

**FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS EM
CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS - FUCAPE**

UMBELINO ANDERSON DE OLIVEIRA

**RELAÇÃO ENTRE TIPOS DE CONTROLE GERENCIAL E
ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL**

**VITÓRIA
2011**

UMBELINO ANDERSON DE OLIVEIRA

**RELAÇÃO ENTRE TIPOS DE CONTROLE GERENCIAL E
ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, linha de pesquisa em Contabilidade Gerencial, da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante, na área de concentração Contabilidade e Finanças.

Orientador: Prof. Dr. Valcemiro Nossa

**VITÓRIA
2011**

UMBELINO ANDERSON DE OLIVEIRA

**RELAÇÃO ENTRE TIPOS DE CONTROLE GERENCIAL E ARTEFATOS DE
CONTABILIDADE GERENCIAL**

Dissertação 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 na área de concentração Contabilidade e Finanças.

Aprovada em 16 de dezembro de 2011.

COMISSÃO EXAMINADORA

**Prof. Dr.: Valcemiro Nossa
(FUCAPE)**

**Profa. Dra.: Graziela Xavier Fortunato
(FUCAPE)**

**Prof. Dr. : Andson Braga de Aguiar
(USP)**

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus sem o qual nada seria possível.

Ao orientador Professor Dr. Valcemiro Nossa pelo apoio, críticas e sugestões.

Ao professor Dr. Andson Braga de Aguiar pelos primeiros passos na realização deste trabalho.

À minha companheira Nara e à minha irmã Biatriz pelo incentivo e apoio constantes.

À equipe da FUCAPE e às empresas que colaboraram com a realização desta pesquisa.

RESUMO

Existem diversos estudos a respeito de Controles Gerenciais e sua influência na gestão da empresa. O objetivo do presente trabalho foi verificar se determinado tipo de controle gerencial influencia na utilização de certos tipos de artefatos contábeis. Como referencial teórico utilizou-se a tipificação de Merchant e Van Der Stede (2007) para “controle gerencial”, que propõe quatro tipos de controles, a saber: Controle de Resultados, Controle de Ação, Controle de Pessoal e Controle Cultural. Considera-se artefatos contábeis a expressão que engloba ferramentas, filosofia de gestão, atividades, instrumentos, modelos de gestão e sistemas. A pesquisa é de natureza exploratória e descritiva e teve como procedimento um *survey* do tipo “exploratório/explanatório”, com abordagem quantitativa a partir de um questionário estruturado e amostra não probabilística. Os resultados encontrados indicam estatisticamente que o tipo de controle utilizado pelas empresas pesquisadas não influi nos tipos de artefatos por elas utilizados. A pesquisa envolveu setenta empresas de quatro municípios da Região Sul Serrana do Espírito Santo.

Palavras-chave: Contabilidade gerencial; Controles gerenciais; Artefatos contábeis.

ABSTRACT

There are several studies on Management Controls and their influence on management. This study intended to analyze if the types of management controls have some influence on the use of the accounting tools in the companies. It was used the Merchand and Van der Stede's (2007) classification concerning "management controls", which presents four types of controls such as: Result Controls, Action Controls, Personnel Controls and Cultural Controls. The expression "accounting tools" is applied as a generic expression for activities, tools, philosophy of management, philosophy of production, models of instruments and systems. The nature of this research is exploratory and descriptive. It's an "exploratory/explanatory" survey which uses a quantitative approach and nonprobabilistic sample. The results indicate that the type of controls don't have any influence on the types of tools. This research involved seventy companies of four municipalities from the Sul Serrana region, in the State of Espírito Santo, Brazil.

Keywords: Management accounting; Management controls; Accounting tools.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Análise descritiva das variáveis do Bloco I	71
Tabela 2: Análise descritiva das variáveis do Bloco II	76
Tabela 3: Análise descritiva das variáveis do Bloco III	80
Tabela 4: Estatísticas de confiabilidade	45
Tabela 5: Teste de normalidade	81
Tabela 6: Agrupamento de empresas encontrado pelo método K-médias	47
Tabela 7: Teste M de Box's	49
Tabela 8: Teste de igualdade de grupos de médias	50
Tabela 9: Funções discriminantes lineares de Fisher	52
Tabela 10: Poder de predição do modelo	53
Tabela 11: <i>Post hoc</i> para as variáveis com diferença de médias significativas na análise de variância com um fator ANOVA	55
Tabela 12: Agrupamento final de cada variável com as maiores médias dos grupos de empresas e seus respectivos controles	58
Tabela 13: Correlação entre as médias dos grupos de empresas x variáveis do Bloco II	61

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1: Tipos de Controle e Suas Aplicações.....	22
Quadro 2: Dimensões do Sistema de Controle Gerencial.....	38
Figura 1: Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial	30

LISTA DE SIGLAS

ABC - Custeio Baseado em Atividades

ABM - Gestão Baseada em Atividades

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*

ANOVA – *Analysis of Variance* – Análise de Variância

BSC - *Balanced Scorecard*

EVA - *Economic Value-Added*

GECON - Gestão Econômica

IFA - *International Federation of Accountants*

IMAP 1 - *International Accounting Management Practice 1*

PMBOK – *Project Management Body Of Knowledge*

PMI – *Project Management Institute*

RKW – *Reichskuratorium fur wirtschaftlichkeit* – Custeio Pleno-Integral

SCG - Sistema de Controle Gerencial

SICG - Sistema de Informação e Controle Gerencial

SVA - *Shareholder Value*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 REVISÃO DA LITERATURA	16
2.1 TIPOS DE CONTROLE GERENCIAL	17
2.1.1 Controle de Resultados	18
2.1.2 Controle de Ação	19
2.1.2.1 Restrição comportamental do tipo física	19
2.1.2.2 Responsabilização pela ação	20
2.1.2.3 Revisões prévias	20
2.1.2.4 Redundância	20
2.1.3 Controle de Pessoal	20
2.1.4 Controles Culturais	21
2.1.5 Outros tipos de controles gerenciais	22
2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL	27
2.2.1 Definição	27
2.2.2 Evolução da Contabilidade Gerencial	28
2.2.2.1 Custeio por Absorção	31
2.2.2.2 Custeio Variável	31
2.2.2.3 Controle financeiro e operacional	31
2.2.2.4 Orçamento Anual	31
2.2.2.5 Custo Padrão	32
2.2.2.6 Custo Baseado em Atividades (ABC)	32
2.2.2.7 Método de Custeamento RKW	32
2.2.2.8 Orçamento de capital	33
2.2.2.9 Descentralização	33
2.2.2.10 Gestão Baseada em Atividades (ABM)	34
2.2.2.11 Centros de responsabilidade	34
2.2.2.12 Preço de transferência	34
2.2.2.13 Custo Meta	34
2.2.2.14 Método de Custeio Kaizen	35
2.2.2.15 Custeio do ciclo de vida	35
2.2.2.16 Planejamento estratégico	35

2.2.2.17 <i>Balanced Scorecard</i>	36
2.2.2.18 Método de avaliação de desempenho: EVA	36
2.3 DIMENSÕES DE UM SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL	36
2.3.1 Dimensão Desenho	37
2.3.2 Dimensão Uso	38
3 ASPECTOS METODOLÓGICOS	40
3.1 ESTRATÉGIA DA PESQUISA	40
3.2 AMOSTRA	41
3.3 TÉCNICAS UTILIZADAS PARA OBTENÇÃO DOS RESULTADOS	41
4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS	44
4.1 ANÁLISE DESCRITIVA	44
4.2 COEFICIENTE ALFA DE CRONBACH	44
4.3 TESTES DE NORMALIDADE	45
4.4 AGRUPAMENTO DAS EMPRESAS ENCONTRADO PELO MÉTODO K-MÉDIAS	46
4.5 ANÁLISE DE VARIÂNCIA ANOVA.....	54
4.6 RELAÇÃO DOS GRUPOS ENCONTRADOS PELO MÉTODO K-MÉDIAS COM OS ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	60
5 CONCLUSÃO.....	64
REFERÊNCIAS	67
APÊNDICES	71
APÊNDICE A – TABELA 1	71
APÊNDICE B – TABELA 2	76
APÊNDICE C – TABELA 3	80
APÊNDICE D – TABELA 5	81
APÊNDICE E - MODELO DE QUESTIONÁRIO	85

Capítulo 1

1. INTRODUÇÃO

Segundo Kaplan e Cooper (1998), a partir da década de 1970 houve uma mudança muito acentuada nos negócios, incentivada pela alta competição global e pelas inovações tecnológicas. Segundo os autores, isto vem promovendo profundas mudanças na forma como as informações financeiras ou não-financeiras estão sendo utilizadas pelas organizações. Há uma demanda cada vez maior por informações relevantes com relação aos custos e desempenho de atividades, processos, produtos e serviços.

Merchant e Otley (2007) afirmam que o que se entende por literatura moderna a respeito de controles gerenciais refere-se aos estudos dos últimos cinquenta anos, ou seja, a partir da década de 1950.

A literatura a respeito do controle gerencial mostra duas características: a primeira é que há uma necessidade de se aumentar a fundamentação teórica da pesquisa e testar estas teorias a fim de contextualizar seus resultados e contribuir para um desenvolvimento mais sistemático a respeito do conhecimento neste campo. A segunda é sobre a dificuldade de se realizar progressos significativos neste campo do conhecimento devido ao fato das pesquisas utilizarem uma abordagem compartimentada, em oposição a uma abordagem mais abrangente e integradora. (CHENHALL, 2003; COVALESKI, et al., 2003, apud FERREIRA E OTLEY, 2005)

Soutes (2006) afirma que, embora as pesquisas na área tenham sido desenvolvidas e vários artefatos da contabilidade gerencial tenham sido criados, tais como o Custeio Baseado em Atividades (ABC), Gestão Baseada em Atividades (ABM), Gestão Econômica (GECON), *Balanced Scorecard* (BSC), Custeio Meta, Teoria das Restrições entre outros, a contabilidade gerencial tem se modificado pouco. Green e Amenkhienan (1992), por sua vez, observam que há um descompasso entre as inovações criadas pela contabilidade gerencial e as criadas

nas manufaturas, afirmando que, mesmo com as inovações ocorridas, as empresas ainda se apóiam em modelos contábeis ultrapassados.

Anthony e Govindarajan (2002, p. 32) afirmam que “Sistema é um procedimento preestabelecido para executar uma atividade ou um conjunto de atividades”. Afirmam ainda que o sistema utilizado pela administração para controlar as atividades da organização chama-se Sistema de Controle Gerencial (SCG).

Em um mercado altamente competitivo a informação tempestiva, mais do que desejada, torna-se de fundamental importância para a tomada de decisão por parte dos gestores. Apesar das dificuldades elencadas nos parágrafos anteriores, os Sistemas de Controle Gerencial (SCG) têm se modernizado, trazendo novos conceitos e interagindo com outros campos do conhecimento, tais como: economia, sociologia, antropologia e psicologia. Tentando suprir esta demanda a contabilidade também tem evoluído de modo a fornecer informações que, além de tempestivas, sejam úteis no processo de decisão e planejamento das empresas. Observou-se que esta evolução tem se dado tanto no campo da contabilidade gerencial como no campo dos artefatos utilizados pela contabilidade.

Segundo Anthony e Govindarajan (2002, p. 32), um sistema de controle gerencial inclui atividades de planejamento e controle. Dentre estas atividades destacam-se (1) formulação da estratégia, (2) controle gerencial e (3) controle de tarefas.

O controle gerencial é um dos vários tipos de atividades de planejamento e controle que ocorrem em uma organização (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002). Anthony e Govindarajan (2002) afirmam que as atividades de controle gerencial incluem: (i) planejar o que a organização deve fazer; (ii) coordenar as atividades de

várias partes da organização; (iii) comunicar a informação; (iv) avaliar a informação; (v) decidir se deve ser tomada uma decisão, ou que decisão tomar; e (vi) influenciar as pessoas para que alterem seu comportamento. Sendo assim, a principal finalidade do controle gerencial é assegurar que as estratégias sejam obedecidas, de forma que os objetivos da empresa sejam atingidos. Nesse sentido, Merchant e Van Der Stede (2007) afirmam que um controle gerencial mal feito pode ocasionar problemas para as empresas, tais como perdas de seus ativos, faturamento ineficiente, custos em excesso, registros imprecisos e resultados que podem gerar situações indesejadas. O tema “Controles Gerenciais” tem sido recorrente na literatura, destacando a sua importância para as organizações. Estudos a respeito dos tipos de controle gerencial também avançaram, assim como o uso de artefatos modernos pela contabilidade gerencial. Entretanto há uma lacuna nos estudos a respeito da relação entre estas duas variáveis, o controle e o uso de artefatos.

Neste sentido tem-se a seguinte questão de pesquisa: há correlação entre o tipo de controle gerencial e o uso de certos artefatos de contabilidade gerencial?

Assim, o presente estudo tem por objetivo verificar se existe alguma correlação entre o tipo de controle gerencial e o uso de determinados artefatos de contabilidade gerencial.

Foram pesquisados os municípios de Afonso Cláudio, Castelo, Conceição do Castelo e Venda Nova do Imigrante. A classificação das maiores empresas da região deu-se com base nos dados da Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo, no ano de 2010.

A escolha da região deveu-se ao fato de ser área de atuação deste pesquisador, facilitando, portanto, o acesso às empresas pesquisadas, além de ampliar o conhecimento disponível sobre as empresas locais.

Embora relevante, o conhecimento sobre o assunto abordado no presente estudo ainda é fragmentado no país. Esta pesquisa espera, ao analisar a relação das duas variáveis (tipo de controle e artefatos de contabilidade gerencial), contribuir para os estudos a respeito do tema.

Esta pesquisa espera contribuir no sentido de despertar o interesse de outros pesquisadores a estudar o tema em outros contextos, por exemplo, outros municípios, estados e diferentes tipos de organizações. Além disso, o conhecimento dos resultados deste estudo pode gerar, nas empresas pesquisadas, o interesse em aprofundar o conhecimento e a utilização de ferramentas gerenciais.

Alguns autores têm destacado a importância do contexto no qual a organização está inserida. Para Gomes e Amat (1995) só faz sentido discutir controle dentro de um determinado contexto e de uma determinada cultura em que ele está inserido, dentro de um determinado momento histórico e de uma organização em particular. Quando se fala em controle, se generaliza um conceito que é diferente para cada organização, país e contexto histórico. Segundo Gomes e Amat (1995) não é possível entender o controle independentemente do seu contexto social.

Os fatores de origem externa se referem às normas de comportamento desejável que existem na sociedade da qual a organização faz parte, os quais podem ser específicos de uma determinada localidade, região ou país. (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2002, p. 141)

Nesse contexto de valorização do ambiente no qual a organização está inserida, destaca-se que a localidade pesquisada é marcada pela imigração italiana

e alemã do final do século XIX, e até hoje conserva fortes traços culturais e históricos que influenciam o seu contexto organizacional tornando-a singular em relação a outras regiões do estado e do país.

Capítulo 2

2.REVISÃO DA LITERATURA

Na literatura não são homogêneas as definições sobre controle gerencial. O que se pretende neste momento é realizar uma revisão de algumas das principais abordagens sobre o tema. Diferentes definições podem ser encontradas, embora diferentes entre si, percebe-se que "apontam" na mesma direção. A seguir procurou-se demonstrar as diferentes interpretações que servirão para fundamentar o conceito sobre o tema.

Um dos primeiros estudos sobre o assunto foi de Anthony (1965). Segundo este autor, Controle Gerencial é o processo pelo qual os administradores se certificam de que os recursos sejam obtidos e aplicados eficaz e eficientemente na consecução dos objetivos da organização. O autor diferencia Controle Gerencial de Planejamento Estratégico e Controle Operacional, situando o Controle Gerencial em uma posição intermediária entre os dois. Anthony (1965) afirma ainda que o Planejamento Estratégico tem suas ações voltadas mais para o longo prazo da instituição, enquanto o Controle Operacional está voltado mais para o controle das atividades, agindo no curto prazo. Cabe ao Controle Gerencial fazer a ligação entre os dois.

Atkinson *et al.* (2000) sugere um modelo do processo de controle baseado a partir do estudo da estrutura organizacional e fortemente baseado no conceito de centros de responsabilidade e na avaliação de desempenho:

Um centro de responsabilidade é uma unidade de empresa da qual um gerente é responsável pelo controle na forma de custo (um centro de custo), receita (um centro de receita), lucros (um centro de lucros), ou retorno sobre investimento (um centro de investimento). (ATKINSON *et al.*, 2000, p. 615)

De acordo com Merchand e Van Der Stede (2007, p. 5), Sistema de Controle Gerencial (SCG) é o sistema utilizado pela alta administração para controlar as atividades da organização, o comportamento e as decisões dos empregados e para observar se as mesmas são executadas de acordo com as estratégias organizacionais.

Outro conceito é apresentado por Antony e Govindarajan (2002, p. 34): “O controle gerencial é o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização, para que obedeçam às estratégias adotadas”.

De acordo com Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 300) o “Sistema de controle gerencial é uma integração lógica das técnicas para reunir e usar as informações para tomar decisões de planejamento e controle, motivar o comportamento de empregados e avaliar o desempenho”.

Já Flamholtz (1979) define Controle Gerencial como o processo de influenciar o comportamento dos membros da organização aumentando a probabilidade das pessoas se comportarem de modo a alcançar os objetivos da organização. Nesta abordagem, a motivação de indivíduos ou grupos é o elemento-chave, não se tratando de controlar o comportamento das pessoas de maneira predeterminada, mas influenciá-las a agirem de forma compatível com os objetivos da empresa.

2.1. TIPOS DE CONTROLE GERENCIAL

Merchant e Van Der Stede (2007, p.29) afirmam que Controle de Gestão inclui todos os dispositivos e mecanismos que os gestores utilizam para garantir que o comportamento dos trabalhadores seja consistente com os objetivos e estratégias

da organização. Eles relacionam quatro principais etapas na implementação de um SCG: (i) a organização deve definir as dimensões de desempenho esperadas e as não desejadas (lucro, retorno, satisfação de clientes, etc.); (ii) é necessário identificar como essas dimensões devem ser mensuradas ou medidas; (iii) deve estabelecer metas para essas dimensões; e (iv) devem ser criados incentivos para influenciar o comportamento dos gestores a atingirem essas metas.

Merchant e Van Der Stede (2007) sugerem quatro formas de controle que podem se complementar: controle de resultados, controle de ação, controle de pessoal e controles culturais. Ao conjunto de mecanismos de controle utilizados por uma organização os autores chamam de Sistema de Controle Gerencial. Fazem, ainda, as seguintes definições para cada uma das formas de controle:

2.1.1. Controle de Resultados

De acordo com os resultados gerados pelos trabalhadores, estes serão recompensados ou punidos. A recompensa ou punição pode ser de forma monetária (aumento de salário, premiações pecuniárias) ou não (estabilidade no emprego, mais autonomia, promoções, reconhecimento). As recompensas associadas aos resultados desejados são um modo pelo qual a empresa demonstra aos trabalhadores o que é mais valorizado por ela, além disso, é um fator de motivação para que os trabalhadores se esforcem para atingir os objetivos desejados. O controle de resultado é um tipo de controle indireto, pois não é exercido diretamente sobre o trabalhador, mas sim sobre o resultado de suas ações. A organização não determina quais ações devem ser tomadas pelos trabalhadores, cabe a eles escolher quais ações serão necessárias para se alcançar os resultados desejados pela organização. Para que este tipo de controle obtenha êxito é necessário que os

gestores conheçam bem quais os resultados desejados, e que os mesmos sejam passíveis de mensuração. Merchant e Van Der Stede (2007) sugerem que este controle é um mecanismo para atrair e reter colaboradores com as competências exigidas para o desempenho das funções.

2.1.2. Controle de Ação

De acordo com Merchant e Van Der Stede (2007, p. 76) este controle envolve a adoção de medidas que assegurem que os trabalhadores irão desempenhar ações que beneficiarão a organização e que não desempenharão ações que sejam prejudiciais à mesma. O controle de ação é uma forma de controle direto. Para que este controle obtenha êxito é necessário que os gestores saibam quais as ações que a organização deseja e que os gestores tenham condições de assegurar que elas ocorrerão. Segundo Merchant e Van Der Stede (2007) o controle de ação pode se dar de várias maneiras, tais como:

2.1.2.1. Restrição comportamental do tipo física

Adota medidas como: colocar senhas de acesso nos computadores, limitar o acesso dos empregados às áreas onde estão as informações confidenciais ou estratégicas da organização, cartões magnéticos para identificação. As do tipo *administrativa* podem colocar limites para que um funcionário realize parte ou a totalidade de uma tarefa, implementar níveis de autoridade restringindo o poder para a tomada de decisão, determinar separação de tarefas, visando aumentar o controle interno.

2.1.2.2. Responsabilização pela ação

Visa conseguir responsabilizar os empregados pelas ações que vierem a tomar. Este tipo de controle requer: que se defina quais ações são aceitáveis ou não; comunicar essas definições aos empregados; observar ou, caso contrário, monitorar o que está acontecendo e recompensar as boas ações, assim como punir as ações não aceitáveis.(MERCHAND e VAN DER STEDE, 2007)

2.1.2.3. Revisões prévias

Envolvem a análise do plano de ação dos empregados a serem controlados. Os responsáveis pela revisão podem aprovar ou não essas ações. .(MERCHAND e VAN DER STEDE, 2007)

2.1.2.4. Redundância

Envolve a utilização de mais recursos do que o necessário para a realização de uma determinada tarefa, estes recursos podem ser mais trabalhadores ou máquinas. É pouco utilizada porque aumenta os custos. (MERCHAND e VAN DER STEDE, 2007)

2.1.3. Controle de Pessoal

Refere-se a ações empreendidas visando aumentar a probabilidade de os trabalhadores desempenharem, por sua própria motivação e iniciativa, as tarefas pretendidas de forma satisfatória. Controle de pessoal é útil para qualquer um dos três objetivos básicos a seguir: primeiro, deixa claro qual é a expectativa da organização em relação a ele, segundo, procura assegurar que cada trabalhador

tenha a capacidade e os recursos necessários para desempenharem bem suas funções. Alguns controles de pessoal aumentam a probabilidade de que cada funcionário irá se engajar e exercer o auto-controle. O auto-controle é a força que induz naturalmente a maioria dos funcionários a fazerem um bom trabalho. Os três métodos de controle de pessoal mais implementados são: seleção e recrutamento de funcionários, treinamento, concepção do trabalho e fornecimento dos recursos necessários. (MERCHANT E VAN DER STEDE, 2007, p.83)

2.1.4. Controles Culturais

Merchant e Van Der Stede (2007) consideram controles culturais aqueles que, devido às normas de comportamento organizacional, levam os trabalhadores a se auto monitorarem e se influenciarem mutuamente. Este tipo de controle obtém maior êxito quando os trabalhadores possuem laços afetivos entre si. Culturas são construídas quando tradições, normas, crenças, valores, ideologias, atitudes e modos de comportamento são compartilhados. Culturas organizacionais tendem a permanecer ao longo do tempo, mesmo quando é necessário adaptar os objetivos e as estratégias às novas condições do negócio.

Merchant e Van Der Stede (2007) também chamam controle pessoal e controle cultural de *soft controls*. Estes controles tem sido os mais importantes nos últimos anos.

O Quadro 1 demonstra, resumidamente, os três últimos tipos de controle citados e as suas respectivas aplicações aos problemas de controle.

Problemas de controle versus Mecanismos de controle		Falta de direção	Problemas motivacionais	Limitações pessoais
Controles de resultados		X	X	X
Controles de ação	Restrições comportamentais		X	
	Revisões prévias	X	X	X
	Responsabilização pela ação	X	X	X
	Redundância		X	X
Controles pessoais	Seleção e recrutamento de pessoal	X	X	X
	Formação	X		X
	Definição de função e provisão de recursos			X
Cotroles culturais	Código de conduta	X		X
	Recompensa de grupo	X	X	X
	Transferências intraorganizacionais	X		X
	Envolvência física			X
	Exemplo de liderança	X		X

Quadro1: Tipos de controle e suas aplicações

Fonte: Merchant e Van Der Stede (2007, p. 79 e 91).

Nota: adaptado pelo autor.

2.1.5.Outros tipos de controles gerenciais

Uma característica do controle gerencial é a sua interação e sobreposição com outras áreas do conhecimento, tais como: Teoria da Agência, que é derivada da

microeconomia; Controles Internos, que estão ligados às técnicas de auditoria; Gerenciamento de Riscos, cujo objetivo não é somente reduzi-los, mas mensurá-los e controlá-los; e Teoria da Contingência. A seguir descrevem-se, sucintamente, os conceitos acima citados.

A **Teoria da Agência**, segundo Mendes (2001, p. 13), “analisa os conflitos e custos resultantes da separação entre propriedade e controle de capital.”

O **Controle Interno** é definido pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) como:

(...) o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração. (ATTIE, 2000, p.110.)

O **Gerenciamento de Riscos**, segundo definição do PMI - *Project Management Institute* (PMBOK, 2004, p. 340), pode ser entendido como um processo sistemático de identificar, analisar e responder aos riscos do projeto, procurando obter vantagem das oportunidades de melhoria sempre que possível.

A **Teoria da Contingência**, de acordo com Chiavenatto (2000), procura analisar as relações dentro e entre os subsistemas, e entre a organização e seu ambiente, definindo as relações e os arranjos mais convenientes a partir de suas variáveis. Esta abordagem dá ênfase ao estilo extremamente variado das organizações, verificando continuamente como é o método de operação das mesmas por causa das constantes mudanças nas condições ambientais.

Diversos autores têm enumerado e dividido o controle gerencial em muitas maneiras diferentes, tais como, controles de diagnóstico, controles de interatividade, controles periféricos e sistemas de crenças (SIMONS, 1995); controles de *feedback*

e de *feedforward* (PREBLE, 1992); controles administrativos e interpessoais (BRUNS & WATERHOUSE, 1975).

A seguir foram descritos alguns destes tipos de controle gerencial. Essas definições estão de acordo com Barnat (2005).

O **Controle de *feedback*** é focado nas saídas da organização, depois que a transformação está completa. Este controle também é chamado de “pós ação” ou de “controle de saída”, cumpre um número de funções importantes. É usado frequentemente quando o *feedforward* e os controles simultâneos não são praticáveis ou são caros. Às vezes, o *feedback* é o único tipo viável de controle disponível. Além disso, o *feedback* tem duas vantagens sobre o *feedforward* e o controle simultâneo. Primeiramente, o *feedback* fornece aos gerentes informações importantes para serem comparadas com o planejamento anterior. Se o *feedback* indicar pouca variação entre o desempenho esperado e o real, fica evidente que o planejamento estava bem feito. Se o desvio for grande, um gerente pode usar esta informação ao formular novos planos e fazê-los mais eficazes. Em segundo, o controle de *feedback* pode aumentar a motivação dos empregados, pois proporciona possibilidade de reconhecimento e melhoria do desempenho (BARNAT, 2005).

O **Controle de *Feedforward*** tem o foco na regulação das entradas (material humano, materiais, e os recursos financeiros que fluem na organização) para assegurar que sejam encontrados os padrões necessários para o processo da transformação. Os controles de *Feedforward* são desejáveis porque permitem que a gerência se previna dos problemas, ao invés de procurar remediá-los mais tarde. Este controle requer que a informação seja tempestiva e exata, o que nem sempre é

fácil de conseguir. O controle de *Feedforward* também é chamado controle preliminar, controle preventivo ou controle de navegação (BARNAT, 2005).

Já o **Controle simultâneo** ocorre quando uma atividade estiver em andamento. Envolve a regulação de atividades que já tenham iniciado, são parte do processo da transformação, visando assegurar que as atividades estão de acordo com os padrões organizacionais. O controle simultâneo é projetado para assegurar que as atividades produzidas pelos empregados produzam os resultados corretos.

O **Controle burocrático** faz uso de regras pré determinadas, escritas e documentadas, é baseado em hierarquia e autoridade, possui sistemas de recompensa, e outros mecanismos formais visando influenciar o comportamento do empregado e avaliar o seu desempenho (BARNAT, 2005).

O **Controle de clã**, por sua vez, representa valores culturais, é quase o oposto do controle burocrático. O controle de clã confia em valores, em opinião, na cultura incorporada, em normas compartilhadas, e em relacionamentos informais para regular o comportamento dos empregados e para facilitar o alcance dos objetivos organizacionais. A organização que usa o controle de clã requer a confiança entre seus empregados (BARNAT, 2005).

Em um artigo sobre SCG, contextos de processos e estratégias, Aguiar e Frezatti (2007) fazem a seguinte citação e afirmação:

(...) sistemas de controle gerencial incluem diversos tipos de controles alternativos, tais como, *sistema de contabilidade gerencial, controle pessoal, e controle de clã* (CHENHALL, 2003). Independentemente do tipo de controle gerencial, o SCG pode ser entendido em termos de duas dimensões: *desenho e uso*. (Aguiar e Frezatti, 2007, p. 4, grifos do autor)

No Brasil existem algumas pesquisas sobre Contabilidade Gerencial e também, poucas, pesquisas a respeito do uso de artefatos pela Contabilidade Gerencial.

Soutes (2006) apresentou um estudo a respeito da evolução do uso de artefatos de contabilidade gerencial, além disso procurou estudar a relação do uso de artefatos com o desempenho, porte, setor econômico e com o controle acionário das empresas.

Pereira (2007) procurou identificar a relação existente entre o controle gerencial abordado na literatura e o adotado por quatro pequenas e médias empresas do setor farmacêutico sediadas no estado do Rio de Janeiro.

Gomes e Amat (1995) realizaram um trabalho visando discutir os controles gerenciais a partir de uma abordagem contextual e organizacional, relacionando os controles gerenciais com os aspectos sócio-econômicos, políticos, culturais e estruturais do ambiente em que as organizações estão inseridas.

Canan e Fonseca (2006) procuraram verificar se fatores como “local de funcionamento” e “ramo operacional” influenciaram o SCG de duas empresas distintas por eles estudadas.

Oyadomari et al. (2009) procuraram relacionar efeitos do uso do SCG no desempenho das empresas. Em outro trabalho Oyadomari *et al.* (2008) procuraram identificar os fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras.

Teixeira *et al.* (2009) estudaram a utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo.

A maior produção nacional de trabalhos referente à contabilidade gerencial e ao uso de artefatos de contabilidade gerencial foi realizada por Frezatti e Aguiar, dos quais destacam-se entre outros, Frezatti *et al.* (2008), Frezatti *et al.* (2006), Frezatti e Aguiar (2007), Aguiar e Frezatti (2007).

Embora abordando o tema por diferentes ângulos, em nenhum dos trabalhos supracitados relacionou-se o uso dos artefatos com o tipo de controle gerencial.

Cabe ressaltar que os conceitos apresentados neste item 2.1.5 diferem dos que são utilizados como base para este estudo, ou seja, os tipos de controle propostos por Merchant e Van Der Stede (2007), constantes dos itens 2.1.1 a 2.1.4.

2.2. CONTABILIDADE GERENCIAL

2.2.1. Definição

Contabilidade Gerencial segundo Atkinson:

É o processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores. O processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos. (ATKINSON *et al.*, 2000, p. 36)

Atkinson, com base no Institute of Management Accounting, define Contabilidade Gerencial como:

É o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar dentro de uma empresa e assegurar uso apropriado e responsável pelos recursos. (ATKINSON, 2000, p. 67)

2.2.2. Evolução da Contabilidade Gerencial

Na busca da evolução, ao longo do tempo a contabilidade Gerencial passou a utilizar em suas aplicações conceitos afetos a outros campos de conhecimento, incorporando conceitos da área de administração financeira, economia, conceitos da administração, da estrutura organizacional e até mesmo da psicologia.

Em 1987 por meio da publicação do livro *Relevance Lost* de Thomas Johnson e Robert S. Kaplan (1987), a contabilidade gerencial sofreu uma dura crítica no sentido de que haveria uma lacuna entre a teoria e a prática da contabilidade gerencial, constatado pela baixa utilização por parte das empresas, dos artefatos de contabilidade gerencial.

Na literatura não existe uma definição clara do que sejam artefatos de contabilidade gerencial. Soutes (2006) define da seguinte maneira:

Por 'artefatos' entende-se os artefatos, 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 das suas funções" (SOUTES, 2006, p.17)

Segundo Johnson e Kaplan (1987), tais artefatos eram baseados em informações passadas e não se prestavam a fornecer informações tempestivas que fossem úteis para a apuração dos custos dos produtos, controle dos processos e avaliação de desempenho.

Para se modernizar, a contabilidade teria que se modificar e evoluir a fim de que se tornasse um instrumental útil, não somente para jogar luz sobre o passado, mas também para tentar "iluminar" o futuro, servindo como base para tomada de decisão por parte dos gestores.

Diferentes ferramentas podem ser utilizadas como suporte aos gestores da contabilidade gerencial, não há que se falar que determinada ferramenta seja melhor que outra. A seguir destaca-se algumas das principais ferramentas. Tais ferramentas são fruto de anos de pesquisas visando o desenvolvimento e aprimoramento do instrumental à disposição da contabilidade gerencial: Análise de Balanços, Orçamento Empresarial, Análise da Margem de Contribuição, Cálculo do Custo do Produto ou Serviço, Fluxo de Caixa, A relação Custo x Volume x Lucro, o Ponto de Equilíbrio, Custeio por Atividades (*Activity Based-Costing – ABC*), *Balanced Scorecard* (BSC), *Economic Value-Added* (EVA), *Shareholder Value* (SVA) e Gestão Econômica (Gecon), Custeio Alvo (*Target Costing*).

As práticas referentes à contabilidade gerencial tem evoluído. No ano de 1998, O *International Federation of Accountants* (IFA) divulgou, um estudo denominado "*International Accounting Management Practice 1*" (Figura 1). Este estudo descreveu evolução da contabilidade gerencial, durante as últimas décadas, quanto a sua filosofia, utilização de artefatos e modelos de gestão.

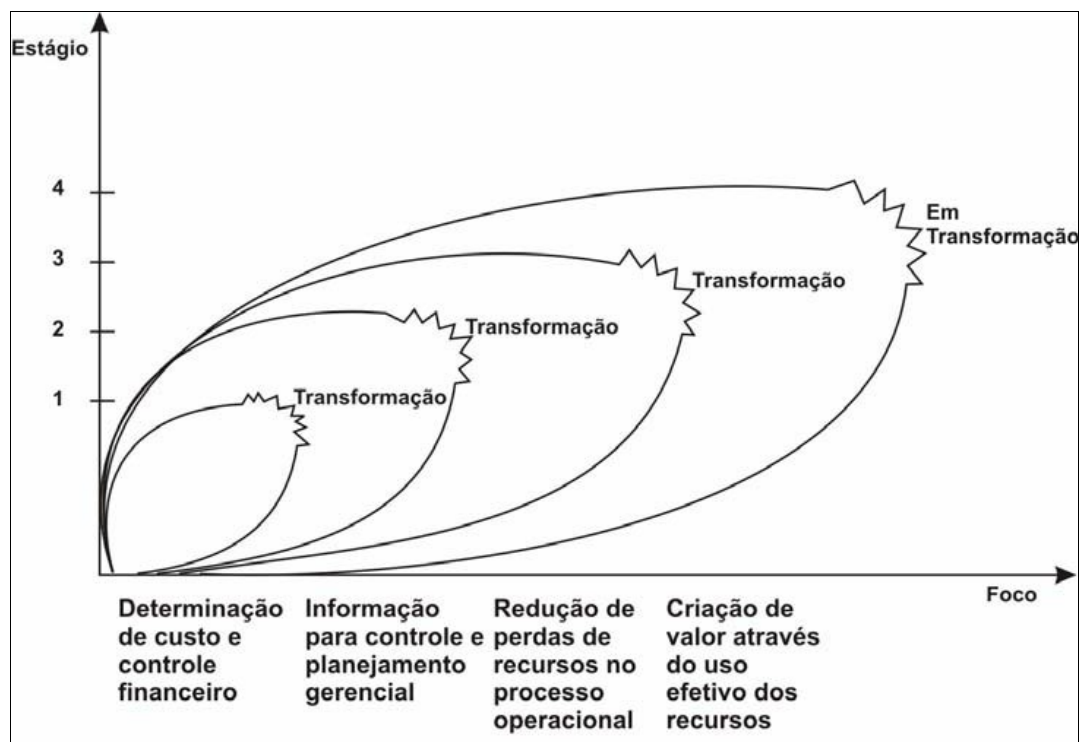


Figura 1: Estágios evolutivos da contabilidade gerencial

Fonte: International Management Accounting Practice 1 (IMAP 1, 1998).

Nota: adaptada pelo autor.

Em uma pesquisa intitulada "Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial em Empresas Brasileiras", Soutes e De Zen (2005 p.4) propuseram quais artefatos teriam sido usados em cada estágio, conforme descrito abaixo.

O primeiro estágio definido pelo IMAP foi chamado de Estágio de "Determinação dos custos e controle financeiro", no qual a ênfase é basicamente o controle. Dentre os artefatos que podem ser classificados neste estágio estão:

2.2.2.1. Custeio por Absorção

O custeio por absorção, em Padovezze (1997), é definido como:

(...) o método tradicional de custeamento, onde, para se obter o custo dos produtos consideram-se todos os gastos industriais, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Os gastos industriais indiretos ou comuns são atribuídos aos produtos por critérios de distribuição. PADOVEZE (1997, p. 234)

2.2.2.2. Custeio Variável

Para Horngren *et al.* (2000), o método de custeio variável é o que considera como custo de produção do período, apenas os custos variáveis incorridos.

2.2.2.3. Controle financeiro e operacional

De acordo com Atkinson *et al.* (2000, p. 615), Controle operacional é “a avaliação de controle sob a perspectiva de melhoria de processos”, enquanto o controle financeiro é a “avaliação formal de alguma faceta financeira de uma empresa ou de um centro de responsabilidade”.

2.2.2.4. Orçamento Anual

Frezatti *et al.* (2009) assim definem Orçamento Anual:

É o sistema que traduz o plano operacional da empresa, geralmente expresso em termos físicos e operacionais em sua expressão monetária. Assim, a projeção de metas econômico-financeiras, tais como, por exemplo, volume de produção e suas por áreas, unidades de negócio, mercados, regiões etc., é transformada em equivalentes financeiros e monetários, sob a forma de custos, despesas e receitas. A partir daí, esses dados são organizados em forma de demonstrações contábeis projetadas para o horizonte temporal do planejamento. (FREZATTI *et al.*, 2009, p. 74)

No segundo estágio, chamado “Informação para planejamento e controle gerencial”, o foco se amplia para planejamento gerencial, sendo que os principais artefatos atribuídos a este estágio são:

2.2.2.5. Custo Padrão

Ao contrário de outros métodos de custeio, o custo padrão não se propõe apenas a medir os custos reais incorridos. De acordo com Atkinson (2000, p.151) Custos-padrão são parâmetros baseados em padrões projetados para a quantidade de recursos da atividade que devem ser consumidos por produto ou outra unidade de produção e o preço desses recursos. É possível estimar custos para diferentes níveis de produção e atividades com base em padrões estabelecidos para quantidades e preços.

2.2.2.6. Custo Baseado em Atividades (ABC)

O custo baseado em atividades, segundo Padoveze (1997), é definido como:

(...) o método de custeio que identifica um conjunto de custos para cada evento ou transação (atividade) na organização que age como um direcionador de custos. Os custos indiretos são então alocados aos produtos e serviços na base do número desses eventos ou transações que o produto ou o serviço tem gerado ou consome como recurso. (PADOVEZE, 1997, p. 250)

2.2.2.7. Método de Custeamento RKW

Em Iudicibus *et al.* (2000), o método RKW consiste em:

(...) ratear, aos produtos, todos os gastos da empresa; não só custos mas também as despesas comerciais, administrativas e até mesmo as despesas financeiras e os juros sobre o capital próprio são incluídos.

Esse processo é composto por duas fases: na primeira, os gastos são alocados, elemento a elemento, aos centros de custos; na segunda, destes aos produtos. (IUDÍCIBUS et al., 2000, p. 303)

2.2.2.8. Orçamento de capital

Atkinson et al. (2000, p. 47) conceitua orçamento de capital como “ um documento administrativo que autoriza dispêndio de recursos, como fábricas, equipamentos, que possuem vidas úteis de vários anos.”.

2.2.2.9. Descentralização

A descentralização ocorre quando um ambiente organizacional é marcado pela liberdade que os funcionários de hierarquia inferior têm para tomar decisões. Segundo Atkinson (2000) a descentralização é importante por dois motivos:

- i) As pessoas nas linhas de frente são as primeiras a ver ou sentir a necessidade de mudança. Então, podem responder depressa a uma necessidade de mudança.
- ii) Em virtude de estarem perto do que está acontecendo, as pessoas nas linhas de frente da empresa estão em melhor posição para desenvolver o conhecimento e as habilidades exigidas para entender as mudanças necessárias em seus próprios trabalhos.

No terceiro estágio, denominado “Redução de perdas de recursos em processos organizacionais”, os artefatos representam a preocupação com a redução de perdas no processo. Neste, podem-se classificar os seguintes artefatos:

2.2.2.10. Gestão Baseada em Atividades (ABM)

A gestão baseada em atividades é assim conceituada por Atkinson et al. (2000):

É o processo administrativo que usa a informação fornecida por uma análise dos custos baseados em atividades para melhorar a lucratividade da empresa. Gestão baseada em atividades (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. (ATKINSON et al., 2000, p. 801)

2.2.2.11. Centros de responsabilidade

A definição de centros de responsabilidade é dada por Hansen e Mowen (2001):

Um centro de responsabilidade é um segmento de uma empresa cujo gestor é responsável por um conjunto específico de atividades. Para controlar e avaliar o desempenho desse gestor é necessário um sistema de apuração do resultado de cada centro de responsabilidade, comparando-o com algum padrão preestabelecido, normalmente através do orçamento. (HANSEN e MOWEN, 2001, apud FREZATTI, 2009, p. 317)

2.2.2.12. Preço de transferência

Um importante mecanismo gerencial para operar resultados das diversas áreas da empresa é o preço de transferência, que, segundo Frezatti (2009):

Representa o valor cobrado por uma divisão organizacional pelos produtos ou serviços que fornece aos demais segmentos da mesma organização. É um mecanismo gerencial utilizado para apurar os resultados das diversas áreas a partir do estabelecimento de critérios para a sua implantação e o estabelecimento do valor a ser cobrado. Normalmente o preço de transferência é estruturado para unidades de negócios e centros de investimento, mas nada impede que seja utilizado para os demais tipos de centro de responsabilidade. (FREZATTI, 2009, p. 116)

2.2.2.13. Custo Meta

No Custo Meta, o custo não é calculado, mas deduzido do preço de venda, que é ditado pelo mercado depois de se descontar a margem de lucro desejada.

MARTINS (2008) define como o processo de planejamento de lucros, preços e custos que parte do preço de venda para chegar ao custo, razão pela qual diz-se que é o custo definido de fora para dentro.

2.2.2.14. Método de Custeio Kaizen

Segundo Atkinson *et al.* (2000, p. 684), é um “Método de redução de custo desenvolvido no Japão para reduzir os custos durante o ciclo de fabricação.”

2.2.2.15. Custeio do Ciclo de Vida

É o sistema de custeio que fornece informação para os gerentes entenderem e administrarem os custos por meio de estágios de projeto, de desenvolvimento, de fabricação, de comercialização, de distribuição, de manutenção de serviços e da entrega de um produto. (ATKINSON *et al.*, 2000, p. 684)

O último estágio identificado e que explicita a preocupação com a geração e criação de valor e aderência à estratégia da empresa foi denominado criação de valor por intermédio do uso efetivo dos recursos e tem como principais artefatos os seguintes:

2.2.2.16. Planejamento estratégico

Segundo Anthony e Govindarajan (2002) quando os executivos de uma organização elaboram planos sobre a direção que a organização tomará no futuro e estes planos são formalmente elaborados e revisados, trata-se de um planejamento estratégico. De acordo com os autores, Planejamento Estratégico é o processo pelo qual se decidem os programas que a empresa adotará e a quantidade aproximada

de recursos que a empresa reservará para cada um desses programas, nos anos seguintes.

2.2.2.17. *Balanced Scorecard (BSC)*

Para Frezatti et al. (2009, p. 74), o BSC é “o sistema de avaliação de desempenho, que inclui medidas financeiras e não financeiras de curto prazo e de longo prazo, procurando ligá-las à estratégia do negócio.”

2.2.2.18. Método de Avaliação de Desempenho: EVA® (Valor Econômico Adicionado)

Segundo Martins (FIECAFI, 2001), o EVA® é a aplicação efetiva do custo do capital próprio. Assim, “Chama-se de Valor Econômico Adicionado ao lucro que a empresa produz depois de deduzir do lucro contábil o Custo do Capital Próprio. Ou seja, representa o ganho que sobra depois de considerar o Custo do Capital Próprio como se fosse despesa”.

2.3. DIMENSÕES DE UM SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL

Visando garantir o alcance de seus objetivos, as organizações adotam diferentes Sistemas de Controle Gerencial. Segundo Ferreira e Otley (2005), existem duas dimensões na análise de um sistema de controle gerencial. A primeira é a Dimensão Desenho que diz respeito às configurações técnicas de um SCG. A segunda é a Dimensão Uso, que diz respeito aos objetivos pelos quais um SCG é utilizado na organização.

2.3.1. Dimensão Desenho

Está relacionada às características da informação e aos artefatos utilizados. Ambos focam principalmente os aspectos técnicos (CHENHALL, 2003).

Quanto às características da informação elas podem ser analisadas sobre quatros aspectos: escopo, tempestividade, nível de agregação e nível de integração (CHENHALL & MORRIS, 1986)

Frezatti e Aguiar (2007) definem os quatro aspectos da seguinte maneira:

Escopo representa um *continuum* que vai de estreito, com foco em eventos internos, financeiros e passados, a amplo que, além dos aspectos anteriores, enfatiza eventos externos, não financeiros e futuros. *Tempestividade* se refere à frequência e velocidade dos relatórios. *Nível de agregação* diz respeito a informações por área funcional, período de tempo ou modelos de decisão. Por fim, *integração* refere-se a informações sobre as atividades desenvolvidas em outros departamentos dentro da empresa e informações relativas ao impacto de uma decisão tomada em um departamento sobre o desempenho de outros departamentos. (Frezatti e Aguiar, 2007, destaques nossos)

Com relação às técnicas utilizadas elas podem ser categorizadas em tradicionais e contemporâneas. Por tradicionais podemos aceitar os artefatos enquadrados por Soutes e De Zen (2005) nos dois primeiros estágios evolutivos da contabilidade, e por contemporâneas os dois últimos estágios.

Ferreira e Otley (2006) utilizam a terminologia Sistema de Informação e Controle Gerencial (SICG) com o mesmo sentido do termo SCG. Ferreira e Otley, (2006) afirmam que a dimensão desenho cobre os componentes técnicos do SICG (por exemplo, sistemas de contabilidade por responsabilidade) e também as características qualitativas da informação no que se refere ao escopo, tempestividade, agregação e integração.

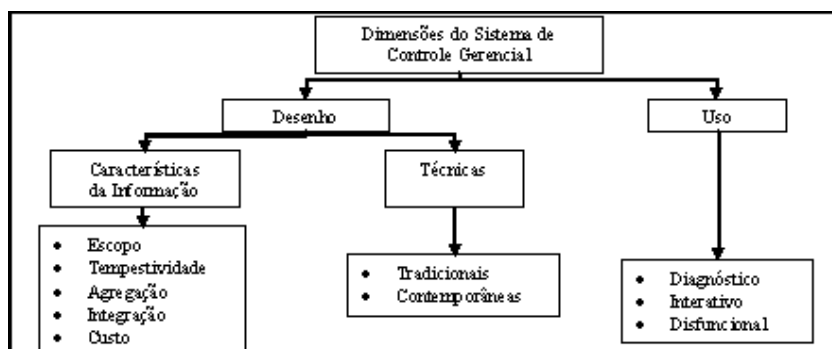
Partindo-se do princípio que não existe um SCG padrão a ser implantado, o melhor desenho, ou o mais apropriado para uma organização, será aquele que

escolher as técnicas e as características de informação que influenciarão de maneira positiva os gestores e todos os membros da organização. Por influência positiva entende-se um alinhamento dos gestores e seus comandados com os objetivos e estratégias traçados pela organização.

2.3.2. Dimensão Uso

A dimensão Uso, de acordo com Ferreira e Otley (2006), representa a maneira pela qual os gestores utilizam as informações geradas pelo SICG. Trata, portanto, de aspectos sociais e comportamentais associados com o desenho e a operação da dimensão desenho do SICG. Ferreira e Otley (2006, p. 9) comentam ainda que a dimensão uso do SICG refere-se à “[...] maneira que os gestores utilizam a informação e as técnicas que compreendem o SICG”.

O quadro 2 abaixo apresenta as duas dimensões do Sistema de Controle Gerencial:



Quadro 2: Dimensões do sistema de controle gerencial
Fonte: Frezatti e Aguiar (2007)

Frezatti e Aguiar (2007) classificam a dimensão uso de três maneiras:

A dimensão uso pode ser classificada de três maneiras: diagnóstico, interativo e disfuncional. O uso diagnóstico ocorre quando o SCG cumpre com o seu papel tradicional de monitorar o desempenho e corrigir os desvios que ocorram em relação às metas de desempenho. O uso interativo ocorre quando o SCG é utilizado para monitorar as incertezas estratégicas e para permitir diálogo entre os gestores e subordinados. O SCG é utilizado de modo disfuncional quando for direcionado para outras finalidades que não aquelas previstas pelo uso diagnóstico ou interativo. (Frezatti e Aguiar, 2007, grifos nossos)

Partindo das duas dimensões acima, cada instituição precisa customizar o desenho que se alinhe as suas estratégias e objetivos, não sendo possível estabelecer um SCG padrão a todas as instituições.

Capítulo 3

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1. ESTRATÉGIA DA PESQUISA

Para responder à pergunta da pesquisa optou-se por uma abordagem quantitativa a partir da aplicação de um questionário estruturado que foi dividido em três Blocos que procuraram descobrir:

- i) Qual tipo de controle é exercido na empresa;
- ii) Quais artefatos utilizados;
- iii) Caracterizar a empresa.

Quanto à caracterização do tipo de controle exercido na organização, será considerada a tipologia de Merchant e Van Der Stede (2007), ou seja, controle de resultados, controle de ação, controle de pessoal e controles culturais.

O questionário, aplicado pessoalmente no período de agosto a outubro de 2011 para descobrir os artefatos adotados nas empresas, foi baseado no utilizado por Soutes (2006).

As perguntas do bloco I foram respondidas por funcionários de nível médio enquanto as do bloco II e III por funcionários de nível gerencial.

Algumas questões do questionário foram do tipo fechada, isto é, conforme definido por Gil (2006), apresentaram ao respondente um conjunto de alternativas de respostas para que fosse escolhida a opção que melhor representasse o ponto de vista do respondente.

3.2. AMOSTRA

Optou-se por uma amostra não probabilística das 70 empresas de maior faturamento na Região Sul Serrana do ES. Foram incluídos os municípios de Afonso Cláudio, Castelo e Conceição do Castelo. Da totalidade da amostra, 61 responderam o questionário.

Os dados foram coletados através de um questionário composto por três Blocos que totalizam 58 perguntas. As perguntas do Bloco I procuram identificar os quatro tipos de controle pesquisados (Resultado, Ação, Pessoal e Cultural). As perguntas do Bloco II procuram identificar quais os artefatos de contabilidade utilizados nas empresas. Finalmente as perguntas do Bloco III procuram caracterizar as empresas quanto ao tamanho, setor de atuação e se possui contabilidade própria.

A princípio foi realizada uma prévia pesquisa de campo com 12 empresas diferentes das entrevistadas neste estudo e que serviu para averiguar a validade do questionário quanto ao número de questões, extensão, tempo de resposta e entendimento das perguntas, fundamentalmente descritivas.

As respostas foram postas na escala Likert, estas foram definidas em cinco categorias: Concordo totalmente, Concordo, Indiferente, Discordo e Discordo totalmente.

3.3. TÉCNICAS UTILIZADAS PARA OBTENÇÃO DOS RESULTADOS

Foi realizada a análise descritiva das variáveis para se obter uma visão mais ampla do perfil das empresas em questão. A fim de avaliar a escala de mensuração, que neste trabalho foi o questionário, utilizou-se o coeficiente de *Alfa de Cronbach*

que segundo Cordeiro (2008) tem como objetivo verificar o erro aleatório, ou seja, para inúmeras repetições desta escala a mesma deverá obter valores estáveis e também avaliar a consistência interna da escala.

Para o agrupamento das empresas, quatro pré-determinados a priori, foi utilizado o método de *K-Médias*, técnica não hierárquica da análise de agrupamentos. Não foi possível, com segurança estatística, enquadrar as empresas nos quatro grupos pré determinados. Dada a impossibilidade de discriminação e agrupamento dentro dos quatro tipos de controle pré-determinados, procurou-se verificar qual seria o agrupamento “natural” das empresas em relação às perguntas do grupo I do questionário. Conseguiu-se discriminar os quatro grupos que se formaram naturalmente. Para isso, cada elemento da amostra foi alocado em um *cluster* cujo centróide é o mais próximo do vetor de valores observados para aquele elemento, ou seja, as empresas que tiveram maior similaridade nas respostas do questionário foram agrupadas em quatro *clusters*. Estes *clusters* possuem maior homogeneidade dentro do grupo e maior heterogeneidade entre os grupos.

Após o agrupamento das empresas, com o intuito de validar se os grupos foram bem discriminados, utilizou-se a *análise multivariada discriminante*, esta, que fornece uma função matemática, regra de classificação, utilizada para classificar novos elementos amostrais nos grupos já formados ou ainda classificar os casos em um dos grupos, neste caso quatro, com base nos valores das variáveis preditoras e avaliar a precisão da classificação (MALHOTRA, 2006). Foi realizada a *análise de variância (ANOVA)*, técnica esta de comparação de duas ou mais médias e que resultou na retirada de algumas variáveis, pois, estas não obtiveram nível de significância estatística maior que 5%, logo, não foram relevantes para a análise.

Para as variáveis que continuaram no modelo, foi realizada a análise de *Post Hoc*. Este é executado após o experimento ter sido realizado, para saber onde estão as diferenças entre as médias para cada grupo obtido pelo método de K-médias e agrupar as maiores médias em cada pergunta, cujo objetivo era agrupar as empresas em quatro grupos.

O coeficiente de correlação de *Spearman* foi utilizado para averiguar a relação existente entre os grupos de empresas com os artefatos contábeis.

Capítulo 4

4. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA

Através da análise descritiva das variáveis, procurou-se obter uma visão mais ampla do perfil das empresas em questão. A Tabela 1 (Apêndice A, p. 71), a Tabela 2 (Apêndice B, p. 76) e a Tabela 3 (Apêndice C, p. 80) mostram a análise descritiva das variáveis relativas as perguntas do questionário para os Blocos I, II e III, respectivamente.

4.2 COEFICIENTE ALFA DE CRONBACH

Visando verificar a confiabilidade da escala de mensuração, foi utilizado o Coeficiente Alfa de Cronbach (Hair *et al.*, 2005, p. 112). Esta medida diagnóstica é a mais utilizada, pois permite verificar de forma mais exata a confiabilidade que avalia a consistência da escala de mensuração que, no caso deste trabalho, é o questionário.

A escala é definida como a soma de todas as pontuações, logo em seguida é computado o Coeficiente Alfa de Cronbach, que é o quadrado da correlação entre as pontuações da escala e o fator que a escala quer medir. O valor Alfa pode ser definido como a consistência interna do teste, onde quanto maior este valor, maior será a correlação entre os itens do instrumento. O Coeficiente Alfa de Cronbach é computado da seguinte forma:

$$\frac{K}{K-1} \left(1 - \frac{\sum_i S_i^2}{S_t^2} \right),$$

onde,

- K = número de itens da escala;
- S_i^2 = variância do item i ;
- S_t^2 = variância total dos scores.

Segundo Hair *et al.* (2005, p. 90), o Coeficiente Alfa de Cronbach é uma medida de confiabilidade que varia de 0 a 1, sendo 0,60 o limite inferior de aceitabilidade. A Tabela 4 apresenta o valor do Coeficiente Alfa de Cronbach para os dados do questionário aplicado.

TABELA 4: ESTATÍSTICAS DE CONFIABILIDADE

Coeficiente Alfa de Cronbach	Número de itens
0,898	58

Fonte: Dados da pesquisa

O valor do Coeficiente Alfa de Cronbach para as perguntas do questionário evidencia uma boa confiabilidade dos dados, o que significa que a escala pode ser aprovada.

4.3 TESTES DE NORMALIDADE

Os testes de normalidade de Kolmogorov-Smirnov e Shapiro-Wilk foram considerados para que se pudesse definir os testes estatísticos a serem utilizados. Caso não houvesse normalidade entre os dados, os testes não paramétricos

deveriam ser utilizados, pois os mesmos tem como pressuposto a não necessidade de que os dados assumam uma distribuição estatística (Siegel e Castellan, 2006, p. 53).

Na Tabela 5 (Apêndice D, p. 81) pode-se verificar, pelo teste de normalidade, que o pressuposto de normalidade foi violado.

Os dois testes apresentados seguem a suposição de normalidade dos dados como hipótese nula e pelo que se pôde observar, houve a rejeição desta para os níveis de significância menores que 5%, portanto, os dados não seguem uma distribuição normal, sugerindo assim a utilização de testes não paramétricos.

4.4 AGRUPAMENTO DE EMPRESAS ENCONTRADO PELO MÉTODO K-MÉDIAS

Dada a impossibilidade de discriminação e agrupamento dentro dos quatro tipos de controle pré-determinados, procurou-se verificar qual seria o agrupamento “natural” das empresas em relação às perguntas do grupo I do questionário. Para tanto, utilizou-se o método de “Agrupamento por K-Médias”.

Para Bussab *et al.* (1990), o método K-Médias é um método de partição que fornece indicações mais precisas sobre o número de conglomerados a ser formado. Este método talvez seja um dos mais utilizados quando se têm muitos objetos para agrupar, com pequenas variações. O critério mais utilizado de homogeneidade dentro do grupo e heterogeneidade entre os grupos é o da soma dos quadrados residual baseado na Análise de Variância. Assim, quanto menor for este valor, mais homogêneos são os elementos dentro de cada grupo e melhor será a partição.

Este método, portanto, é um método de agrupamento não hierárquico por repetição. Os grupos formados têm como característica a maior distinção possível entre os grupos e a maior similaridade possível dentro destes.

Computacionalmente, o programa começa com os **k** conjuntos aleatórios, e moverá então os objetos entre eles com o objetivo de minimizar a variabilidade dentro dos conjuntos e maximizar a variabilidade entre eles.

Este processo se dá através de comparações entre os centróides, que são gerados inicialmente de forma aleatória, recalculados toda vez que é inserida ou retirada alguma das variáveis, até que todas estejam alocadas em um grupo onde a distância delas é a menor possível do centróide recalculado no passo anterior.

A Tabela 6 apresenta os quatro grupos de empresas formados pela análise de agrupamento k-médias.

TABELA 6: AGRUPAMENTO DE EMPRESAS ENCONTRADO PELO MÉTODO K-MÉDIAS

GRUPO 1	GRUPO 2	GRUPO 3	GRUPO 4
AUTO SERVICO VENTURIM LTDA	INDÚSTRIA DE PANIFICACAO REPRI LTDA	GRAMINETE GRANITOS MINETE LTDA ME	Z & Z COMERCIO DE PEDRAS LTDA
GRAMAFAL GRANITOS MARM FALQUETO IMP E EXP LTDA	COOPERATIVA AGROPECUARIA CENTRO SERRANA	NUTRIENTES VENDA NOVA-COM DE FERTILIZANT. LTDA	FIORESE & MIEIS LTDA ME
AUTO POSTO ESMIG LTDA	MOTO SCARTON LTDA	SICOOB	NODARI DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA
HIDRAULICOS E ELETRICOS HIDRALUZ LTDA EPP	Z & Z COMERCIO DE PEDRAS LTDA	BRAMAGRAN- BRASILEIRO MARMORE E GRANITO LTDA	DEFAGRO DEFENSIVOS AGRICOLAS LTDA
OLIMPIO PERIM	ERPET & ERPET LTDA	AUTO POSTO PEISINO LTDA	ITACAR VENDA NOVA MOTOS LTDA
AGROSABOR	COMERCIAL GLICIA LTDA	MATERIAL DE CONSTRUCAO ELIRUY LTDA	BRUNORO AGRÍCOLA
PERIM ARMAZENS GERAIS LTDA	COMERCIAL AGRICOLA NOVA LTDA TERRA	DADALTO S/A	INCOSTONE GRANITOS DO BRASIL LTDA ME

GRUPO 1	GRUPO 2	GRUPO 3	GRUPO 4
PERIM CAFE LTDA	PETERFRUT AGRICOLA S/A	AUGUSTINHO COMERC EXPORTACAO IMPORTACAO LTDA E	ESPLANADA GRANITOS MARMORE LTDA E
VICENTE PERIM & CIA LTDA	COLA REPRESENTACOES IND E COM LTDA	NUTRIENTES CONCEICAO COMERCIAL LTDA ME -	GRAMATEC INDÚSTRIA COMERCIO LTDA ME E
IGRAMAR IND. GRANITOS MARMORES LTDA E	CASA DO ADUBO LTDA	GRANALBAN GRANITOS ALTO BANANEIRAS LTDA	PRONOVA-COOP DOS CAFEIC DAS MONTANHAS DO ES
GAVA CAFE LTDA	COMPANHIA DE ALIMENTOS UNIAVES		
SUPERMERCADO SCHWAMBACH TESCH LTDA E	SUPERMERCADO MICHEL LTDA		
IRMAOS PIANZOLI LTDA	AUTO POSTO CASTELAO LTDA		
JORGE PIANZOLI & IRMAO LTDA POSTO	YELLOW STONE MARMORES GRANITOS EXPORT LTDA		
PEMAGRAN PEDRAS MARMORES E GRANITOS LTDA	OSVALDO PERIM SUPERMERCADOS LTDA		
CAFEIRA GUANDU COMERCIAL LTDA ME	AUTO POSTO FALQUETO LTDA		
SUPERMERCADO SCHREDER LTDA EPP			
IRMAOS VARGAS LTDA POSTO			
LU COMERCIAL ALIMENTOS LTDA			
COMERCIAL GLICIA LTDA			
AUTO POSTO SANTIAGO LTDA			
IMIGRAN INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA			
AUTO POSTO CACHOEIRINHA L			
KAIKY DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA ME			
GARBELOTTO & CIA LTDA			

Fonte: Dados da pesquisa

Visando verificar a consistência da classificação obtida pelo método k-médias, utilizou-se a análise discriminante. A análise discriminante, segundo Mingoti (2005), é uma técnica de análise multivariada que pode ser utilizada para classificar elementos de uma amostra ou uma população em estudo.

O Teste M de Box's é um teste de hipótese nula de igualdade de matrizes de covariância da população, onde se verificam os pressupostos da discriminante, ou seja, se há equivalência entre as matrizes de covariâncias. (HAIR *et al.*, 2005, p. 205). Foi adotado o nível de significância de 5%.

A Tabela 7 mostra a aplicação do teste M de Box's.

TABELA 7: TESTE M DE BOX'S		
Resultados do Teste		
Box's M		139,440
F	Aproximado	1,192
	gl1	84
	gl2	3320,164
	P-valor	0,114

Fonte: Dados da pesquisa

Pelo teste de Box's M foi observada a não rejeição da hipótese nula de igualdade das matrizes de covariâncias (p-valor = 0,114) , as matrizes são equivalentes para o nível de significância de 5%.

Para testar se há diferenças significativas entre as médias dos escores dos grupos, foi utilizado o teste de Lambda Wilks. Segundo Hair *et al.* (2005, p. 273), esse teste é uma das principais estatísticas para testar a hipótese nula em análise multivariada.

A discriminação dos grupos é mostrada na Tabela 8, onde se apresenta o teste de *Lambda de Wilks* junto com o teste F e os p-valores para as variáveis deste estudo.

TABELA 8: TESTE DE IGUALDADE DE GRUPOS DE MÉDIAS

Perguntas	Wilks' Lambda	F	GI 1	GI 2	P-Valor
Quando cumpro minhas metas sou recompensado de alguma maneira.	0,675	9,163	3	57	0,000
Quando não cumpro minhas metas sou penalizado de alguma maneira.	0,397	28,885	3	57	0,000
O desempenho dos funcionários é medido pela gerência.	0,742	6,594	3	57	0,001
Os critérios para promoção ou demissão são bem claros.	0,709	7,793	3	57	0,000
A empresa oferece incentivos do tipo funcionário do mês ou programa de pontos.	0,674	9,181	3	57	0,000
As metas a serem alcançadas são claras para todos os funcionários.	0,588	13,312	3	57	0,000
Para se tomar uma decisão é necessário que haja consulta prévia ao superior.	0,897	2,179	3	57	0,100
É comum haver reunião dos superiores para avaliação do desempenho.	0,588	13,322	3	57	0,000
Os funcionários têm liberdade para agir de forma diferenciada das práticas correntes para atingir os resultados propostos pela empresa	0,852	3,305	3	57	0,027
Há um sistema claro para os funcionários de como alcançar promoções de acordo com o desempenho.	0,502	18,874	3	57	0,000
Existe um manual de fluxos e processos das atividades da empresa.	0,667	9,483	3	57	0,000
Existe um manual orientando o comportamento dos funcionários dentro da empresa.	0,632	11,079	3	57	0,000
O acesso a todas as áreas da empresa é franqueado a qualquer funcionário.	0,827	3,963	3	57	0,012
Existem senhas para se ter acesso aos equipamentos da empresa (computadores ou outros tipos de equipamento).	0,695	8,331	3	57	0,000
Existe hierarquia nas senhas de acesso (determinadas senhas acessam apenas parte do sistema, enquanto outras têm maior acesso).	0,832	3,845	3	57	0,014

Perguntas	Wilks' Lambda	F	GI 1	GI 2	P-Valor
A execução das tarefas é feita de forma segregada. Ex. em um procedimento de compra, o funcionário que compra é diferente do que recebe a mercadoria, que por sua vez é diferente do que paga.	0,866	2,946	3	57	0,040
As tarefas realizadas pelos funcionários são revisadas pelos supervisores.	0,620	11,645	3	57	0,000
A diretoria participa de todas as decisões.	0,737	6,776	3	57	0,001
A empresa é dividida em centros de custo ou departamentos.	0,629	11,193	3	57	0,000
A empresa incentiva a participação em cursos de aperfeiçoamento.	0,916	1,746	3	57	0,168
A empresa oferece todo o suporte material para o desempenho das tarefas.	0,924	1,560	3	57	0,209
Eu sei exatamente o que a empresa espera de mim.	0,830	3,880	3	57	0,014
Tenho liberdade no desempenho de minhas tarefas.	0,926	1,516	3	57	0,220
A empresa motiva seus funcionários a terem iniciativas e soluções diferentes das usualmente praticadas.	0,854	3,248	3	57	0,028
A empresa estimula os funcionários a desenvolverem atividades entre si fora do ambiente de trabalho.	0,794	4,915	3	57	0,004
Dou e aceito sugestões de outros funcionários Com relação às tarefas do trabalho.	0,814	4,328	3	57	0,008
Existe flexibilidade de horário.	0,777	5,438	3	57	0,002
Há parentes entre os funcionários da empresa.	0,903	2,037	3	57	0,119
Quando há divergência de opinião a decisão é tomada em reuniões.	0,904	2,020	3	57	0,121
A empresa cria ou participa de movimentos sociais ou voluntários.	0,872	2,795	3	57	0,048
Há um clima competitivo entre os trabalhadores da empresa.	0,937	1,283	3	57	0,289

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 9 apresenta as funções discriminantes lineares de Fisher onde é classificada cada resposta em cada grupo encontrado pelo método de K-médias. Essa função é para classificar as observações e ainda o valor de cada observação é

inserido nas funções de classificação onde um escore é calculado para a mesma. Os coeficientes calculados serão utilizados para calcular a predição do modelo.

TABELA 9: FUNÇÕES DISCRIMINANTES LINEARES DE FISHER

Variáveis	Grupos do Bloco I			
	Grupo1	Grupo2	Grupo3	Grupo4
Quando não cumpro minhas metas sou penalizado de alguma maneira.	4,846	8,583	4,316	7,581
As metas a serem alcançadas são claras para todos os funcionários.	-2,847	-2,867	-,956	-3,039
É comum haver reunião dos superiores para avaliação do desempenho.	2,881	4,199	3,652	5,325
Há um sistema claro para os funcionários de como alcançar promoções de acordo com o desempenho.	2,748	3,356	4,185	5,294
Existe um manual orientando o comportamento dos funcionários dentro da empresa.	4,213	3,990	2,798	5,875
A diretoria participa de todas as decisões.	7,977	10,094	6,732	10,383
Existe flexibilidade de horário.	4,632	4,826	2,403	3,943
(Constante)	-39,796	-65,675	-35,734	-77,224

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 10 apresenta o poder de predição do modelo, análise esta, classificatória para obtenção de funções de classificação que permitam prever em que grupo de empresas pode-se classificar novos casos de estudo.

TABELA 10: PODER DE PREDIÇÃO DO MODELO

		Grupos	Grupo predito pelo modelo				Total
			Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3	Grupo 4	
Dados originais	Número de observações	Grupo 1	23	2	0	0	25
		Grupo 2	1	14	0	1	16
		Grupo 3	1	0	9	0	10
		Grupo 4	0	1	0	9	10
	Percentual	Grupo 1	92	8	0	0	100
		Grupo 2	6,25	87,5	0	6,25	100
		Grupo 3	10	0	90	0	100
		Grupo 4	0	10	0	90	100
Validação cruzada	Número de observações	Grupo 1	21	2	2	0	25
		Grupo 2	1	14	0	1	16
		Grupo 3	1	0	9	0	10
		Grupo 4	1	1	0	8	10
	Percentual	Grupo 1	84	8	8	0	100
		Grupo 2	6,25	87,5	0	6,25	100
		Grupo 3	10	0	90	0	100
		Grupo 4	10	10	0	80	100

Fonte: Dados da pesquisa

Notas: Validação cruzada é feita apenas para aqueles casos em análise.

Na validação cruzada, cada caso é classificado pelas funções derivadas de todos os casos, exceto o próprio caso que está sendo classificado;

Dados originais proporção global de acerto 90,2%;

Validação cruzada proporção global de acerto 85,2%.

O resultado da tabela 10 mostra a identificação do grupo de procedência de cada observação. Na tabela pode-se observar que o melhor modelo é o de dados originais com 90,2% de acerto global enquanto o da validação cruzada obteve 85,2% de acerto global. Assim dois elementos do grupo 1 foram classificados incorretamente, para o grupo 2 dois elementos foram classificados incorretamente, para os grupos 3 e 4 um elemento foi classificado incorretamente, o que acarretou nas seguintes porcentagens de acerto: 92% para o grupo 1, 87,5% para o grupo 2, 90% para os grupos 3 e 4.

4.5 ANÁLISE DE VARIÂNCIA ANOVA

Com o intuito de mostrar para cada variável do Bloco I quais grupos obtiveram maiores médias podendo com isso serem agrupadas, foi utilizada a técnica ANOVA, juntamente com o *Post Hoc*. Esta forma permite analisar e interpretar várias observações e verificar se um ou mais grupos são da mesma população e para isso é utilizada a distribuição *F*.

Com essas ferramentas forma-se um pseudo ranking de médias nos grupos de empresas agrupados anteriormente pelo método de K-Médias, posteriormente confirmado pela análise discriminante. A ANOVA é uma técnica univariada porque assume como variável dependente uma única variável métrica para avaliar diferenças entre os grupos (HAIR et al. 2005). A hipótese nula deste teste é que as médias populacionais são iguais e a hipótese é que pelo menos alguma não é. Esta técnica é uma extensão do teste *t* para duas amostras.

Segundo Hair et al. (2005, p. 274) o teste *Post Hoc* é um teste estatístico executado após os testes para efeitos principais foram realizados. Estes testam as possíveis diferenças entre todas as combinações de grupos e usam múltiplos testes estatísticos, logo, os níveis de confiança devem ser muito restritos.

Estas análises foram propostas para averiguar se os grupos de empresas se enquadram nos seus respectivos controles, assim espera-se que os grupos de empresas de maiores médias se aloquem nos grupos que foram dispostos neste estudo validando assim o mesmo.

A Tabela 11 abaixo apresenta as variáveis que obtiveram significância estatística com nível de significância de 5%, na análise de variância (ANOVA) junto

com o teste *Post Hoc* que avalia a diferença entre as médias dos grupos de empresas formados pelo método de K-médias.

TABELA 11: POST HOC PARA AS VARIÁVEIS COM DIFERENÇA DE MÉDIAS SIGNIFICATIVAS NA ANÁLISE DE VARIÂNCIA COM UM FATOR ANOVA

Variáveis	Grupos	N	Média	Desvio Padrão	ANOVA p-valor
Quando cumpro minhas metas sou recompensado de alguma maneira.	1	25	3,12 (a,b)	1,13	0.001
	2	16	4,31 (c)	0,6	
	3	10	2,40 (a)	0,97	
	4	10	3,90 (b,c)	1,2	
Quando não cumpro minhas metas sou penalizado de alguma maneira.	1	25	1,88 (a)	0,78	0.001
	2	16	4,19 (c)	0,66	
	3	10	2,00 (a)	0,47	
	4	10	3,50 (b)	1,43	
O desempenho dos funcionários é medido pela gerência.	1	25	3,20 (a)	1,04	0.001
	2	16	4,38 (c)	0,81	
	3	10	3,10 (a)	0,74	
	4	10	4,20 (c)	1,32	
Os critérios para promoção ou demissão são bem claros.	1	25	2,92 (a)	1,15	0.001
	2	16	4,25 (c)	1	
	3	10	3,10 (a)	1,29	
	4	10	4,50 (c)	0,97	
A empresa oferece incentivos do tipo funcionário do mês ou programa de pontos.	1	25	1,32 (a)	0,48	0.001
	2	16	2,44 (b,c)	1,09	
	3	10	2,30 (b)	1,34	
	4	10	3,20 (c)	1,55	
As metas a serem alcançadas são claras para todos os funcionários.	1	25	2,00 (a)	1,04	0.001
	2	16	3,56 (c)	1,36	
	3	10	3,90 (c)	0,74	
	4	10	4,20 (c)	1,32	
É comum haver reunião dos superiores para avaliação do desempenho.	1	25	2,52 (a)	1,33	0.001
	2	16	3,94 (b)	1,12	
	3	10	4,00 (b)	0,94	
	4	10	4,90 (c)	0,32	

Variáveis	Grupos	N	Média	Desvio Padrão	ANOVA p-valor
Os funcionários têm liberdade para agir de forma diferenciada das práticas correntes para atingir os resultados propostos pela empresa	1	25	3,84 (a,c)	0,69	0.027
	2	16	3,13 (a)	1,31	
	3	10	3,50 (a,c)	0,97	
	4	10	4,20 (c)	0,63	
Há um sistema claro para os funcionários de como alcançar promoções de acordo com o desempenho.	1	25	1,96 (a)	0,73	0.001
	2	16	2,75 (b)	1,13	
	3	10	3,70 (c)	0,95	
	4	10	4,20 (c)	0,79	
Existe um manual de fluxos e processos das atividades da empresa.	1	25	2,96 (a)	1,02	0.001
	2	16	2,25 (a)	1,13	
	3	10	2,90 (a)	1,29	
	4	10	4,50 (c)	0,71	
Existe um manual orientando o comportamento dos funcionários dentro da empresa.	1	25	3,20 (b)	1,29	0.001
	2	16	2,56 (a,b)	1,09	
	3	10	1,70 (a)	1,06	
	4	10	4,50 (c)	0,85	
O acesso a todas as áreas da empresa é franqueado a qualquer funcionário.	1	25	3,40 (b,c)	1,32	0.012
	2	16	2,75 (a,b)	1,34	
	3	10	2,10 (a)	1,37	
	4	10	3,90 (c)	1,2	
Existem senhas para se ter acesso aos equipamentos da empresa (computadores ou outros tipos de equipamento).	1	25	2,84 (a)	1,18	0.001
	2	16	3,88 (c)	1,5	
	3	10	4,20 (c)	0,92	
	4	10	4,80 (c)	0,42	
Existe hierarquia nas senhas de acesso (determinadas senhas acessam apenas parte do sistema, enquanto outras têm maior acesso).	1	25	2,80 (a)	1,5	0.014
	2	16	3,81 (a,c)	1,38	
	3	10	4,30 (c)	0,48	
	4	10	3,80 (a,c)	1,48	
A execução das tarefas é feita de forma segregada. Ex. em um procedimento de compra, o funcionário que compra é diferente do que recebe a mercadoria, que por sua vez é diferente do que paga.	1	25	3,32 (a)	1,22	0.040
	2	16	4,12 (a,c)	1,09	
	3	10	4,40 (c)	0,52	
	4	10	3,80 (a,c)	1,32	
As tarefas realizadas pelos funcionários são revisadas pelos supervisores.	1	25	3,16 (a)	0,94	0.001
	2	16	4,13 (c)	0,81	
	3	10	4,10 (c)	0,32	
	4	10	4,70 (c)	0,48	

Variáveis	Grupos	N	Média	Desvio Padrão	ANOVA p-valor
A diretoria participa de todas as decisões.	1	25	3,72 (a)	0,79	0.001
	2	16	4,56 (c)	0,81	
	3	10	3,30 (a)	1,06	
	4	10	4,60 (c)	0,97	
A empresa é dividida em centros de custo ou departamentos.	1	25	2,84 (a)	1,18	0.001
	2	16	4,25 (b,c)	1,06	
	3	10	3,70 (b)	0,95	
	4	10	4,80 (c)	0,42	
Eu sei exatamente o que a empresa espera de mim.	1	25	4,20 (a)	0,41	0.014
	2	16	4,75 (c)	0,45	
	3	10	4,00 (a)	0,82	
	4	10	4,40 (a,c)	0,97	
A empresa motiva seus funcionários a terem iniciativas e soluções diferentes das usualmente praticadas.	1	25	3,52 (a)	0,87	0.028
	2	16	4,19 (a,c)	0,75	
	3	10	3,50 (a)	1,08	
	4	10	4,30 (c)	0,95	
A empresa estimula os funcionários a desenvolverem atividades entre si fora do ambiente de trabalho.	1	25	2,76 (a)	0,88	0.004
	2	16	3,25 (a)	1,13	
	3	10	3,30 (a)	0,82	
	4	10	4,10 (c)	0,88	
Dou e aceito sugestões de outros funcionários Com relação às tarefas do trabalho.	1	25	4,00 (a)	0,65	0.008
	2	16	4,38 (a,c)	0,81	
	3	10	3,90 (a)	0,74	
	4	10	4,80 (c)	0,42	
Existe flexibilidade de horário.	1	25	3,80 (c)	0,91	0.002
	2	16	4,31 (c)	0,79	
	3	10	2,80 (a)	1,03	
	4	10	3,90 (c)	1,1	
A empresa cria ou participa de movimentos sociais ou voluntários.	1	25	3,84 (a,c)	1,07	0.048
	2	16	3,56 (a)	1,21	
	3	10	3,40 (a)	1,51	
	4	10	4,70 (c)	0,48	

Fonte: Dados da pesquisa

Notas: (a) Representa o grupo de menor média;

(b) Representa o grupo de média intermediária;

(c) Representa o grupo de maior média.

Para a variável “Quando cumpro minhas metas sou recompensado de alguma maneira”, os grupos que tiveram as maiores médias (c) foram os grupos 2 e 4 e estes não obtiveram diferença significativa, ou seja, são iguais. Para o de médias (b) os grupos 1 e 4 são iguais perante o teste e grupos com menores médias (a) 1 e 3 também são iguais perante o teste e assim se sucede.

Para melhor visualização, a Tabela 12 foi proposta, apresentando agrupamento final de cada variável com as maiores médias dos grupos de empresas e seus respectivos controles.

TABELA 12: AGRUPAMENTO FINAL DE CADA VARIÁVEL COM AS MAIORES MÉDIAS DOS GRUPOS DE EMPRESAS E SEUS RESPECTIVOS CONTROLES.

Número da pergunta	Maiores médias dos grupos de empresas	Variáveis	Respectivos controles para cada grupo de perguntas
1	2, 4	Quando cumpro minhas metas sou recompensado de alguma maneira.	Controle de Resultado
2	2	Quando não cumpro minhas metas sou penalizado de alguma maneira.	
3	2, 4	O desempenho dos funcionários é medido pela gerência.	
4	4, 2	Os critérios para promoção ou demissão são bem claros.	
5	4, 2	A empresa oferece incentivos do tipo funcionário do mês ou programa de pontos.	
6	4, 3, 2	As metas a serem alcançadas são claras para todos os funcionários.	
8	4	É comum haver reunião dos superiores para avaliação do desempenho.	
9	4, 1, 3	Os funcionários têm liberdade para agir de forma diferenciada das práticas correntes para atingir os resultados propostos pela empresa.	Controle de Ação
10	4, 3	Há um sistema claro para os funcionários de como alcançar promoções de acordo com o desempenho.	
11	4	Existe um manual de fluxos e processos das atividades da empresa.	
12	4	Existe um manual orientando o comportamento dos funcionários dentro da empresa.	
13	4, 1	O acesso a todas as áreas da empresa é franqueado a qualquer funcionário.	
14	4, 3, 2	Existem senhas para se ter acesso aos equipamentos da empresa (computadores ou outros tipos de equipamento).	

Número da pergunta	Maiores médias dos grupos de empresas	Variáveis	Respectivos controles para cada grupo de perguntas
15	3, 2, 4	Existe hierarquia nas senhas de acesso (determinadas senhas acessam apenas parte do sistema, enquanto outras têm maior acesso).	Controle de Ação
16	3, 2, 4	A execução das tarefas é feita de forma segregada. Ex. em um procedimento de compra, o funcionário que compra é diferente do que recebe a mercadoria, que por sua vez é diferente do que paga.	
17	4, 2, 3	As tarefas realizadas pelos funcionários são revisadas pelos supervisores.	
18	4, 2	A diretoria participa de todas as decisões.	
19	4, 2	A empresa é dividida em centros de custo ou departamentos.	
22	2, 4	Eu sei exatamente o que a empresa espera de mim.	Controle de Pessoal
24	4, 2	A empresa motiva seus funcionários a terem iniciativas e soluções diferentes das usualmente praticadas.	
25	4	A empresa estimula os funcionários a desenvolverem atividades entre si fora do ambiente de trabalho.	Controle Cultural
26	4, 2	Dou e aceito sugestões de outros funcionários Com relação às tarefas do trabalho.	
27	2, 4, 1	Existe flexibilidade de horário.	
30	4, 1	A empresa cria ou participa de movimentos sociais ou voluntários.	

Fonte: Dados da pesquisa

Para o controle de resultado, as variáveis 6 e 9 tiveram três grupos de maiores médias que não são diferentes estatisticamente entre si, indicando que estas empresas se adequam a este tipo de controle. Para o controle de ação as variáveis 14, 15, 16 e 17 também tiveram três grupos de maiores médias, o controle de pessoal não obteve três grupos de maiores médias, mas sim dois para as duas variáveis 22 e 24 e o controle cultural obteve apenas a variável 27 com três grupos de médias de empresas.

4.6 RELAÇÃO DOS GRUPOS ENCONTRADOS PELO MÉTODO K-MÉDIAS COM OS ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Através do coeficiente de correlação de *Spearman*, tentou-se verificar se havia alguma correlação entre os 4 grupos de empresas formados pelo método K-médias e os artefatos de contabilidade constantes do grupo 2 do questionário.

Segundo Siegel e Castellan (2006), a correlação de *Spearman* é uma medida de associação não paramétrica entre duas variáveis em que sejam pelo menos em escala ordinal, de modo que os objetos são colocados em postos e possam ser ordenados em duas séries. As médias entre os grupos das empresas foram utilizadas para averiguar as relações lineares com as variáveis do Bloco II, ou seja, avaliar a associação de cada variável com as médias dos grupos estabelecidos pelo método de K-Médias.

Caso não houver nenhum posto estabelecido, o coeficiente de correlação de *Spearman* pode ser dado por:

$$r_s = 1 - \frac{6 \sum_{i=1}^N d_i^2}{N^3 - N},$$

onde,

d_i = a diferença nos postos entre duas variáveis;

N = o número dos pares dos valores.

Adotando o nível de significância de 5%, o coeficiente de *Spearman* para as variáveis do Bloco II com as médias dos controles são dispostas na tabela 13 :

TABELA 13: CORRELAÇÃO ENTRE AS MÉDIAS DOS GRUPOS DE EMPRESAS X VARIÁVEIS DO BLOCO II

Variáveis	Grupo de Empresas 1		Grupo de Empresas 2		Grupo de Empresas 3		Grupo de Empresas 4	
	Coefficiente de Spearman	P-Valor	Coefficiente de Spearman	P-Valor	Coefficiente de Spearman	P-Valor	Coefficiente de Spearman	P-Valor
Os gestores utilizam o orçamento como base para tomada de decisão.	0,674	0,001	0,118	0,663	-0,144	0,691	-0,321	0,365
São realizadas simulações de rentabilidade dos produtos (Receitas, Custos e Margem).	0,285	0,167	-0,139	0,607	-0,282	0,429	-0,484	0,156
A empresa possui Centros de Responsabilidade.	0,272	0,188	-0,088	0,746	-0,363	0,303	-0,350	0,322
Para efeito gerencial o custo dos produtos é calculado com base no método de Custeio por Absorção.	0,274	0,186	0,113	0,677	-0,282	0,429	-0,609	0,062
Para efeito gerencial o custo dos produtos é calculado com base no método de Custeio Variável.	0,272	0,188	-0,053	0,845	.	.	-0,612	0,060
A empresa calcula rentabilidade por cliente, canal de distribuição, região entre outros.	0,274	0,186	0,060	0,825	-0,188	0,602	-0,307	0,388
A empresa utiliza o conceito de Margem de Contribuição (Receita menos os custos e despesas variáveis dos produtos).	0,279	0,178	-0,076	0,779	-0,282	0,429	-0,802	0,005
A empresa utiliza a Margem de Contribuição por fator limitante de produção.	0,090	0,668	0,271	0,309	-0,188	0,602	-0,408	0,242
A empresa utiliza o Custeio Padrão como instrumento de controle de custos.	0,090	0,669	0,220	0,414	.	.	-0,609	0,062
Os gestores são cobrados pelas variações registradas entre o custo padrão e o custo real obtido.	0,285	0,167	0,220	0,414	-0,188	0,602	-0,609	0,062
A empresa utiliza o Custeio Baseado em Atividades (ABC).	0,272	0,188	0,338	0,201	-0,188	0,602	-0,408	0,242
A empresa acompanha a evolução dos indicadores NÃO financeiros da mesma.	0,259	0,210	0,062	0,820	-0,282	0,429	-0,802	0,005
A empresa compara alguns dos seus indicadores com os de outras empresas do mesmo setor (Benchmarking).	0,279	0,178	-0,034	0,900	-0,188	0,602	-0,609	0,062

Variáveis	Grupo de Empresas 1		Grupo de Empresas 2		Grupo de Empresas 3		Grupo de Empresas 4	
	Coeficiente de Spearman	P-Valor	Coeficiente de Spearman	P-Valor	Coeficiente de Spearman	P-Valor	Coeficiente de Spearman	P-Valor
A empresa utiliza o Balanço Scorecard.	0,062	0,767	0,309	0,245	.	.	-0,408	0,242
A empresa utiliza o EVA (Valor Econômico Adicionado) para avaliar seu desempenho econômico.	0,289	0,161	0,338	0,200	-0,188	0,602	-0,408	0,242
Índices econômico-financeiros tais como ROI, retorno sobre o PL, índices de liquidez entre outros, são constantemente utilizados pela empresa.	0,289	0,161	0,304	0,252	-0,282	0,429	-0,408	0,242
A empresa trabalha com o conceito de Valor Presente para custos e despesas.	0,273	0,187	0,127	0,640	-0,281	0,432	-0,791	0,006
A empresa tem por costume utilizar preços de transferência (Quando um setor da empresa “cobra” por produtos ou serviços prestados a outro setor da própria empresa).	0,062	0,767	0,044	0,873	-0,188	0,602	-0,609	0,062
A empresa utiliza o Custo Meta (parte do preço de venda para chegar ao custo).	0,266	0,199	0,205	0,447	.	.	-0,408	0,242
A empresa calcula o custo financeiro dos estoques.	0,266	0,199	-0,025	0,925	-0,188	0,602	-0,645	0,044
A empresa adota o conceito de Just-in-time.	0,090	0,668	0,175	0,516	.	.	-0,609	0,062
A empresa adota a filosofia Kaizen.	0,090	0,669	0,071	0,793	.	.	-0,609	0,062
Os gestores da empresa acreditam que a redução do custo é obtida na fase de projeto de um novo produto.	0,279	0,178	-0,056	0,837	-0,188	0,602	-0,609	0,062

Fonte: Dados da pesquisa

Pode-se observar a associação entre a variável “Os gestores utilizam o orçamento como base para tomada de decisão” com o “Grupo de Empresas 1” do Bloco II onde obteve-se um coeficiente de 0,674 (p-valor 0,001) com significância estatística de 5%, o que indica uma correlação moderada positiva. Para o “Grupo de Empresas 4”, houve associações negativas altas para as variáveis “A empresa

utiliza o conceito de Margem de Contribuição (Receita menos os custos e despesas variáveis dos produtos)”, “A empresa acompanha a evolução dos indicadores NÃO financeiros da mesma”, “A empresa trabalha com o conceito de Valor Presente para custos e despesas”, e “A empresa calcula o custo financeiro dos estoques”, com nível de significância de 5%.

Capítulo 5

5. CONCLUSÃO

Este trabalho foi norteado pela seguinte questão de pesquisa: existe alguma correlação entre o tipo de controle gerencial e o uso de certos artefatos de contabilidade gerencial?

Para o grupo de empresas estudado, há evidências de que não há essa relação. A pretensão inicial do trabalho era classificar as empresas pesquisadas dentro dos quatro tipos de controle estabelecidos por Merchant e Van Der Stede (2007), que são: Controle de Resultados, Controle de Ação, Controle de Pessoal e Controle Cultural. O passo seguinte foi verificar se houve alguma correlação entre o tipo de controle exercido nas empresas e os artefatos de contabilidade utilizados pelas mesmas.

Apesar de diversas tentativas, com utilização de diferentes técnicas, estatisticamente não foi possível enquadrar as empresas dentro quatro grupos pré-determinados.

Por meio da técnica de K-médias conseguiu-se discriminar quatro grupos de empresas que, levando em consideração o controle exercido, foram formados de acordo com a maior igualdade entre as empresas do grupo e maiores diferenças com relação as empresas dos outros grupos. Os grupos formados são de diferentes setores, com diferentes números de funcionários e de diferentes municípios. Não foi detectado nenhum fator que estabelecesse alguma correlação entre as empresas do grupo, a não ser a maior igualdade com relação as respostas do questionário.

Tendo discriminado esses quatro agrupamentos formados, verificou-se, através do teste de *Spearman*, a correlação destes agrupamentos com os artefatos de contabilidade utilizados pelas empresas. A correlação mostrou-se muito fraca, levando à conclusão de que o tipo de controle exercido nas empresas pesquisadas, pequenas e médias empresas da região sul serrana do estado do Espírito Santo, não interfere nos tipos de artefatos contábeis que são utilizados pelas mesmas.

As conclusões do presente trabalho não devem ser analisadas sem se considerar as peculiaridades das empresas pesquisadas. A maioria das empresas da região é de pequeno ou médio porte. Muitas delas, por não conhecerem, não aplicam vários artefatos que poderiam ser úteis no seu controle gerencial.

Uma limitação que pode ter influído consideravelmente na não correlação entre os tipos de controle e os artefatos utilizados, é o fato de que quase todas as empresas pesquisadas, assim como quase a totalidade das empresas da região, utilizam escritórios de contabilidade para o acompanhamento contábil. E há pouca diferença entre os artefatos de contabilidade oferecidos pelos escritórios na prestação de serviços para seus clientes.

Outra limitação que pode ter influenciado no trabalho é o fato de as empresas da região possuírem ambientes organizacionais parecidos. Este fato pode ter influenciado diretamente na dificuldade inicial de se enquadrar as empresas nos quatro tipos de controle pré-determinados.

A principal contribuição dessa pesquisa é o caráter inovador de tentar correlacionar o uso de controles gerenciais com artefatos de contabilidade gerencial. Cabe ressaltar que tais variáveis foram amplamente estudadas de forma isolada e fragmentada, não tendo sido encontrados estudos correlacionando ambas as

variáveis. Embora, no universo pesquisado, o resultado tenha sido negativo para essa correlação, acreditamos que essa metodologia, aplicada a um universo com empresas de maior porte, complexidade e heterogeneidade, possa gerar um horizonte de análise diferenciado sobre a correlação entre essas variáveis.

Portanto, para futuras pesquisas sobre o tema, sugere-se aplicar a metodologia deste trabalho para analisar empresas de maior porte e que possuam setor de contabilidade próprio, pois se supõe que tais empresas utilizem uma variedade maior de artefatos de contabilidade. Sugere-se ainda estudar empresas de diferentes regiões, ou empresas cujos ambientes organizacionais sejam mais heterogêneos entre si.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, A. B. ; FREZATTI, F. **Sistema de Controle Gerencial e Contextos de Processo de Estratégia: Contribuições da Teoria da Contingência**. 2007. In: 7º Congresso USP Controladoria e Contabilidade. Disponível em: www.congress USP.fipecafi.org/artigos72007/34.pdf. Acesso em 12/10/2010.

_____. **Escolha da Estrutura Apropriada de um Sistema de Controle Gerencial: Uma Proposta de Análise**. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade. v. 1, n. 3, art. 2, p. 21-44. Set/Dez. 2007. Disponível em: www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/14/16. Acesso em 15/09/2010

ANTHONY, R. N. **Planning and Control Systems: A Framework for Analysis**. Cambridge, Mass.: Graduate School of Business Administration, Harvard University, 1965.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo, 2002.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R.D. ; KAPLAN, R.S. ; YOUNG, S.M. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo, 2a. edição, 2000.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BARNAT, Ryszard. **Strategy Control**. 2005. Disponível em www.strategic-control.24xls.com. Acesso em 23/10/2010.

BRUNS, W. J. ; J. H. Waterhouse, J.H. **Budgetary Control and Organization Structure**. *Journal of Accounting Research* (Autumn 1975), pp. 177- 203

BUSSAB, W.O.; MIAZAK, E.S.; ANDRADE, D.F. **Introdução à Análise de Agrupamentos**. 9º Simpósio Brasileiro de Probabilidade e Estatística. São Paulo: IME USP, 1990.

CANAN, I. ; FONSECA, A.C.P.D. **Sistemas de Controle Gerencial: Estudo de Caso nas Empresas Bunge e Amagge**. 2006. Revista Capital Científico. Guarapuava –PR, v. 4 n. 1. Jan/Dez 2006. Disponível em: www.unicentro.br/editora/revistas/capitalcientifici/v4n1/artigo%205.pdf. Acesso em 01/09/2010.

CHENHALL, R. H. **Management Control Systems Design Within its Organizational Context: Findings from Contingency-based Research and Directions for the Future**. 2003. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, n. 2-3, p. 127-168.

CHENHALL, R. H; MORRIS, D. **The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems**. *The Accounting Review*, v. 61, n. 1, p. 16-35, January 1986.

CHIAVENATO, I. **Abordagem Contingencial da Administração**. In: Introdução a Teoria Geral da administração, 6º ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000. 579–650 p.

CORDEIRO, Almir Leite. **Modelo de avaliação dos cursos de uma instituição de ensino superior privada IESP – para utilização dentro do processo de planejamento operacional da corporação – o caso UNISUAM**. Niterói, 2008. Dissertação (Mestrado em Sistemas de Gestão). Universidade Federal Fluminense - UFF. Disponível em: http://www.btdt.ndc.uff.br/tde_arquivos/14/TDE-2008-10-07T181402Z-1718/Publico/Dissertacao%20AlmirCordeiro.pdf. Acesso em: 26 de abril de 2011.

FERREIRA, A; OTLEY, D. **The Design and Use of Management Control Systems: An Extended Framework for Analysis**. 2005. Disponível em: www.papers.ssrn.com/so13/papaers.cfm?abstract_id¼682984, 2005. Acesso em 02/08/2010.

_____. **Exploring Inter and Intra-Relationships Between the Design and Use of Management Control System**. Working paper, SSRN2006. Apr. 2006. Disponível em: www.sciencedirect.com . Acesso em : 04/08/2010

FIPECAFI. **Avaliação de Empresas: da Mensuração Contábil à Econômica**. Eliseu Martins (Organizador). 1ª. Edição. São Paulo: Atlas, 2001.

FLAMHOLTZ, E.G. **Organizational Control Systems as a Managerial Tool**. California Management Review, XXII (2), p. 50-59, Winter 1979.

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B.; GUERREIRO, R. **Diferenciações Entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial : Uma pesquisa Empírica a Partir de Pesquisadores de Vários Países**. 2006. In: 30º ENANPAD. CD Rom

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B.; REZENDE, A. J. **Relacionamento entre Atributos da Contabilidade Gerencial e Satisfação do Usuário**. Revista de Administração Mackenzie, 2007, vol. 8 [citado 2011-01-09]. Disponível em: www.redalyc.uaemex.mx/src/inicio/ArtPdfRed.jsp?iCve=195415185007 " \t "_blank". Acesso em 24/09/2010.

FREZATTI, F.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Demandas Metodológicas, Monoparadigma e o Desenvolvimento da contabilidade Gerencial**. 2008. In: II Congresso ANPCONT. Disponível em: www.anpcont.com.br/site/docs/congressoII/01/CCG061.pdf. Acesso em 12/10/2010.

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle Gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo, 2009.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5ªedição. São Paulo: Atlas, 2006.

GOMES, J. S.; AMAT. J. M. **Controle de Gestão: Um Enfoque Contextual e Organizacional**. In: Anais do IV Congresso Internacional de Custos. Campinas, 1995. Disponível em: www.intercostos.org/documentos/TEXT03-7.pdf

GREEN, F. B.; AMENKHIENAN, F. E. **Accounting Inovations: a Cross Sectional Survey of Manufacturing Firms**. *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Spring, 1992.

HAIR, J. F., et al. **Análise multivariada de dados**. Trad. Adonai S. Sant'Anna e Anselmo C. Neto. 5 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HORNGREN, C.T.; FOSTER, G.; DATAR, S.N. **Contabilidade de Custos**. 9ª Edição. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS . **International Management Accounting Practice 1**. March, 1998

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E.R. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**: aplicável às demais sociedades. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JOHNSON, T.; KAPLAN, R. S. **Relevance Lost – the Rise and Fall of Management Accounting**. Boston: Harvard Business School Press, 1987.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Design of Cost Management Systems**, 2a. Ed. Prentice Hall, 1998.

MALHOTRA, NARESH K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 4 ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. Atlas, São Paulo, 2008.

MERCHAND, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. **Management Control Systems**. 2nd Edition, 2007.

MERCHAND, K.A.; OTLEY, D. T. **A Review of the Literature on Control and Accountability**. 2007. *In: Handbook of Management Accounting Research*, Vol 2, Capítulo 13, p. 785 – 802.

MENDES, A. P. S. **Teoria da Agência Aplicada à Análise de Relações entre os Participantes dos Processos de Cooperação Tecnológica Universidade-Empresa**. 2001. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 2001.

MINGOTI, S. A. **Análise de dados através de métodos de estatística multivariada. Uma abordagem aplicada**. Belo Horizonte: Ed. UFMG, 2005.

OYADOMARI, J C.; CARDOSO, R.L.; MENDONÇA, O. R.; LIMA, M.P. **Fatores Que Influenciam A Adoção de Artefatos de Controle Gerencial Nas Empresas Brasileiras. Um Estudo Exploratório Sob A Ótica da Teoria Neo-institucional**. 2008. *In: 8º Congresso USP Controladoria e Contabilidade*. Disponível em: www.congressousp.fipecafi.org/artigos82008/193.pdf. Acesso em 01/10/2010.

OYADOMARI, J C.; BIDO, D. S.; NETO, O.R.M.; CARDOSO, R.L. **Efeitos do Uso do Sistema de Controle Gerencial no Desempenho**. 2009. *In*: 9º Congresso USP Controladoria e Contabilidade. Disponível em: www.congressousp.fipecafi.org/artigos92009/160.pdf. Acesso em 01/10/2010.

PADOVEZE, C L. **Contabilidade Gerencial**: Um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 1997.

PEREIRA, A. J. P. **Características dos Sistemas de Controle Gerencial das Pequenas e Médias Empresas do setor farmacêutico do Estado do Rio de Janeiro: Estudo de Casos**. ABCustos Associação Brasileira de Custos - Vol. 2 nº 2 - Mai/Ago 2007. Disponível em : www.unisinos.br/abcustos/_pdf/AC-2007-69.pdf

PREBLE, J. F. **Toward a Comprehensive Framework of Strategic Control**. Journal of Management Studies, 2002. 29(4), 391–409.

PROJECT MANAGEMENT INSTITUTE. **A Guide to the Project Management Body of Knowledge**. USA, Project Management Institute Inc., 2004.

SIEGEL, S.; CASTELLAN, N. J. **Estatística Não-Parmétrica para as Ciências do Comportamento**. 2º ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

SIMONS, R. **Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal**. 1995. Boston: Harvard Business School Press.

SOUTES, D. O. **Uma Investigação do Uso de Artefatos da Contabilidade Gerencial por Empresas Brasileiras**. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de São Paulo - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. São Paulo, 2006.

SOUTES, D. O.; DE ZEN, M. J. C. M. **Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial em Empresas Brasileiras**. *In*: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 5. São Paulo. *Anais...* São Paulo, 2005.

TEIXEIRA, A.J.C.; GONZAGA, R.P.; SANTOS, A.V.S.M.; NOSSA, V. **A Utilização de Ferramentas de Contabilidade Gerencial nas Empresas do Estado do Espírito Santo**. 2009. *In*: III congresso IAAER-ANPCONT. Disponível em: www.anpcont.com.br/site/docs/congressoIII/01/222.pdf. Acesso em 21/10/2010.

APÊNDICE

APÊNDICE A: TABELA 1: ANÁLISE DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS DO BLOCO I

Variáveis	Categorias	Frequência	Percentual
Quando cumpro minhas metas sou recompensado de alguma maneira.	Discordo totalmente	3	0,05
	Discordo	15	0,25
	Indiferente	6	0,10
	Concordo	26	0,43
	Concordo totalmente	11	0,18
Quando não cumpro minhas metas sou penalizado de alguma maneira.	Discordo totalmente	10	0,16
	Discordo	24	0,39
	Indiferente	4	0,07
	Concordo	16	0,26
	Concordo totalmente	7	0,11
O desempenho dos funcionários é medido pela gerência.	Discordo totalmente	2	0,03
	Discordo	10	0,16
	Indiferente	10	0,16
	Concordo	24	0,39
	Concordo totalmente	15	0,25
Os critérios para promoção ou demissão são bem claros.	Discordo totalmente	3	0,05
	Discordo	15	0,25
	Indiferente	6	0,10
	Concordo	19	0,31
	Concordo totalmente	18	0,30
A empresa oferece incentivos do tipo funcionário do mês ou programa de pontos.	Discordo totalmente	25	0,41
	Discordo	20	0,33
	Indiferente	6	0,10
	Concordo	6	0,10
	Concordo totalmente	4	0,07
As metas a serem alcançadas são claras para todos os funcionários.	Discordo totalmente	13	0,21
	Discordo	10	0,16
	Indiferente	9	0,15
	Concordo	17	0,28
	Concordo totalmente	12	0,20
Para se tomar uma decisão é necessário que haja consulta prévia ao superior.	Discordo totalmente	0	0,00
	Discordo	6	0,10
	Indiferente	6	0,10
	Concordo	29	0,48
	Concordo totalmente	20	0,33

Variáveis	Categorias	Frequência	Percentual
É comum haver reuniões dos superiores para avaliação do desempenho.	Discordo totalmente	9	0,15
	Discordo	5	0,08
	Indiferente	12	0,20
	Concordo	15	0,25
	Concordo totalmente	20	0,33
Os funcionários têm liberdade para agir de forma diferenciada das práticas correntes para atingir os resultados propostos pela empresa.	Discordo totalmente	3	0,05
	Discordo	6	0,10
	Indiferente	7	0,11
	Concordo	38	0,62
	Concordo totalmente	7	0,11
Há um sistema claro para os funcionários de como alcançar promoções de acordo com o desempenho.	Discordo totalmente	10	0,16
	Discordo	17	0,28
	Indiferente	13	0,21
	Concordo	16	0,26
	Concordo totalmente	5	0,08
Existe um manual de fluxos e processos das atividades da empresa.	Discordo totalmente	8	0,13
	Discordo	17	0,28
	Indiferente	8	0,13
	Concordo	22	0,36
	Concordo totalmente	6	0,10
Existe um manual orientando o comportamento dos funcionários dentro da empresa.	Discordo totalmente	11	0,18
	Discordo	16	0,26
	Indiferente	6	0,10
	Concordo	18	0,30
	Concordo totalmente	10	0,16
O acesso a todas as áreas da empresa é franqueado a qualquer funcionário.	Discordo totalmente	8	0,13
	Discordo	19	0,31
	Indiferente	7	0,11
	Concordo	13	0,21
	Concordo totalmente	14	0,23
Existem senhas para se ter acesso aos equipamentos da empresa (computadores ou outros tipos de equipamento).	Discordo totalmente	2	0,03
	Discordo	19	0,31
	Indiferente	0	0,00
	Concordo	17	0,28
	Concordo totalmente	23	0,38

Variáveis	Categorias	Frequência	Percentual
Existe hierarquia nas senhas de acesso (determinadas senhas acessam apenas parte do sistema, enquanto outras têm maior acesso).	Discordo totalmente	8	0,13
	Discordo	12	0,20
	Indiferente	3	0,05
	Concordo	19	0,31
	Concordo totalmente	19	0,31
A execução das tarefas é feita de forma segregada. Ex. em um procedimento de compra, o funcionário que compra é diferente do que recebe a mercadoria, que por sua vez é diferente do que paga.	Discordo totalmente	2	0,03
	Discordo	10	0,16
	Indiferente	7	0,11
	Concordo	22	0,36
	Concordo totalmente	20	0,33
As tarefas realizadas pelos funcionários são revisadas pelos supervisores.	Discordo totalmente	0	0,00
	Discordo	9	0,15
	Indiferente	7	0,11
	Concordo	31	0,51
	Concordo totalmente	14	0,23
A diretoria participa de todas as decisões.	Discordo totalmente	1	0,02
	Discordo	5	0,08
	Indiferente	8	0,13
	Concordo	25	0,41
	Concordo totalmente	22	0,36
A empresa é dividida em centros de custo ou departamentos.	Discordo totalmente	6	0,10
	Discordo	6	0,10
	Indiferente	7	0,11
	Concordo	25	0,41
	Concordo totalmente	17	0,28
A empresa incentiva a participação em cursos de aperfeiçoamento.	Discordo totalmente	2	0,03
	Discordo	6	0,10
	Indiferente	4	0,07
	Concordo	23	0,38
	Concordo totalmente	26	0,43
A empresa oferece todo o suporte material para o desempenho das tarefas.	Discordo totalmente	1	0,02
	Discordo	2	0,03
	Indiferente	0	0,00
	Concordo	23	0,38
	Concordo totalmente	35	0,57

Variáveis	Categorias	Frequência	Percentual
Eu sei exatamente o que a empresa espera de mim.	Discordo totalmente	0	0,00
	Discordo	2	0,03
	Indiferente	0	0,00
	Concordo	34	0,56
	Concordo totalmente	25	0,41
Tenho liberdade no desempenho de minhas tarefas.	Discordo totalmente	1	0,02
	Discordo	0	0,00
	Indiferente	0	0,00
	Concordo	30	0,49
	Concordo totalmente	30	0,49
A empresa motiva seus funcionários a terem iniciativas e soluções diferentes das usualmente praticadas.	Discordo totalmente	1	0,02
	Discordo	6	0,10
	Indiferente	9	0,15
	Concordo	32	0,52
	Concordo totalmente	13	0,21
A empresa estimula os funcionários a desenvolverem atividades entre si fora do ambiente de trabalho.	Discordo totalmente	1	0,02
	Discordo	18	0,30
	Indiferente	16	0,26
	Concordo	20	0,33
	Concordo totalmente	6	0,10
Dou e aceito sugestões de outros funcionários Com relação às tarefas do trabalho.	Discordo totalmente	0	0,00
	Discordo	2	0,03
	Indiferente	5	0,08
	Concordo	32	0,52
	Concordo totalmente	22	0,36
Existe flexibilidade de horário.	Discordo totalmente	1	0,02
	Discordo	10	0,16
	Indiferente	4	0,07
	Concordo	32	0,52
	Concordo totalmente	14	0,23
Há parentes entre os funcionários da empresa.	Discordo totalmente	9	0,15
	Discordo	8	0,13
	Indiferente	2	0,03
	Concordo	20	0,33
	Concordo totalmente	22	0,36

Variáveis	Categorias	Frequência	Percentual
Quando há divergência de opinião a decisão é tomada em reuniões.	Discordo totalmente	9	0,15
	Discordo	9	0,15
	Indiferente	7	0,11
	Concordo	19	0,31
	Concordo totalmente	17	0,28
A empresa cria ou participa de movimentos sociais ou voluntários.	Discordo totalmente	5	0,08
	Discordo	4	0,07
	Indiferente	5	0,08
	Concordo	29	0,48
	Concordo totalmente	18	0,30
Há um clima competitivo entre os trabalhadores da empresa.	Discordo totalmente	13	0,21
	Discordo	14	0,23
	Indiferente	11	0,18
	Concordo	20	0,33
	Concordo totalmente	3	0,05

Fonte: Dados da pesquisa

APÊNDICE B:TABELA 2:ANÁLISE DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS DO BLOCO II

Variáveis	Categorias	Frequência	Percentual
Os gestores utilizam o orçamento como base para tomada de decisão.	Discordo totalmente	9	0,15
	Discordo	23	0,38
	Indiferente	0	0,00
	Concordo	16	0,26
	Concordo totalmente	13	0,21
São realizadas simulações de rentabilidade dos produtos (Receitas, Custos e Margem).	Discordo totalmente	42	0,69
	Discordo	0	0,00
	Indiferente	0	0,00
	Concordo	11	0,18
	Concordo totalmente	8	0,13
A empresa possui Centros de Responsabilidade.	Discordo totalmente	44	0,72
	Discordo	3	0,05
	Indiferente	3	0,05
	Concordo	4	0,07
	Concordo totalmente	7	0,11
Para efeito gerencial o custo dos produtos é calculado com base no método de Custeio por Absorção.	Discordo totalmente	48	0,79
	Discordo	2	0,03
	Indiferente	3	0,05
	Concordo	4	0,07
	Concordo totalmente	4	0,07
Para efeito gerencial o custo dos produtos é calculado com base no método de Custeio Variável.	Discordo totalmente	51	0,84
	Discordo	3	0,05
	Indiferente	2	0,03
	Concordo	5	0,08
	Concordo totalmente	0	0,00
A empresa calcula rentabilidade por cliente, canal de distribuição, região entre outros.	Discordo totalmente	49	0,80
	Discordo	1	0,02
	Indiferente	3	0,05
	Concordo	7	0,11
	Concordo totalmente	1	0,02
A empresa utiliza o conceito de Margem de Contribuição (Receita menos os custos e despesas variáveis dos produtos).	Discordo totalmente	46	0,75
	Discordo	2	0,03
	Indiferente	0	0,00
	Concordo	12	0,20
	Concordo totalmente	1	0,02

Variáveis	Categorias	Frequência	Percentual
A empresa utiliza a Margem de Contribuição por fator limitante de produção.	Discordo totalmente	54	0,89
	Discordo	5	0,08
	Indiferente	1	0,02
	Concordo	0	0,00
	Concordo totalmente	1	0,02
A empresa utiliza o Custeio Padrão como instrumento de controle de custos.	Discordo totalmente	53	0,87
	Discordo	2	0,03
	Indiferente	2	0,03
	Concordo	3	0,05
	Concordo totalmente	1	0,02
Os gestores são cobrados pelas variações registradas entre o custo padrão e o custo real obtido.	Discordo totalmente	51	0,84
	Discordo	3	0,05
	Indiferente	4	0,07
	Concordo	3	0,05
	Concordo totalmente	0	0,00
A empresa utiliza o Custeio Baseado em Atividades (ABC).	Discordo totalmente	53	0,87
	Discordo	3	0,05
	Indiferente	3	0,05
	Concordo	2	0,03
	Concordo totalmente	0	0,00
A empresa acompanha a evolução dos indicadores financeiros da mesma.	Discordo totalmente	47	0,77
	Discordo	0	0,00
	Indiferente	1	0,02
	Concordo	13	0,21
	Concordo totalmente	0	0,00
A empresa compara alguns dos seus indicadores com os de outras empresas do mesmo setor (Benchmarking).	Discordo totalmente	51	0,84
	Discordo	2	0,03
	Indiferente	2	0,03
	Concordo	5	0,08
	Concordo totalmente	1	0,02
A empresa utiliza o Balanço Scorecard.	Discordo totalmente	58	0,95
	Discordo	3	0,05
	Indiferente	0	0,00
	Concordo	0	0,00
	Concordo totalmente	0	0,00

Variáveis	Categorias	Frequência	Percentual
A empresa utiliza o EVA Econômico Adicionado) para avaliar desempenho econômico. (Valor para seu	Discordo totalmente	54	0,89
	Discordo	2	0,03
	Indiferente	3	0,05
	Concordo	2	0,03
	Concordo totalmente	0	0,00
Índices econômico-financeiros tais como ROI, retorno sobre o PL, índices de liquidez entre outros, são constantemente utilizados pela empresa.	Discordo totalmente	53	0,87
	Discordo	3	0,05
	Indiferente	1	0,02
	Concordo	3	0,05
	Concordo totalmente	1	0,02
A empresa trabalha com o conceito de Valor Presente para custos e despesas.	Discordo totalmente	48	0,79
	Discordo	6	0,10
	Indiferente	0	0,00
	Concordo	6	0,10
	Concordo totalmente	1	0,02
A empresa tem por costume utilizar preços de transferência (Quando um setor da empresa "cobra" por produtos ou serviços. prestados a outro setor da própria empresa).	Discordo totalmente	52	0,85
	Discordo	4	0,07
	Indiferente	0	0,00
	Concordo	5	0,08
	Concordo totalmente	0	0,00
A empresa utiliza o Custo Meta (parte do preço de venda para chegar ao custo).	Discordo totalmente	53	0,87
	Discordo	5	0,08
	Indiferente	0	0,00
	Concordo	3	0,05
	Concordo totalmente	0	0,00
A empresa calcula o custo financeiro dos estoques.	Discordo totalmente	46	0,75
	Discordo	5	0,08
	Indiferente	1	0,02
	Concordo	9	0,15
	Concordo totalmente	0	0,00
A empresa adota o conceito de Just-in-time.	Discordo totalmente	53	0,87
	Discordo	6	0,10
	Indiferente	0	0,00
	Concordo	2	0,03
	Concordo totalmente	0	0,00

Variáveis	Categorias	Frequência	Percentual
A empresa adota a filosofia Kaizen.	Discordo totalmente	54	0,89
	Discordo	3	0,05
	Indiferente	0	0,00
	Concordo	3	0,05
	Concordo totalmente	1	0,02
Os gestores da empresa acreditam que a redução do custo é obtida na fase de projeto de um novo produto.	Discordo totalmente	47	0,77
	Discordo	2	0,03
	Indiferente	5	0,08
	Concordo	4	0,07
	Concordo totalmente	3	0,05

Fonte: Dados da pesquisa

APÊNDICE C:TABELA 3:ANÁLISE DESCRITIVA DAS VARIÁVEIS DO BLOCO III

Variáveis	Categorias	Frequência	Percentual
Qual o setor de atuação da empresa?	Indústria	16	26,2
	Comércio	40	65,6
	Serviços	3	4,9
	Agropecuária	2	3,3
Qual o nível de faturamento anual da empresa?	Micro	2	3,3
	Pequena	41	67,2
	Média	16	26,2
	Grande	2	3,3
Qual a quantidade de funcionários da empresa?	Micro	19	31,1
	Pequena	37	60,7
	Média	4	6,6
	Grande	1	1,6
Possui contabilidade própria?	Sim	14	23,0
	Não	47	77,0

Fonte: Dados da pesquisa

APÊNDICE D: TABELA 5: TESTE DE NORMALIDADE

	Kolmogorov-Smirnov (a)			Shapiro-Wilk		
	Estatística	Graus de Liberdade	P-valor	Estatística	Graus de Liberdade	P-valor
Quando cumpro minhas metas sou recompensado de alguma maneira.	0,287	61	0.001	0,860	61	0.001
Quando não cumpro minhas metas sou penalizado de alguma maneira.	0,277	61	0.001	0,861	61	0.001
O desempenho dos funcionários é medido pela gerência.	0,260	61	0.001	0,872	61	0.001
Os critérios para promoção ou demissão são bem claros.	0,241	61	0.001	0,853	61	0.001
A empresa oferece incentivos do tipo funcionário do mês ou programa de pontos.	0,264	61	0.001	0,800	61	0.001
As metas a serem alcançadas são claras para todos os funcionários.	0,212	61	0.001	0,873	61	0.001
Para se tomar uma decisão é necessário que haja consulta prévia ao superior.	0,289	61	0.001	0,806	61	0.001
É comum haver reunião dos superiores para avaliação do desempenho.	0,206	61	0.001	0,848	61	0.001
Os funcionários têm liberdade para agir de forma diferenciada das práticas correntes para atingir os resultados propostos pela empresa	0,375	61	0.001	0,768	61	0.001
Há um sistema claro para os funcionários de como alcançar promoções de acordo com o desempenho.	0,190	61	0.001	0,905	61	0.001
Existe um manual de fluxos e processos das atividades da empresa.	0,242	61	0.001	0,882	61	0.001
Existe um manual orientando o comportamento dos funcionários dentro da empresa.	0,221	61	0.001	0,876	61	0.001
O acesso a todas as áreas da empresa é franqueado a qualquer funcionário.	0,225	61	0.001	0,871	61	0.001
Existem senhas para se ter acesso aos equipamentos da empresa (computadores ou outros tipos de equipamento).	0,256	61	0.001	0,787	61	0.001

Perguntas	Kolmogorov-Smirnov (a)			Shapiro-Wilk		
	Estatística	Graus de Liberdade	P-valor	Estatística	Graus de Liberdade	P-valor
Existe hierarquia nas senhas de acesso (determinadas senhas acessam apenas parte do sistema, enquanto outras têm maior acesso).	0,265	61	0.001	0,833	61	0.001
A execução das tarefas é feita de forma segregada. Ex. em um procedimento de compra, o funcionário que compra é diferente do que recebe a mercadoria, que por sua vez é diferente do que paga.	0,261	61	0.001	0,843	61	0.001
As tarefas realizadas pelos funcionários são revisadas pelos supervisores.	0,312	61	0.001	0,820	61	0.001
A diretoria participa de todas as decisões.	0,264	61	0.001	0,825	61	0.001
A empresa é dividida em centros de custo ou departamentos.	0,291	61	0.001	0,831	61	0.001
A empresa incentiva a participação em cursos de aperfeiçoamento.	0,279	61	0.001	0,778	61	0.001
A empresa oferece todo o suporte material para o desempenho das tarefas.	0,322	61	0.001	0,636	61	0.001
Eu sei exatamente o que a empresa espera de mim.	0,290	61	0.001	0,683	61	0.001
Tenho liberdade no desempenho de minhas tarefas.	0,289	61	0.001	0,620	61	0.001
A empresa motiva seus funcionários a terem iniciativas e soluções diferentes das usualmente praticadas.	0,314	61	0.001	0,836	61	0.001
A empresa estimula os funcionários a desenvolverem atividades entre si fora do ambiente de trabalho.	0,209	61	0.001	0,885	61	0.001
Dou e aceito sugestões de outros funcionários Com relação às tarefas do trabalho.	0,271	61	0.001	0,781	61	0.001
Existe flexibilidade de horário.	0,336	61	0.001	0,809	61	0.001
Há parentes entre os funcionários da empresa.	0,290	61	0.001	0,796	61	0.001
Quando há divergência de opinião a decisão é tomada em reuniões.	0,247	61	0.001	0,853	61	0.001

Perguntas	Kolmogorov-Smirnov (a)			Shapiro-Wilk		
	Estatística	Graus de Liberdade	P-valor	Estatística	Graus de Liberdade	P-valor
A empresa cria ou participa de movimentos sociais ou voluntários.	0,326	61	0.001	0,787	61	0.001
Há um clima competitivo entre os trabalhadores da empresa.	0,213	61	0.001	0,878	61	0.001
Os gestores utilizam o orçamento como base para tomada de decisão.	0,282	61	0.001	0,834	61	0.001
São realizadas simulações de rentabilidade dos produtos (Receitas, Custos e Margem).	0,433	61	0.001	0,627	61	0.001
A empresa possui Centros de Responsabilidade.	0,433	61	0.001	0,593	61	0.001
Para efeito gerencial o custo dos produtos é calculado com base no método de Custeio por Absorção.	0,469	61	0.001	0,526	61	0.001
Para efeito gerencial o custo dos produtos é calculado com base no método de Custeio Variável.	0,493	61	0.001	0,446	61	0.001
A empresa calcula rentabilidade por cliente, canal de distribuição, região entre outros.	0,484	61	0.001	0,512	61	0.001
A empresa utiliza o conceito de Margem de Contribuição (Receita menos os custos e despesas variáveis dos produtos).	0,460	61	0.001	0,553	61	0.001
A empresa utiliza a Margem de Contribuição por fator limitante de produção.	0,500	61	0.001	0,328	61	0.001
A empresa utiliza o Custeio Padrão como instrumento de controle de custos.	0,506	61	0.001	0,401	61	0.001
Os gestores são cobrados pelas variações registradas entre o custo padrão e o custo real obtido.	0,493	61	0.001	0,457	61	0.001
A empresa utiliza o Custeio Baseado em Atividades (ABC).	0,506	61	0.001	0,401	61	0.001
A empresa acompanha a evolução dos indicadores NÃO financeiros da mesma.	0,475	61	0.001	0,526	61	0.001
A empresa compara alguns dos seus indicadores com os de outras empresas do mesmo setor (Benchmarking).	0,494	61	0.001	0,459	61	0.001

Perguntas	Kolmogorov-Smirnov (a)			Shapiro-Wilk		
	Estatística	Gaus de Liberdade	P-valor	Estatística	Gaus de Liberdade	P-valor
A empresa utiliza o Balanço Scorecard.	0,540	61	0.001	0,224	61	0.001
A empresa utiliza o EVA (Valor Econômico Adicionado) para avaliar seu desempenho econômico.	0,515	61	0.001	0,374	61	0.001
Índices econômico-financeiros tais como ROI, retorno sobre o PL, índices de liquidez entre outros, são constantemente utilizados pela empresa.	0,503	61	0.001	0,390	61	0.001
A empresa trabalha com o conceito de Valor Presente para custos e despesas.	0,460	61	0.001	0,502	61	0.001
A empresa tem por costume utilizar preços de transferência (Quando um setor da empresa "cobra" por produtos ou serviços prestados a outro setor da própria empresa).	0,496	61	0.001	0,404	61	0.001
A empresa utiliza o Custo Meta (parte do preço de venda para chegar ao custo).	0,499	61	0.001	0,370	61	0.001
A empresa calcula o custo financeiro dos estoques.	0,450	61	0.001	0,540	61	0.001
A empresa adota o conceito de Just-in-time.	0,497	61	0.001	0,368	61	0.001
A empresa adota a filosofia Kaizen.	0,509	61	0.001	0,353	61	0.001
Os gestores da empresa acreditam que a redução do custo é obtida na fase de projeto de um novo produto.	0,461	61	0.001	0,554	61	0.001
Qual o setor de atuação da empresa?	0,329	61	0.001	0,723	61	0.001
Qual o nível de faturamento anual da empresa?	0,397	61	0.001	0,718	61	0.001
Qual a quantidade de funcionários da empresa?	0,320	61	0.001	0,754	61	0.001
Possui contabilidade própria?	0,476	61	0.001	0,520	61	0.001

Fonte: Dados da pesquisa

APÊNDICE E: MODELO DE QUESTIONÁRIO

O presente questionário faz parte de um trabalho que visa analisar os tipos de controle exercidos pelas empresas da Região Sul Serrana, e quais os artefatos de contabilidade são utilizados pelas mesmas.

1. Independentemente de sua posição em relação aos questionamentos, favor responder o presente questionário tendo como parâmetro apenas a realidade da sua empresa.
2. Todas as informações prestadas serão tratadas com sigilo.
3. Em nenhum momento da pesquisa a resposta será vinculada ao nome da empresa.
4. Também em nenhum momento será revelado o nome do respondente.
5. A finalidade do trabalho não é fazer nenhum tipo de “julgamento” da empresa, mas tão somente conseguir o maior número de informações que ajudem a finalidade da pesquisa.
6. Para cada questão deverá haver apenas uma resposta, que pode ser uma das seguintes: Discordo totalmente, Discordo parcialmente, Indiferente, Concordo parcialmente ou Concordo totalmente. A resposta deverá ser através de um X na coluna referente.
7. Após contato telefônico ou por email, o questionário será recolhido pessoalmente.
8. Desde já agradeço a gentileza pelo tempo dispensado na execução desta tarefa.

BLOCO I – Tipos de controle

Sentença	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Indiferente	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
Quando cumpro minhas metas sou recompensado de alguma maneira					
Quando não cumpro minhas metas sou penalizado de alguma maneira					
O desempenho dos funcionários é medido pela gerência					
Os critérios para promoção ou demissão são bem claros					
A empresa oferece incentivos do tipo funcionário do mês ou programa de pontos					
As metas a serem alcançadas são claras para todos os funcionários					
Para se tomar uma decisão é necessário que haja consulta prévia ao superior					
É comum haver reunião dos superiores para avaliação do desempenho					
Os funcionários tem liberdade para agir de forma diferenciada das práticas correntes para atingir os resultados propostos pela empresa					
Há um sistema claro para os funcionários de como alcançar promoções de acordo com o desempenho					
Existe um manual de fluxos e processos das atividades da empresa					
Existe um manual orientando o comportamento dos funcionários dentro da empresa					
O acesso a todas as áreas da empresa é franqueado a qualquer funcionário					
Existem senhas para se ter acesso aos equipamentos da empresa (computadores ou outros tipos de equipamento)					
Existe hierarquia nas senhas de acesso. (determinadas senhas acessam apenas parte do sistema, enquanto outras têm maior acesso)					
A execução das tarefas é feita de forma segregada. Ex. em um procedimento de compra, o funcionário que compra é diferente do que recebe a mercadoria, que por sua vez é diferente do que paga.					
As tarefas realizadas pelos funcionários são revisadas pelos supervisores					

Sentença	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Indiferente	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
A diretoria participa de todas as decisões					
A empresa é dividida em centros de custo ou Departamentos					
A empresa incentiva a participação em cursos de aperfeiçoamento					
A empresa oferece todo o suporte material para o desempenho das tarefas					
Eu sei exatamente o que a empresa espera de Mim					
Tenho liberdade no desempenho de minhas tarefas					
A empresa motiva seus funcionários a terem iniciativas e soluções diferentes das usualmente praticadas					
A empresa estimula os funcionários a desenvolverem atividades entre si fora do ambiente de trabalho					
Dou e aceito sugestões de outros funcionários Com relação às tarefas do trabalho					
Existe flexibilidade de horário					
Há parentes entre os funcionários da empresa					
Quando há divergência de opinião a decisão é tomada em reuniões					
A empresa cria ou participa de movimentos sociais ou voluntários					
Há um clima competitivo entre os trabalhadores da empresa					

BLOCO II – Artefatos utilizados

Sentença	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Indiferente	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
Os gestores utilizam o orçamento como base para tomada de decisão					
São realizadas simulações de rentabilidade dos produtos (Receitas, Custos e Margem)					
A empresa possui Centros de Responsabilidade					
Para efeito gerencial o custo dos produtos é calculado com base no método de Custeio por Absorção					
Para efeito gerencial o custo dos produtos é calculado com base no método de Custeio Variável					
A empresa calcula rentabilidade por cliente, canal de distribuição, região entre outros					
A empresa utiliza o conceito de Margem de Contribuição (Receita menos os custos e despesas variáveis dos produtos)					
A empresa utiliza a Margem de Contribuição por fator limitante de produção					
A empresa utiliza o Custeio Padrão como instrumento de controle de custos					
Os gestores são cobrados pelas variações registradas entre o custo padrão e o custo real obtido					
A empresa utiliza o Custeio Baseado em Atividades (ABC)					
A empresa acompanha a evolução dos indicadores NÃO financeiros da mesma					
A empresa compara alguns dos seus indicadores com os de outras empresas do mesmo setor (<i>Benchmarking</i>)					
A empresa utiliza o <i>Balanço Scorecard</i>					
A empresa utiliza o EVA (Valor Econômico Adicionado) para avaliar seu desempenho econômico					

Sentença	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Indiferente	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente
Índices econômico-financeiros tais como ROI , retorno sobre o PL, índices de liquidez entre outros, são constantemente utilizados pela empresa.					
A empresa trabalha com o conceito de Valor Presente para custos e despesas					
A empresa tem por costume utilizar preços de transferência (Quando um setor da empresa “cobra” por produtos ou serviços prestados a outro setor da própria empresa)					
A empresa utiliza o Custo Meta (parte do preço de venda para chegar ao custo)					
A empresa calcula o custo financeiro dos estoques					
A empresa adota o conceito de <i>Just-in-time</i>					
A empresa adota a filosofia <i>Kaizen</i>					
Os gestores da empresa acreditam que a redução do custo é obtida na fase de projeto de um novo produto					

BLOCO III – Caracterização da Empresa e do Respondente

1. Setor de atuação

() Comércio () Indústria () Serviços () outro

2. Segmento ou ramo

3. Faturamento anual

() Até R\$ 1.200.000 () Até R\$ 10.500.000 () Até R\$ 60.000.000

() Acima de R\$ 60.000.000

4. Número de funcionários

() Até 19 () Até 99 () Até 499 () Acima de 499

5. Qual a sua formação?

6. A quanto tempo trabalha na empresa?

7. Qual a função que você desempenha na empresa?