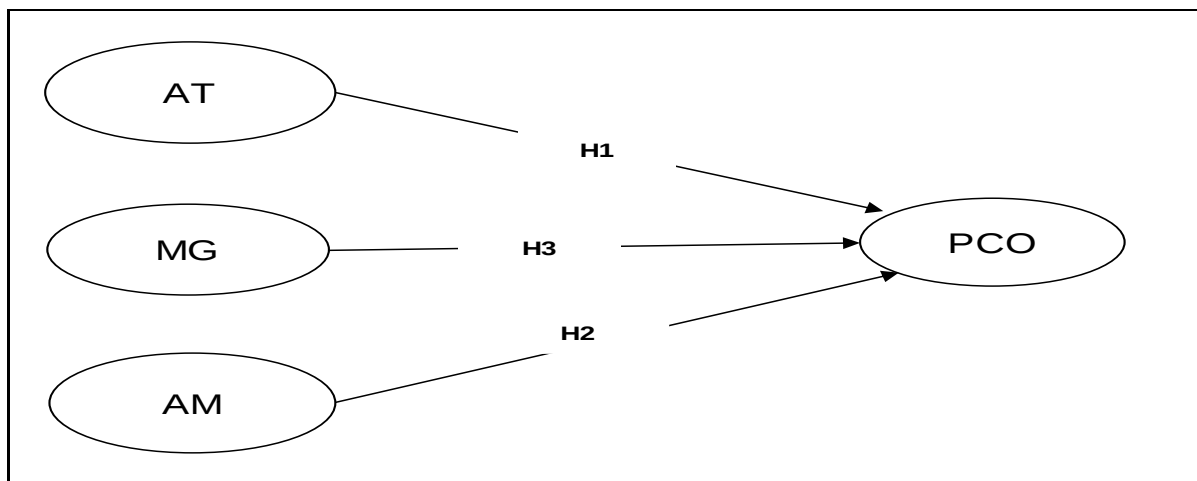


Figura 2– Modelo Estrutural Proposto

Fonte: Elaborado pela autora

Coligadas ao modelo da Figura estrutural, têm-se as três hipóteses já citadas na seção 2.4:

- (H1) - O artefato tradicional influencia o planejamento e execução do orçamento;
- (H2) - O artefato moderno influencia o planejamento e execução do orçamento;
- (H3) - O modelo de gestão influencia o planejamento e a execução orçamentária;

O *Structural Equation Modeling* (SEM) é fundamentado em relações causais, nas quais a mudança assumida em uma variável resulta em uma variação da outra. Essa relação de dependência é a mesma verificada nos modelos de regressão (HAIR JR., et al., 2005). Nesse sentido, está sendo proposto o diagrama de caminho da Figura 2, representado pela equação (1):

$$PCO = \alpha_1 AT + \alpha_2 AM + \alpha_3 MG + \delta \quad (\text{Eq. 1})$$

Por meio dele, tem-se como objetivo verificar a relação entre os artefatos (modernos e tradicionais) e o planejamento e execução orçamentária, assim como a relação do modelo de gestão e planejamento e execução orçamentária.

Os fatores de um diagrama de caminhos podem assumir uma entre duas classes possíveis: exógenos ou endógenos. Os fatores exógenos, também conhecidos como variáveis fonte ou independentes, não são previstos por quaisquer outras variáveis no modelo, ou seja, não há seta apontando para esses fatores. Os fatores endógenos são previstos por um ou mais fatores (HAIR JR. et al., 2005; KLINE, 2011). No modelo estrutural da Figura 2, os fatores MG, AT e AM são classificados como exógenos e PCO como endógenos. A avaliação e ajuste do SEM serão analisados nas discussões dos resultados na seção 4.

3.4.2 Teste de moderação

O SEM é definido como uma relação linear entre as variáveis latentes. Mas, em algumas situações, a teoria recomenda uma relação entre os fatores exógenos, ou seja, o fator endógeno é influenciado, além da relação independente dos fatores exógenos, e também pode ser impactado pela interação entre eles. Com isso, um terceiro termo caracterizado pelo produto das variáveis exógenas deverá ser incluído, modelando assim o efeito de interação. Esse efeito é denominado moderador (MOOSBRUGGER et al. 1997). O moderador é definido com uma variável qualitativa ou quantitativa que afeta a direção e/ou a força da relação entre a variável independente e a variável dependente (BARON e KENNY, 1986).

Esses autores propõem quatro situações envolvendo a mensuração de interação, e uma dessas se adapta totalmente a este estudo, que é o caso no qual se tem uma variável independente contínua e uma variável moderadora, sugerido

por ele a fazer análise de regressão utilizando as interações entre as variáveis. Esse efeito interação é caracterizado como “moderador”, e ele responderá às seguintes hipóteses:

- (H4) - O modelo de gestão interfere na forma como os artefatos gerenciais se relacionam com o planejamento e execução orçamentária:
- (H4a) - O modelo de gestão interfere na forma como os artefatos gerenciais tradicionais se relacionam com o planejamento e a execução orçamentária;
- (H4b) - O modelo de gestão interfere na forma como os artefatos gerenciais modernos se relacionam com o planejamento e a execução orçamentária;
- (H4c) - O modelo de gestão interfere na combinação de uso de artefatos gerenciais tradicionais e modernos e como eles se relacionam com o planejamento e a execução orçamentária.

Para verificar-se o efeito de interação entre os fatores latentes e consequentemente responder às hipóteses acima, optou-se inicialmente pela equação estrutural representada pela Figura 3 a seguir:

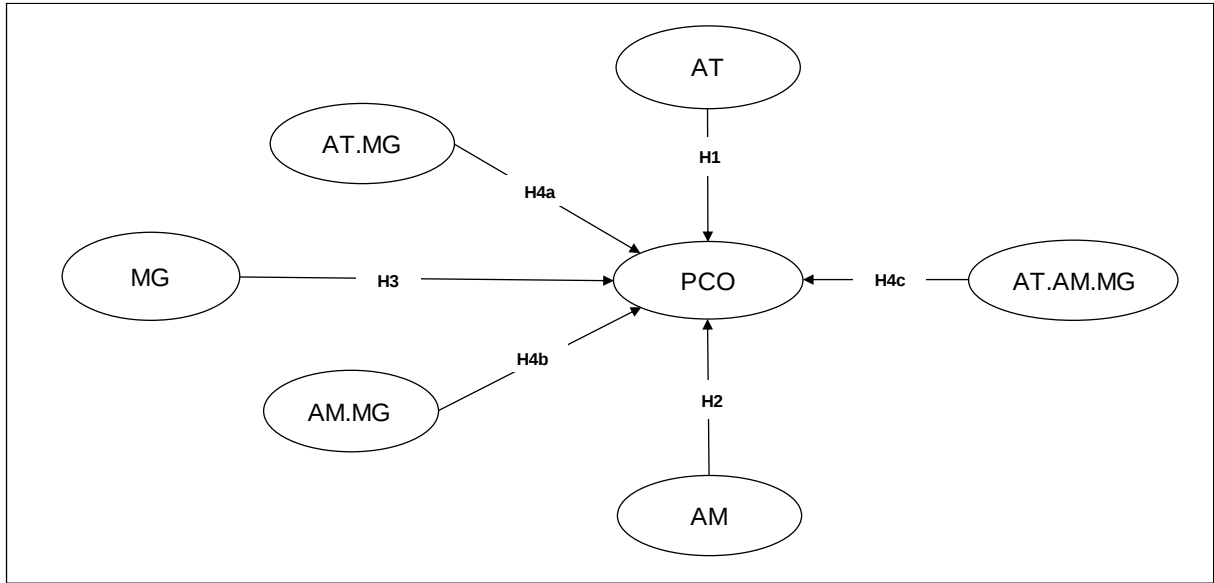


Figura 3 – Modelo Estrutural Proposto com Moderador

Fonte: Elaborado pela autora

No caso do SEM proposto com moderador, a ação do modelo de gestão é medido diretamente por meio da comparação dos valores de estimação dos modelos empíricos propostos demonstrados nas figuras 2 e 3, ou seja, se houver alteração do coeficiente padronizado associado às hipóteses H1 e H3 no modelo com moderador, de algum modo, o modelo de gestão interfere na forma como os artefatos AT e AM influenciam o planejamento e a execução orçamentária, individualmente e na combinação deles. O processo de estimação do modelo estrutural com moderador foi executado em dois estágios, conforme descrito por Hair et al (2014, p.275).

Na sequência, optou-se pela análise de regressão representada pelas equações a seguir:

$$PCO = \alpha_0 + \alpha_1 AT + \alpha_2 AM + \alpha_3 MG + \varepsilon \quad (\text{Eq.2})$$

$$PCO = \beta_0 + \beta_1 AT + \beta_2 AM + \beta_3 MG + \beta_4 (ATMG) + \beta_5 (AMMG) + \beta_6 (ATAMMG) + \varepsilon \quad (\text{Eq. 3})$$

Para mensuração dos modelos de regressão, foram extraídas as estimativas dos fatores latentes do modelo estrutural associadas à figura 2 e, em seguida, foi aplicado o produto dois a dois (AT.MG e AM.MG), e três a três (AT.AM.MG), dos fatores, obtendo assim a variável latente moderadora.

De posse dos dados referente aos fatores e moderadores, estimam-se os dois modelos de regressão com objetivo de testar o efeito de interação: a equação 1, sem considerar interações (moderadores), e a equação 2, com os moderadores.

Tipo de Moderador	Resultado esperado
<i>Interveniente</i>	Ocorre quando a correlação entre o Moderador e a Variável dependente e, entre Moderador e a Variável independentes , são ambas não significativas.
<i>Homologizer</i>	Ocorre quando a correlação entre o Moderador e a Variável dependente é não significativa, e entre o Moderador e a Variável impendente é significativa.
<i>Quasi-moderadora</i>	Ocorre quando a correlação entre o Moderador e a Variável dependente é significativa e afeta a forma, e entre o Moderador e a Variável independente é significativa.
<i>Pura</i>	Ocorre quando a correlação entre o Moderador e a Variável dependente é não significativa, e entre o Moderador e a Variável independente é significativa, afetando a força.

Quadro 3 – Resultado esperado

Fonte: Adaptado por Sharma, Durand e Gur-Arie (1981).

A ideia central dessa metodologia é que, após estimar ambas as equações, avaliam-se e comparam-se as estatísticas a elas pertinentes, por exemplo, R-quadrado, significância dos coeficientes (p-valor) e a magnitude dos parâmetros estimados, permitindo então classificar o efeito moderador proposto por Sharma, Durand e Gur-Arie (1981), conforme demonstrado no Quadro 3.

4 RESULTADOS DOS DADOS

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

A Tabela 1 permite distinguir o perfil dos 542 respondentes quanto aos dados sociodemográficos, nos quais predomina o sexo feminino com 48,2%. Em relação à faixa de idade, 35,8% dos respondentes têm entre 31 a 40 anos, e 25,6% têm entre 41 e 50 anos. Quanto ao nível de escolaridade, 73,9% têm no mínimo o curso de pós-graduação. Com referência à região de atuação, um pouco mais de um terço dos respondentes pertence à região Sudeste. Em relação ao tempo de serviço (ocupação), 76,5% têm menos de 10 anos de serviço; e, por fim, apenas 13,9% dos entrevistados ocupam cargo de gerente ou cargo similar.

Tabela1 - Estatística Descritiva Variável Sociodemográfica

Variável	Categoria	Nº	Percentual
Gênero	Feminino	281	51,8%
	Masculino	261	48,2%
Faixa Idade	De 21 a 30 anos	113	20,8%
	De 31 a 40 anos	194	35,8%
	De 41 a 50 anos	139	25,6%
	De 51 a 60 anos	80	14,8%
	Acima de 60 anos	16	3,0%
Grau de Instrução^a	Ensino Médio	30	5,5%
	Superior completo	109	20,1%
	Pós-Graduação	317	58,6%
	Mestrado	77	14,2%
	Doutorado	6	1,1%
Região	Outros	2	0,4%
	Centro-Oeste	113	20,8%
	Nordeste	108	19,9%
	Norte	43	7,9%
	Sudeste	196	36,2%
Tempo de Ocupação	Sul	82	15,1%
	Menos de cinco anos	262	48,3%
	De seis a dez anos	153	28,2%
	Onze a quinze anos	45	8,3%
	Dezesseis a vinte anos	34	6,3%
Posição Hierárquica Ocupada^a	Mais de vinte anos	48	8,9%
	Assistente	124	22,9%
	Analista Técnico	308	56,9%
	Coordenador	34	6,3%
	Gerente	62	11,5%
	Gerente Adjunto	4	0,7%

	Assessor	9	1,7%
Total		542	100,0%

Nota: ^a - o tamanho da amostra é 541.

Fonte: Dados da pesquisa.

4.2 ESTATÍSTICA DESCRITIVA E ALFA DE CRONBACH POR FATOR

Em função do objetivo da presente pesquisa, os respondentes foram submetidos ao questionário (Apêndice B), englobando um total de 45 perguntas segmentada pelos fatores: Modelo de Gestão, Artefatos Tradicionais, Artefatos Modernos e Planejamento e Controle orçamentário. As perguntas foram estruturadas de acordo com escala de *Likert*, da seguinte forma: 1 – discordo totalmente, 2 – discordo muito, 3 – discordo pouco, 4 – não concordo nem discordo, 5 – concordo pouco, 6 – concordo muito, e 7 – concordo totalmente. Nas Tabelas 2 a 4 é possível observar a média, o desvio-padrão e a mediana para cada indicador, como também a estatística geral das métricas para o fator.

Além das estatísticas citadas, comumente o pesquisador tem de garantir se os indicadores delineados para representar e mensurar os respectivos fatores são “precisos” e “coerentes” aos conceitos Artefatos tradicional, Artefatos Modernos, Modelo de Gestão e Planejamento e execução do orçamento. A “precisão” está associada com o termo **validade** enquanto a “coerência” está ligada ao termo **confiabilidade** (HAIR JR. et al., 2005, p.197).

O índice Alfa de Cronbach é medida comumente empregada para analisar a confiabilidade para um conjunto de dois ou mais indicadores de fatores. Esse índice varia de 0 a 1 e, quanto mais próximo de um (1), maior a confiabilidade entre os indicadores (HAIR JR. et al., 2005). No que diz respeito à confiabilidade, aplicou-se o índice Alfa de Cronbach por fator na amostra total, onde este representa a confiabilidade de coerência interna. A validade de conteúdo incidiu selecionando

uma subamostra aleatória que representasse 10% da amostra total e, em seguida, estimou a estatística Alfa de Cronbach para verificar a confiabilidade dos indicadores.

Tabela 2 – Estatística descritiva dos indicadores que formam o fator Modelo de Gestão (MG)

Perguntas	Média	Desvio padrão	Mediana	Alfa de Cronbach	
				Confiabilidade	Validade
2.1 A missão do SEBRAE está claramente definida.	6,37	0,93	7,00	0,90	0,88
2.2 O planejamento estratégico é uma ferramenta usualmente utilizada no SEBRAE.	5,79	1,25	6,00		
2.3 Todos os gestores participam ativamente no estabelecimento dos objetivos estratégicos.	5,09	1,42	5,00		
2.4 Os objetivos estratégicos orientam os gestores nas suas atividades operacionais.	5,40	1,35	6,00		
2.5 Os objetivos estratégicos das áreas são objetivamente materializados em metas operacionais.	5,29	1,42	6,00		
2.6 As metas estabelecidas no planejamento operacional são utilizadas para avaliação de desempenho.	5,24	1,52	6,00		
2.7 São realizadas reuniões formais periódicas pelos gestores para avaliação e replanejamento das estratégias do SEBRAE.	5,14	1,54	5,00		
2.8 São realizadas reuniões formais para análise e avaliação de desempenho dos gestores em relação aos planos estabelecidos.	4,97	1,52	5,00		
2.9 O pagamento de remuneração variável aos gestores está condicionado ao cumprimento das metas operacionais.	5,81	1,63	6,00		
2.10 Os fatores críticos de sucesso do SEBRAE estão formalmente determinados.	4,88	1,58	5,00		
Média Geral	5,40	1,02	5,60	-	-

Fonte: Dados da pesquisa.

No que diz respeito às médias dos indicadores que representam o Modelo de Gestão, os indicadores com as maiores médias foram: o indicador 2.1 (a missão do SEBRAE está claramente definida), o indicador 2.2 (O planejamento estratégico é uma ferramenta usualmente utilizada no SEBRAE) e o indicador 2.9 (O pagamento de remuneração variável aos gestores está condicionado ao cumprimento das metas

operacionais). O resultado mostrou que a maioria dos respondentes concordam totalmente com a afirmação desses indicadores.

Os indicadores 2.8 e 2.10 apresentaram médias próximo de cinco (concordo pouco). A média geral do fator modelo de gestão resultou em 5,40, e a mediana em 5,60. A mediana informa que, do total de 542 entrevistados, 271 deles disseram que concordam no mínimo “pouco” com o modelo de gestão da empresa.

O índice alfa de Cronbach está acima do mínimo aceitável (HAIR JR. et al., 2005), indicando uma confiabilidade interna e validade entre os indicadores formadores do fator modelo de gestão.

Ao examinar as estatísticas dos indicadores que constituem os artefatos tradicionais, na Tabela 3, nota-se que as perguntas 3.1 e 3.6 apresentaram as maiores médias desse fator.

No indicador 3.1, 50% dos profissionais concordam “muito” ou “totalmente” quando questionados se o orçamento pode ser utilizado para tomada de decisão, e também com esse percentual, eles disseram que é possível calcular a rentabilidade por cliente, canal de distribuição, região, entre outros.

No outro extremo, a pergunta com menor média, foi do item 3.9, no qual o profissional foi indagado quanto à confiança (acreditar) se os gestores poderiam ser cobrados pelas variações entre custo padrão e custo real. A média geral para os artefatos tradicionais incidiu em 4,97, e a mediana em 5,00. Ou seja, na média os entrevistados concordam pouco com a utilização dos artefatos tradicionais, e 50% deles no mínimo concordam pouco quanto à utilização dos artefatos tradicionais.

Tabela 3 – Estatística descritiva dos indicadores que formam o fator Artefatos Tradicional (AT)

Perguntas	Média	Desvio padrão	Mediana	Alfa de Cronbach	
				Confiabilidade	Validade
3.1 Você acredita que possa ser utilizado o orçamento como base para tomada de decisão.	5,87	1,21	6,00	0,88	0,88
3.4 Você acredita que o SEBRAE possa calcular o custo dos produtos com base no método de Custeio por Absorção.	4,76	1,36	4,00		
3.5 Você acredita que o SEBRAE possa calcular o custo dos produtos com base no método de Custeio Variável.	4,91	1,31	5,00		
3.6 Você acredita que o SEBRAE possa calcular a rentabilidade por cliente, canal de distribuição, região entre outros.	5,38	1,37	6,00		
3.7 Você acredita que possa ser utilizado o conceito de margem de contribuição (receita menos custos e despesas variáveis dos produtos).	5,22	1,43	5,00		
3.8 Você acredita que possa ser utilizado o Custeio Padrão como instrumento de controle de custos.	4,85	1,32	5,00		
3.9 Você acredita que os gestores possam ser cobrados pelas variações registradas entre o custo padrão e o custo real obtido.	4,46	1,57	4,00		
3.16 Você acredita que possa ser utilizado os índices econômico-financeiros tais como ROI, Retorno sobre PL, índices de liquidez entre outros.	4,71	1,46	5,00		
3.17 Você acredita que possa ser utilizado o conceito de valor presente para custos e despesas.	4,94	1,30	5,00		
3.18 Você acredita que possa ser utilizado relatórios gerenciais em moeda constante.	5,13	1,33	5,00		
3.19 Você acredita que possa ser utilizado o preço de transferência baseado em custos.	4,68	1,23	4,00		
3.20 Você acredita que possa ser utilizado o preço de transferência baseado em preços de mercado.	4,68	1,29	5,00		
Média Geral	4,97	0,88	5,00	-	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando a estatística referente aos artefatos modernos, exibida na Tabela 4, é possível verificar que os itens 3.2 e 3.11 sucederam com as maiores médias, ou

seja, 50% dos entrevistados acreditam que a simulações de rentabilidade de produto é importante para empresa, como também eles acreditam que os relatórios originados de *Business Intelligence* são úteis.

Ao verificar o indicador com a menor média, destaca-se o “3.23 Você acredita que possa ser utilizado o conceito de custeio-meta.”. A sua mediana informa que 50% dos respondentes têm dúvidas ou no máximo discordam em algum momento.

Na análise descritiva geral do fator se verifica uma média de 5,30 (no mínimo concordando pouco) e mediana de 5,33. Os índices de *alfa de Cronbach* também apresentaram uma estatística acima do nível aceitável.

Tabela 4 – Estatística descritiva dos indicadores que formam o fator Artefatos Modernos (AM)

Perguntas	Média	Desvio padrão	Mediana	Alfa de Cronbach	
				Confiabilidade	Validade
3.2 Você acredita que simulações de rentabilidade dos produtos (Receitas, Custos e Margem) possam ser importantes para o SEBRAE.	5,95	1,21	6,00	0,83	0,84
3.3 Você acredita que possa ser importante para o SEBRAE utilizar um software específico para fazer simulação de resultados.	5,85	1,28	6,00		
3.10 Você acredita que possa ser utilizado o custeio baseado em atividade (ABC).	4,92	1,29	5,00		
3.11 Você acredita que possa ser utilizado relatórios através de ferramentas de BI (Business Intelligence).	5,94	1,16	6,00		
3.12 Você acredita que o SEBRAE acompanha a evolução dos indicadores NÃO financeiros da empresa.	4,87	1,55	5,00		
3.13 Você acredita que o SEBRAE possa comparar alguns de seus indicadores com os de outros SEBRAE UF's (Benchmarking).	5,90	1,19	6,00		
3.14 Você acredita que possa ser utilizado o Balanced Scorecard.	5,70	1,20	6,00		
3.15 Você acredita que possa ser utilizado o EVA (Economic Value Added) para avaliar seu desempenho econômico.	4,90	1,36	5,00		
3.21 Você acredita que possa ser utilizado o conceito de Just-in-time.	4,81	1,52	5,00		
3.22 Você acredita que possa ser utilizado a filosofia Kaizen.	4,83	1,38	4,00		
3.23 Você acredita que possa ser utilizado o conceito de custeio-meta.	4,77	1,17	4,00		
3.24 Você acredita que possa ser utilizado o cálculo dos custos logísticos.	5,10	1,29	5,00		

Média Geral	5,30	0,77	5,33	-
-------------	------	------	------	---

Fonte: Dados da pesquisa.

Por fim, avaliando a Tabela 5, depara-se com os resultados descritivos referentes aos indicadores que configuram o planejamento e controle orçamentário (PCO). Destaca-se com a maior média e a mediana igual 6,00, o indicador 4.1.

Esse resultado representa que, na média, os profissionais “concordam muito” quanto à elaboração do planejamento estratégico por parte da empresa. Já com as menores médias e mediana igual 5,00 destacam-se o indicador “4.9 O SEBRAE realiza Análise do Ambiente Interno, para identificação dos pontos fortes e pontos fracos de cada uma das áreas da organização.” e o indicador “4.11 O SEBRAE realiza processo de mensuração e análise de custos para fins gerenciais”.

A média geral do PCO, quando comparada as médias dos demais fatores (MG, AT e MG), apresenta-se com o maior valor.

Tabela 5 – Estatística descritiva dos indicadores que formam o fator Planejamento e Controle Orçamentário (PCO).

Perguntas	Média	Desvio padrão	Mediana	Alfa de Cronbach	
				Confiabilidade	Validade
4.1 O SEBRAE elabora o Planejamento Estratégico da organização.	6,18	1,04	6,00	0,92	0,92
4.2 O SEBRAE controla e monitora o Planejamento Estratégico da organização.	5,90	1,21	6,00		
4.3 O SEBRAE elabora o Planejamento Tático da organização.	5,15	1,51	5,00		
4.4 O SEBRAE controla e monitora o Planejamento Tático da organização.	5,12	1,50	5,00		
4.5 O SEBRAE elabora o Orçamento Empresarial da organização.	5,70	1,39	6,00		
4.6 O SEBRAE controla e monitora o Orçamento Empresarial da organização.	5,66	1,36	6,00		
4.7 O SEBRAE dispõe de modelo de gestão da estratégia.	5,79	1,34	6,00		
4.8 O SEBRAE realiza Análise do Ambiente Externo para identificação de oportunidades e ameaças das variáveis ambientais.	5,04	1,67	5,00		
4.9 O SEBRAE realiza Análise do Ambiente Interno, para identificação dos pontos fortes e pontos fracos de cada uma das áreas da organização.	4,90	1,69	5,00		

4.10 O SEBRAE realiza Avaliação de Desempenho, da organização como um todo, bem como de cada uma das áreas da organização.	5,27	1,58	6,00		
4.11 O SEBRAE realiza processo de mensuração e análise de custos para fins gerenciais.	4,96	1,53	5,00		
Média Geral	5,42	1,08	5,64	-	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Em uma avaliação geral dos indicadores, dada por meio das medidas descritivas e pelo índice *alfa de Cronbach*, conclui-se que, na média, nenhum dos indicadores apresentou uma escala abaixo de 4,0 (não concordo nem discordo) e o nível de confiabilidade interna foi considerado alto em todos os fatores.

4.3 ESTIMAÇÃO DO MODELO ESTRUTURAL

Nesta seção são apresentados os critérios de ajustes do modelo estrutural e os respectivos resultados evidenciados de acordo com a questão de pesquisa.

Os critérios e avaliação do modelo estrutural proposto são os mesmos tratados por HAIR JR. et al. (2005), mas em uma dimensão reduzida com quatro perspectivas consideradas relevantes: 1) estimativas transgressoras; 2) ajuste geral do modelo; 3) ajuste do modelo de mensuração; e 4) ajuste do modelo estrutural.

As estimativas transgressoras são os coeficientes do SEM que excedam limites aceitáveis, por exemplo, variância negativa ou coeficiente padronizado com valores acima de um (1). A partir das estimativas de ambos os modelos, foram avaliados os coeficientes padronizados e não houve estimativas transgressoras assumindo valores superiores a um (1).

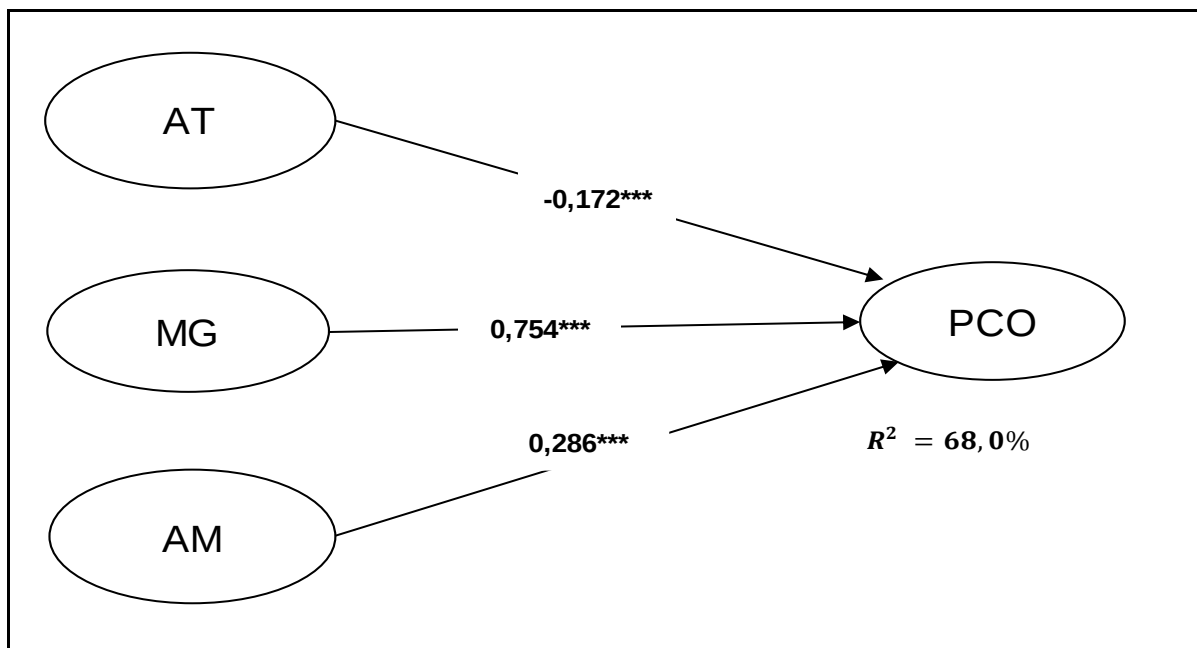
O ajuste geral do modelo foi avaliado pela estatística *qui-quadrado* da razão de verossimilhança (X^2), pelo índice de ajuste comparativo (CFI) e pela raiz do resíduo quadrático médio (RMSEA). O p-valor associado ao valor *qui-quadrado*

($X^2 = 4753,28$) foi significativo ao nível de 1%. O CFI resultou em 0,712. HAIR JR. et al. (2005) informam que essa estatística varia entre 0 e 1. Quanto mais próximo de um (1), melhor é a qualidade de ajuste. A estatística da raiz do resíduo quadrático médio (RMSEA) foi 0,086, resultado pouco acima do limite máximo aceitável, que é 0,08.

O ajuste do modelo de mensuração é o processo que avalia os fatores separadamente. No primeiro momento foram examinados os coeficientes (ou cargas) dos indicadores coligados aos fatores latentes e suas respectivas significâncias estatísticas, e, em seguida, mediu-se a confiabilidade composta e variância extraída. Todos os indicadores foram significativos ao nível de 1%.

As confiabilidades compostas dos fatores incidiram em: 0,90 – MG; 0,88 – AT; 0,83 – AM; e 0,92 – PCO. Essas medidas avaliam a consistência interna dos indicadores dos fatores, medida similar ao *Alfa de Cronbach*. Já a variância extraída resultou em 48,22% para MG, 39,17% para o AT, 44,23% para o AM e 67,87% para PCO. Essas medidas informam a quantia geral da variância nos indicadores (perguntas) sendo explicado pelo fator latente.

Por fim, o ajuste do modelo estrutural deriva basicamente da significância dos coeficientes, os sinais das estimativas (positivo ou negativo), e o coeficiente geral de determinação R-quadrado (R^2). A Figura 4 apresenta os coeficientes estimados padronizados do modelo estrutural proposto e suas respectivas relações causais.



Nota: ***Significativo ao nível de 1%.

Figura 4 – Modelo Estrutural Proposto – Estimativas

Fonte: Elaborado pela autora

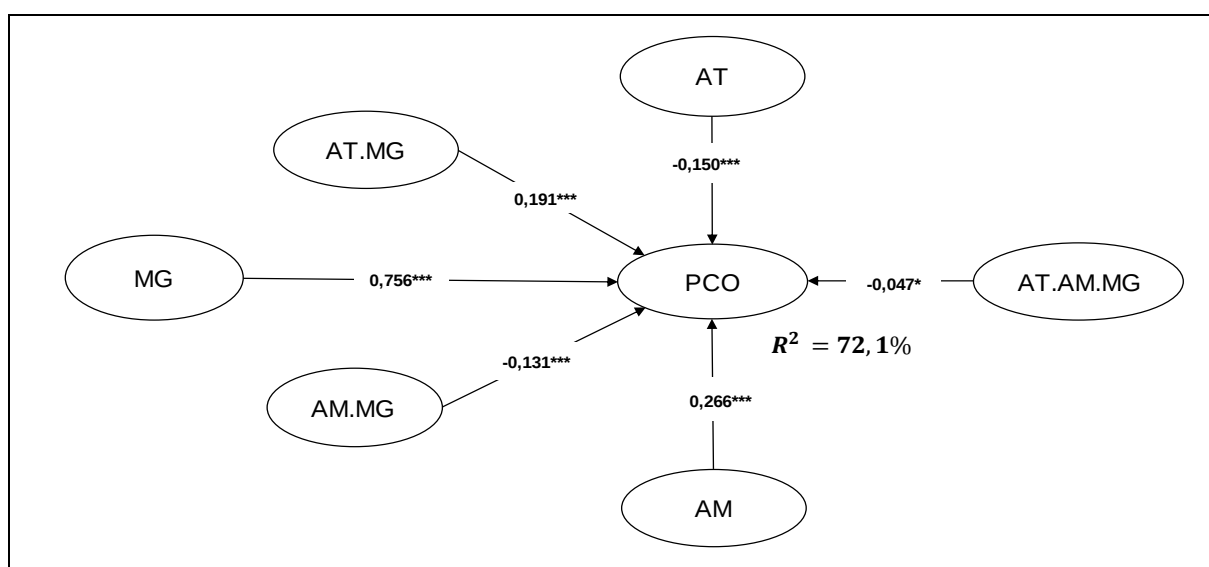
A Figura 4 aponta que os coeficientes da equação estrutural foram significativos ao nível de 1%. A variabilidade do planejamento e controle orçamento explica os fatores latentes estimados em quase 70%. No que se refere às hipóteses de pesquisa, chega-se às seguintes evidências estatísticas:

- O artefato tradicional influência de modo significativo e **negativo** o planejamento e execução do orçamento, sendo menos importante dentre os três fatores latentes definidos.
- O artefato moderno influência de modo significativo e **positivo** o planejamento e execução do orçamento, sendo o segundo mais importante dos fatores.
- O modelo de gestão influência de modo significativo e **positivo** o planejamento e execução do orçamento, considerado o fator mais importante para explicar o PCO.

Como explicado na seção 2.4, foram apresentadas mais três hipóteses de uma possível interação entre o modelo de gestão e os artefatos. Na seção seguinte, além do modelo estrutural com moderador proposto, está sendo desenvolvido o teste de moderação proposto por Sharma, Durand e Gur-Arie (1981), onde serão estimados dois modelos de regressão: no primeiro, equação é idêntica ao modelo estrutural, e, se aceitam os fatores latentes estimados, derivados do modelo estrutural proposto como valores conhecidos; no segundo, estima-se a mesma equação, mas incluídas todas as interações entre os artefatos e o modelo de gestão.

4.4 RESULTADO DO TESTE DE MODERAÇÃO

A Figura 5 apresenta as estatísticas do modelo estrutural cujos artefatos tradicionais (AT) e modernos (AM) são moderados pelo modelo de gestão (MG). No que se refere às estatísticas de ajustes, p-valor associado ao valor *qui-quadrado* ($\chi^2 = 6013,92$) foi significativo ao nível de 1%. O CFI resultou em 0,659. A estatística da raiz do resíduo quadrático médio (RMSEA) foi 0,092, resultado acima do limite máximo aceitável, que é 0,08.



Nota: ***, **, * Significativo ao nível de 1%, 5% e 10% respectivamente.

Figura 5 – Modelo Estrutural Proposto com Moderador – Estimativas

Fonte: Elaborado pela autora

Por fim, como já descrito no modelo sem moderador, o ajuste do modelo estrutural foi avaliado pela significância dos coeficientes, os sinais das estimativas (positivo ou negativo), e o coeficiente geral de determinação R-quadrado (R^2). Observou-se significância de todos os coeficientes estimados, exceto a interação três a três. A variabilidade do planejamento e controle orçamento é explicada pelos fatores latentes estimados em 72,1%.

No que se refere às hipóteses de pesquisa associadas ao teste de moderação, chega-se às seguintes evidências estatísticas por meio do modelo estrutural:

- O modelo de gestão se destaca como importante na forma como os artefatos gerenciais tradicionais influenciam o planejamento e execução do orçamento. Com a presença do moderador, a relação entre AT e PCO se manteve **negativa**, e o artefato em questão apresentou uma estatística (valor absoluto) inferior quando comparado ao modelo sem moderador.
- O modelo de gestão se destaca como elemento importante na forma como os artefatos gerenciais modernos influenciam o planejamento e execução do orçamento. Com a presença do moderador, o artefato moderno (AM) apresenta relação **positiva** com uma representatividade menor (de 0,286 para 0,266).
- Os artefatos tradicionais combinados com modelo gestão – ATMGAM, interferem no planejamento e execução do orçamento, pois, ao avaliar a influência do modelo de gestão nos artefatos, notou-se que os

coeficientes a eles associados foram significativos ao nível de 10% com associação negativa.

Nas Tabelas 6, 7 e 8 são apresentados os resultados alcançados por meio do modelo de regressão. A ideia central do teste de moderação é avaliar como o planejamento e controle orçamentário (MG) determinam o uso dos artefatos. De modo geral, todos os modelos foram significativos. A variável dependente teve sua variação explicada em 76,42% no modelo sem interação (Tabela 6) e 77,30% com interação (Tabela 7).

Tabela 6 - Estatística dos Modelos sem Moderador

ScorePCO	Coeficiente	Erro Padrão	Coeficiente Padronizado	t	P> t	Intervalo de Confiança (95%)	
ScoreMG	1,282	0,035	0,801	36,692	0,000***	1,213	1,351
ScoreAT	-1,225	0,151	-0,293	-8,136	0,000***	-1,520	-0,929
ScoreAM	0,727	0,067	0,397	10,877	0,000***	0,595	0,858
Constante	0,000	0,021		0,000	1,000	-0,041	0,041
Number of obs	542						
F(3, 538)	585,28						
Prob> F	0,000						
R-squared	76,55%						
Adj R-squared	76,42%						

Nota: *** Significativo ao nível de 1%.

Modelo: $PCO = \beta_0 + \beta_1 AT + \beta_2 AM + \beta_3 MG + \varepsilon$

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados da Tabela 6 permitem a inferência de que os resultados encontrados dessa regressão foram idênticos aos do modelo estrutural. As estatísticas desse modelo de regressão permanecem inalteradas quanto à significância estatística e relações causais.

Sendo assim, ao avaliar a Tabela 6, nota-se que o modelo de gestão (MG) é considerado dentre as variáveis independentes a que tem maior impacto (o coeficiente padronizado foi o maior). A relação entre os artefatos tradicionais e o planejamento e execução orçamentária é negativa, ou seja, a utilização desse artefato torna-se menos eficiente (estatisticamente) no planejamento e execução

orçamentária. Diferentemente do artefato tradicional, o artefato moderno exibiu relação positiva com PCO, ou seja, a adoção do artefato moderno impacta positivamente o planejamento e execução orçamentária.

Tabela 7 - Estatística dos Modelos com Moderador

ScorePCO	Coefficiente	Erro Padrão	Coefficiente Padronizado	t	P> t	Intervalo de Confiança (95%)	
scoreMG	1,326	0,038	0,828	34,835	0,000***	1,251	1,400
scoreAT	-1,127	0,152	-0,270	-7,408	0,000***	-1,426	-0,828
scoreAM	0,708	0,066	0,387	10,749	0,000***	0,579	0,837
ModMGxAT	0,674	0,232	0,119	2,908	0,004***	0,219	1,129
ModMGxAM	-0,204	0,101	-0,078	-2,020	0,044**	-0,401	-0,006
ModMGxATxAM	-0,289	0,133	-0,060	-2,172	0,030**	-0,551	-0,028
Constante	-0,003	0,021		-0,158	0,875	-0,045	0,038
Numberofobs	542						
F(3, 538)	308,062						
Prob> F	0,000						
R-squared	77,55%						
Adj R-squared	77,30%						

Nota: ***, **, * Significativo ao nível de 1%, 5% e 10% respectivamente.

Modelo: $PCO = \beta_0 + \beta_1 AT + \beta_2 AM + \beta_3 MG + \beta_4 (ATMG) + \beta_5 (AMMG) + \beta_6 (ATAMMG) + \varepsilon$

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme se observa nas Tabelas 7 e 8, todas as variáveis de interação foram significativas e sofreram impacto moderador. De acordo com Quadro 3 (Resultado esperado), da seção 3.4.2, a classificação evidenciada na presente pesquisa foi de “quase moderador”, ou seja, ocorre quando a correlação entre moderador e a variável dependente é significativa (p-valor significativo) e entre o moderador e a variável independente também é significativa. Neste caso, o moderador são as interações; a variável dependente, o PCO; e as variáveis independentes, os score MG, AT e AM.

Tabela 8 Coeficientes estimados sem e com moderador

ScorePCO	Coeficiente	
	Sem Moderador	Com Moderador
scoreMG	0,801	0,809 (a)
scoreAT	-0,293	-0,211 (b)
scoreAM	0,397	0,249 (c)
Adj R-squared	76,42%	77,30%

Nota: (a) = $\widehat{\beta}_1 + \widehat{\beta}_4 + \widehat{\beta}_5 + \widehat{\beta}_6$; (b) = $\widehat{\beta}_2 + \widehat{\beta}_4 + \widehat{\beta}_6$; e (c) = $\widehat{\beta}_3 + \widehat{\beta}_5 + \widehat{\beta}_6$

Fonte: Dados da pesquisa.

Por meio do teste de moderação, chega-se às seguintes conclusões: (i) o modelo de gestão influencia a forma como os artefatos tradicionais se relacionam com o planejamento e execução orçamentária, e o coeficiente estimado reduziu em valor absoluto na presença do moderador; (ii) o modelo de gestão se mantém importante no planejamento e execução orçamentária (saindo de 0,801 chegando a 0,809); e, (iii) o modelo de gestão influencia na forma como os artefatos modernos se relacionam com o planejamento e execução orçamentária, e o coeficiente estimado reduziu de 0,397 para 0,249.

O resultado encontrado no teste de moderação alinha-se a afirmação dos autores: “o modelo de gestão e seu arcabouço de controle, definidos pela empresa, devem disponibilizar informações que permitirão o desenvolvimento do processo de gestão (FREZATTI, et al. 2009).”

O modelo de gestão (MG) é considerado dentre as variáveis independentes a que tem maior impacto no planejamento e execução orçamentária, corroborando com o resultado encontrado na pesquisa de Reginato e Guerreiro (2009).

O resultado da pesquisa encontrou evidências que mostram que ferramentas modernas de contabilidade gerencial quando aplicadas junto ao modelo de gestão melhoram o desempenho da execução orçamentária, logo quando a empresa tem gestores que aplicam técnicas modernas de contabilidade gerencial, há uma forte tendência de a execução orçamentária ser eficiente. Este resultado corrobora com Abdel-Kader e Luther (2008), quando afirmam que as técnicas modernas influenciam todo o processo da contabilidade gerencial (planejamento, controle e tomada de decisão) e preconizam sair do foco de custos e controle financeiro para dar lugar à criação de valor, subsidiando os gestores com a melhor alternativa para a empresa alcançar sua missão.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi verificar, sob a ótica da percepção dos profissionais das unidades do sistema SEBRAE, descrever a relação entre os artefatos da contabilidade gerencial e o grau de execução orçamentária, e se essa relação pode ser influenciada pelo modelo de gestão adotado por essas unidades.

A pesquisa revelou que o modelo de gestão (MG) é considerado dentre as variáveis independentes a que tem maior impacto (o coeficiente padronizado foi o maior) na execução orçamentária. A relação entre os artefatos tradicionais e o planejamento e execução orçamentária é negativa, ou seja, a utilização desse artefato torna-se menos eficiente (estatisticamente) no planejamento e execução orçamentária. Diferentemente do artefato tradicional, o artefato moderno exibiu relação positiva com planejamento e execução orçamentária, ou seja, a adoção do artefato moderno impacta positivamente o planejamento e execução orçamentária.

Foi possível observar nos resultados da pesquisa que a percepção quanto à relevância das práticas gerenciais tradicionais ou modernas da contabilidade sob a ótica dos profissionais do SEBRAE ficou pulverizada. Na média geral, os indicadores de artefatos tradicionais alcançaram maior pontuação em relação aos indicadores de artefatos modernos, porém o desvio-padrão dos indicadores de artefatos modernos foi menor quando comparado com o desvio-padrão dos indicadores de artefatos tradicionais.

O Modelo de Gestão utilizado nas unidades do sistema SEBRAE evidenciou uma presente participação dos gestores na elaboração e monitoramento dos objetivos estratégicos da instituição, além de os fatores críticos de sucesso do

SEBRAE estarem formalmente disseminado entre os empregados, de acordo com a percepção dos respondentes desta pesquisa.

Foi possível constatar também que o modelo de gestão interfere na forma como os artefatos da contabilidade gerencial se relacionam com o planejamento e a execução orçamentária. E por meio do modelo estrutural, foi possível observar que o modelo de gestão influencia de modo positivo o planejamento e execução do orçamento, sendo o fator mais importante para explicar o planejamento e controle orçamentário sob a ótica dos funcionários do SEBRAE.

Os resultados apurados reforçam a afirmação de Reginato e Guerreiro (2009) de que as características do modelo de gestão contribuem positivamente para o resultado da empresa.

Cabe ressaltar as limitações desta pesquisa. Como a pesquisa foi realizada mediante questionário enviado por e-mail, pode ter havido o não entendimento parcial ou total de algumas questões. Outra limitação que pode ter influenciado no resultado da pesquisa é o fato de o perfil dos respondentes ser similar e estar em um nível muito alinhado à estratégia da organização, o que não pode representar o que pensam todos os funcionários da instituição, e grandes desvios podem de alguma forma influenciar na eficácia da realização orçamentária.

Para futuras pesquisas sobre o tema, sugere-se aplicar a mesma metodologia desta pesquisa para as empresas de todo o Sistema S em nível nacional, pois se supõe que os respondentes das empresas tenham perfis e direcionamento estratégicos diferentes.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, Magdy; LUTHER, Robert. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, v. 40, n. 1, p. 2-27, 2008.

ANDRADE, Luís Cláudio Magnago. **Determinantes para a utilização de práticas de contabilidade gerencial estratégica**: um estudo empírico em entidades sem fins lucrativos. Dissertação de Mestrado da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE, Vitória, f. 93, 2009. Disponível em: <http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/8/Dissertacao%20Luis%20Claudio%20Magnago.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2016.

AGUIAR, Andson Braga de; PACE, Eduardo Sérgio Ulrich; FREZATTI, Fábio. Análise do Inter-relacionamento das Dimensões da Estrutura de Sistemas de Controle Gerencial: um Estudo Piloto. **RAC-Eletrônica**, Curitiba, v. 3, n. 1, p. 1 – 21, 2009. Disponível em: <http://anpad.org.br/periodicos/arq_pdf/a_831.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2016.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

_____; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajid D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____; KAPLAN, Robert S.; MATSUMURA, Ella Mae; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial: informação para tomada de decisão e execução da estratégia**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BARON, Reuben M.; KENNY, David A. The Moderator-Mediator Variable Distinction in Social Psychological Research: Conceptual, Strategic, and Statistical Considerations. **Journal of Personality and Social Psychology**, v. 51, n. 6, p. 1173-1182, 1986.

BORINELI, Márcio Luiz. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. Tese de Doutorado da USP, 2006. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19032007-151637/>> Acesso em: 05 mar. 2016.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CAMPOS, Lilian Castelo; MARQUES, Erico Veras. Fatores que influenciam a utilização de Artefatos de Contabilidade Gerencial: um estudo nas Empresas

Cearenses In: XXXVIII Encontro da Anpad, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro, RJ. Anpad, 2014.

CERVO, Francismery da Ponte. **O Orçamento Público como Instrumento de Planejamento e Controle: Análise da execução orçamentária do Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade (período 2008 a 2011).** Monografia de Pós-graduação da Escola de Administração Fazendária – ESAF, Brasília, f. 93, 2012. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/arquivos_monografias/arquivo.2014-08-06.4896663560>. Acesso em: 28 mar. 2016.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. **Management Accounting Research**, n. 9, p. 1-19, 1998.

COVALESKI, Mark; EVANS III, John H.; LUFT, Joan; SHIELDS, Michael D. Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. **Handbook of Management Accounting Research**, p. 586-624, 2007.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO (CGU). **Entendimentos do Controle Interno Federal sobre a gestão dos recursos pelas unidades do Sistema SEBRAE: Perguntas e respostas.** 2011. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/SEBRAE.pdf>>. Acesso em: 17 fev. 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DUARTE, Maurício Martinez. **Relatórios gerenciais em moeda constante: Uma análise da contribuição da Instrução nº 191 da CVM para o gerenciamento interno.** Dissertação de Mestrado da Fundação Getúlio Vargas Escola de Administração de Empresas de São Paulo, 1997. f. 142, 1997. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/4915/1199701271.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 03 mar. 2017.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada.** Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-30062008-141909/>>. Acesso em: 05 mar. 2016.

_____; FREZATTI, Fábio. A Contabilidade Gerencial sob a Perspectiva Contingencial: a Influência de Fatores Contingenciais no Sistema Orçamentário Modelada por Equações Estruturais. In: XXXII Encontro da Anpad, Rio de Janeiro, 2008. **Anais...** Rio de Janeiro, RJ. Anpad, 2008.

_____; CRUZ, Ana Paula Capuano da; COSTA, Flaviano; ALMEIDA, Lauro Brito de. Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa – a contribuição de abordagens

organizacionais. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 5, p. 25-43, 2009. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34730>>. Acesso em: 20 Jul. 2016.

FREZATTI, Fábio. Além do Orçamento: existiria alguma chance de melhoria do gerenciamento?. **BBR Brazilian Business Review**, v. 1, n. 2, p. 122-140, 2004. Disponível em: <http://www.bbbronline.com.br/artigos.asp?sessao=ready&cod_artigo=263>. Acesso em: 20 Jul. 2016.

_____. **Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2015.

_____; ROCHA, Welington; NASCIMENTO, Artur; SIQUEIRA, Emanuel. **Controle Gerencial: uma abordagem da Contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

GARRISON, Ray H.; NORREN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HANSEN, Stephen C; VAN DER STEDE, Wim A. Multiple Facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management Accounting Research**, v. 15, n. 4, p. 415-439, 2004.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. Tradução Robert Brian Taylor. 1. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: JC Editora, 2000.

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

_____; et al. A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM). United States of America: SAGE, 2014.

IRIONDO, J. M.; ALBERT, M. J.; ESCUDERO, A. Structural equation modelling: an alternative for assessing causal relationships in threatened plant populations. **Biological Conservation**, v. 113, n. 3, p. 367-377, 2003.

JÖRESKOG, K.G. A general method for estimating a linear structural equation system. In: Goldberger, A.S., Duncan, O.D. (Eds.), *Structural Equation Models in the Social Sciences*. **Anais...** Seminar Press, New York, pp. 85–112, 1973.

_____. Structural equation models in the social sciences. Specification, estimation and testing. In: Krishnaiah, P.(Ed.), Applications of Statistics. North-Holland Publishing, Amsterdam, pp. 265–287, 1977.

_____. Analysis of covariance structures. **Scandinavian Journal of Statistics**, n. 8, p. 65–92, 1981.

_____; SÖRBOM, D. Recent developments in structural equation modeling. **Journal of Marketing Research**, v. 19, n. 4, 404–416, 1982.

KLEIN, Luciana. **A Influência dos Fatores Contingenciais nas Práticas Gerenciais de Indústrias Paranenses**. Dissertação de Mestrado da Universidade Federal do Paraná, Curitiba, f. 94, 2014. Disponível em: <<http://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/36392>>. Acesso em: 07 set. 2016.

KLINE, R.B. **Principles and practice of structural equation modeling**. New York: Guilford Press, 2011.

LEITE, Rita Mara et al. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 19, n. 47, p. 56-72, 2009. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34261/36993>>. Acesso em: 17 fev. 2016.

LUNKES, João Rogério. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MOOSBRUGGER, Helfried; SCHERMELLEH-ENGEL, Karin; KLEIN, Andreas. Methodological Problems of Estimating Latent Interaction Effects. **Methods of Psychological Research Online**. v. 2, n. 2, p. 95-111, 1997.

MILLER, G. A. The magical number seven, plus or minus two some limits on our capacity for processing information. **Psychological Review**. v. 101, n. 2, p. 343–352, 1956.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, LUCIANE. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ Jr. José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PAGLIARUSSI, Marcelo Sanches, et al. A Influência do Plano Plurianual nos Indicadores de Execução: Um Estudo Exploratório na Prefeitura de Vitória. **Revista**

de Gestão USP, v. 12, n. 3, p. 29-45, 2005. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rege/article/view/36524>> Acesso em: 17 mar. 2016.

PARISI, Cláudio; MEGLIORINI, Evandir. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

REGINATO, Luciane. **Um estudo setorial sobre as relações entre variáveis ambientais externas, modelos de gestão, controles gerenciais e desempenhos das empresas**. Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-15042010-132200/>>. Acesso em: 20 mar. 2016.

_____; GUERREIRO, Reinaldo. A Influência das Características do Modelo de gestão no Desempenho da Empresa: Um Estudo de Caso. In: XVI Congresso Brasileiro de Custos, Fortaleza, 2009. **Anais...** Fortaleza, CE. Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2009.

_____; _____. O nível de associação entre o Modelo de Gestão e os Controles Gerenciais de Indústrias Brasileiras. In: XXXIV Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro, 2010. **Anais...** Rio de Janeiro, RJ. Anpad, 2010.

_____; _____. Um estudo sobre a associação entre Modelo de Gestão e Controles Gerenciais em Indústrias Brasileiras. **Revista Universo Contábil**, v. 7, n. 2, pp. 6-27, 2011. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/html/1170/117018657001/>>. Acesso em: 17 abr. 2016.

SANTOS, Cleston Alexandre dos; et al. A influência do estilo gerencial na adoção dos artefatos de controle gerencial nas organizações sem fins lucrativos de Curitiba do setor do meio ambiente. **Revista ADMpg Gestão Estratégica**, v. 2, n. 2, p.77 – 86, 2009. Disponível em: <<http://www.admpg.com.br/revista2009/v2/artigos/a09.pdf>>. Acesso em: 17 jun. 2016.

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Instrução Normativa INS 37**. Sistema de Bibliotecas de Vitória, p. 15, 2010.

_____. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Manual de Processos de Execução Orçamentária**. Sistema de Bibliotecas de Vitória, p. 23, 2011.

_____. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Disponível em: <<http://www.SEBRAE.com.br/SEBRAE/Portal%20SEBRAE/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2016.

_____. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Disponível em: <http://www.SEBRAE.com.br/SEBRAE/Portal%20SEBRAE/Anexos/Relatorio%20de%20Gestao_SEBRAE%20Nacional_Exercicio_2014_2.pdf> Acesso em: 20 mar. 2016.

_____. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/Transparencia/relatorio%E2%80%9393g-estao>> Acesso em: 02 mar. 2017.

SHARMA, Subhash; DURAND, Richard M.; GUR-ARIE, ODED. Identification and Analysis of Moderator Variables. **Journal of Marketing Research**, p. 291-300, 1981.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação de Mestrado da Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – USP, São Paulo, f. 116, 2006. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-12122006-102212/pt-br.php>>. Acesso em: 17 fev. 2016.

_____; CORNACHIONE Jr., Edgard B.; GUERREIRO, Reinaldo. A Utilização de Artefatos Modernos de Contabilidade Gerencial por Empresas Brasileiras. In: XXXIV Encontro da Anpad, Rio de Janeiro, 2010. **Anais...** Rio de Janeiro, RJ. Anpad, 2010.

SULAIMAN, Maliahbt, et al. Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature. **Managerial Auditing Journal**, v. 4, n. 19, p. 493-508, 2004.

SUNARNI, Christina Wiwik. Management Accounting Practices and the Role of Management Accountant: Evidence from Manufacturing Companies throughout Yogyakarta, Indonesia. **Rev. Integr. Bus. Econ. Res.**, n. 2, v. 2, p. 616-626, 2013.

TEIXEIRA, Aridélmo José Campanharo, et al. A Utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do estado do Espírito Santo. **BBR Brazilian Business Review**, v. 8, n. 3, p.108 – 127, 2011. Disponível em: <http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/2/BBR%20-%20ARIDELMO.pdf>. Acesso em: 17 fev. 2016.

TEIXEIRA, Guilherme Bittencourt. A Utilização de Artefatos Gerenciais por Empresas de Serviços Contábeis em Resposta à sua Gestão de Competências. In: VII Encontro da Anpcont, Rio de Janeiro, 2014. **Anais...** Rio de Janeiro, RJ. Anpcont, 2014.

TERENCE, Ana Cláudia Fernandes; ESCRIVÃO FILHO, Edmundo. Abordagem quantitativa, qualitativa e a utilização da pesquisa-ação nos estudos organizacionais. In: XXVI ENEGEP, Fortaleza, 2006. **Anais...** Fortaleza, CE. Enegep, 2006.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de coleta de dados no campo**. 2. ed. São Paulo. Atlas, 2012.

VIEIRA, Valter Afonso. Moderação, mediação, moderadora-mediadora e efeitos indiretos em modelagem de equações estruturais: uma aplicação no modelo de desconfirmação de expectativas. **R. Adm.**, v. 44, n. 1, p. 17-33, 2009.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Planejamento financeiro e orçamento**. 4. ed. Porto Alegre. Editora Sagra Luzzato, 2001.

APÊNDICES

APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO

Carta de apresentação da pesquisa enviada por e-mail para os empregados do Sistema SEBRAE.

Prezado,

Queremos saber a sua opinião sobre a percepção de importância dos artefatos da contabilidade gerencial e a eficácia da execução orçamentária nas unidades do Sistema SEBRAE.

O Prof. Dr. Francisco A. Bezerra (Fucape Business School), juntamente comigo, está realizando uma *survey* de caráter nacional com os empregados do Sistema SEBRAE. Os resultados fornecerão subsídio para compreendermos melhor algumas questões relativas à execução orçamentária.

A sua participação, como importante integrante dessa comunidade de pesquisa, é muito importante para nós.

O formulário é de preenchimento rápido e pode ser encontrado no seguinte link:

<https://docs.google.com/forms/d/1Gq8BC2htFbwW79cpx1qNFJu7L7Sq2PT3z9oBSddg2BY/edit?usp=sharing>

O link ficará disponível para respostas de 01 a 31 de agosto de 2016.

Desde já, agradecemos a sua ajuda!

Cordialmente,

Jumara Aparecida Ferreira Martins.

APÊNDICE B– QUESTIONÁRIO APLICADO

As informações aqui contidas são de caráter estritamente confidencial, estando vedada à divulgação ou acesso aos dados individuais da fonte informante.

BLOCO 1 – Informações sobre o respondente

1.1 Sexo do Respondente

- () Masculino
- () Feminino

1.2 Faixa de Idade

- () Até 20 anos
- () De 21 a 30 anos
- () De 31 a 40 anos
- () De 41 a 50 anos
- () De 51 a 60 anos
- () Acima de 60 anos

1.3 Região do Respondente

- () Norte
- () Nordeste
- () Centro-Oeste
- () Sul
- () Sudeste

1.4 Posição Hierárquica Ocupada

- () Gerente
- () Assessor
- () Gerente Adjunto
- () Coordenador
- () Analista Técnico
- () Assistente

1.5 Tempo Ocupado no Cargo

- () Menos de cinco anos
 () De seis a dez anos
 () Onze a quinze anos
 () Dezesseis a vinte anos
 () Mais de vinte anos

1.6 Formação Acadêmica

- () Ensino Médio
 () Superior completo
 () Pós-Graduação
 () Mestrado
 () Doutorado
 () Outro: _____

BLOCO 2 – Modelo de gestão

Questões	Discordo Totalmente	Discordo Muito	Discordo Pouco	Não concordo Nem Discordo	Concordo pouco	Concordo Muito	Concordo Totalmente
1- A missão do SEBRAE está claramente definida.							
2- O planejamento estratégico é uma ferramenta usualmente utilizada no SEBRAE.							
3- Todos os gestores participam ativamente no estabelecimento dos objetivos estratégicos.							
4- Os objetivos estratégicos orientam os gestores nas suas atividades operacionais.							
5- Os objetivos estratégicos das áreas são objetivamente materializados em metas operacionais.							

Questões	Discordo Totalmente	Discordo Muito	Discordo Pouco	Não concordo Nem Discordo	Concordo pouco	Concordo Muito	Concordo Totalmente
6- As metas estabelecidas no planejamento operacional são utilizadas para avaliação de desempenho.							
7- São realizadas reuniões formais periódicas pelos gestores para avaliação e replanejamento das estratégias do SEBRAE.							
8- São realizadas reuniões formais para análise e avaliação de desempenho dos gestores em relação aos planos estabelecidos.							
9- O pagamento de remuneração variável aos gestores está condicionado ao cumprimento das metas operacionais.							
10- Os fatores críticos de sucesso do SEBRAE estão formalmente determinados.							

BLOCO 3 – Práticas da Contabilidade Gerencial

Questões	Discordo Totalmente	Discordo Muito	Discordo Pouco	Não concordo Nem Discordo	Concordo pouco	Concordo Muito	Concordo Totalmente
1- Você acredita que possa ser utilizado o orçamento como base para tomada de decisão.							
2- Você acredita que simulações de rentabilidade dos produtos (Receitas, Custos e Margem) possam ser importantes para o SEBRAE.							
3- Você acredita que possa ser importante para o SEBRAE utilizar um software específico para fazer simulação de resultados.							
4- Você acredita que o SEBRAE possa calcular o custo dos produtos com base no método de Custeio por Absorção .							
5- Você acredita que o SEBRAE possa calcular o custo dos produtos com base no método de Custeio Variável .							

Questões	Discordo Totalmente	Discordo Muito	Discordo Pouco	Não concordo Nem Discordo	Concordo pouco	Concordo Muito	Concordo Totalmente
6- Você acredita que o SEBRAE possa calcular a rentabilidade por cliente, canal de distribuição, região entre outros.							
7-Você acredita que possa ser utilizado o conceito de margem de contribuição (receita menos custos e despesas variáveis dos produtos).							
8-Você acredita que possa ser utilizado o Custeio Padrão como instrumento de controle de custos.							
9-Você acredita que os gestores possam ser cobrados pelas variações registradas entre o custo padrão e o custo real obtido.							
10-Você acredita que possa ser utilizado o custeio baseado em atividade (ABC).							
11-Você acredita que possa ser utilizado relatórios através de ferramentas de BI (<i>Business Intelligence</i>).							
12-Você acredita que o SEBRAE acompanha a evolução dos indicadores NÃO financeiros da empresa.							
13-Você acredita que o SEBRAE possa comparar alguns de seus indicadores com os de outros SEBRAE UF's (Benchmarking).							
14-Você acredita que possa ser utilizado o Balanced Scorecard .							
15-Você acredita que possa ser utilizado o EVA (Economic Value Added) para avaliar seu desempenho econômico.							
16-Você acredita que possa ser utilizado os índices econômico-financeiros tais como ROI , Retorno sobre PL, índices de liquidez entre outros.							
17-Você acredita que possa ser utilizado o conceito de valor presente para custos e despesas.							
18-Você acredita que possa ser utilizado relatórios gerenciais em moeda constante.							
19-Você acredita que possa ser utilizado o preço de transferência baseado em custos.							

Questões	Discordo Totalmente	Discordo Muito	Discordo Pouco	Não concordo Nem Discordo	Concordo pouco	Concordo Muito	Concordo Totalmente
20-Você acredita que possa ser utilizado o preço de transferência baseado em preços de mercado.							
21-Você acredita que possa ser utilizado o conceito de Just-in-time .							
22-Você acredita que possa ser utilizado a filosofia Kaizen .							
23-Você acredita que possa ser utilizado o conceito de custeio-meta .							
24-Você acredita que possa ser utilizado o cálculo dos custos logísticos.							

BLOCO 4 – Orçamento

Questões	Discordo Totalmente	Discordo Muito	Discordo Pouco	Não concordo Nem Discordo	Concordo pouco	Concordo Muito	Concordo Totalmente
1- O SEBRAE elabora o Planejamento Estratégico da organização.							
2- O SEBRAE controla e monitora o Planejamento Estratégico da organização.							
3- O SEBRAE elabora o Planejamento Tático da organização.							
4- O SEBRAE controla e monitora o Planejamento Tático da organização.							
5- O SEBRAE elabora o Orçamento Empresarial da organização.							

Questões	Discordo Totalmente	Discordo Muito	Discordo Pouco	Não concordo Nem Discordo	Concordo pouco	Concordo Muito	Concordo Totalmente
6- O SEBRAE controla e monitora o Orçamento Empresarial da organização.							
7- O SEBRAE dispõe de modelo de gestão da estratégia.							
8- O SEBRAE realiza Análise do Ambiente Externo para identificação de oportunidades e ameaças das variáveis ambientais.							
9- O SEBRAE realiza Análise do Ambiente Interno, para identificação dos pontos fortes e pontos fracos de cada uma das áreas da organização.							
10- O SEBRAE realiza Avaliação de Desempenho, da organização como um todo, bem como de cada uma das áreas da organização.							
11- O SEBRAE realiza processo de mensuração e análise de custos para fins gerenciais.							