

Artefatos Contábeis usados nos Sistemas de Controle Gerencial de Mercados Varejistas de Pequeno Porte

Ivan Canan (UNEMAT e FEA/USP) - ivan.canan@uol.com.br

Juliano Lima Soares (Unic) - julianoolda@hotmail.com

Geovane Paulo Sornberger (UNEMAT) - geovane2103@yahoo.com.br

Arlete Redivo (UNEMAT) - arlete@unemat-net.br

Resumo:

A pesquisa retratada neste artigo buscou investigar as práticas contábeis utilizadas em empresas de pequeno porte, tendo como objetivo identificar os artefatos contábeis que tendem a ser utilizados no processo de gestão dos estabelecimentos de varejo do setor mercadista de pequeno porte. A pesquisa foi realizada em empresas desta natureza que estão localizadas na cidade de Sinop/MT, e a metodologia adotada utilizou conceitos da pesquisa survey. A coleta de dados foi realizada através de questionários, que buscaram identificar, além de processos de identificação de eventos econômicos, mensuração e processamento de dados e fornecimento de informações voltadas ao processo de gestão, também o nível de formalização dedicado a estes processos, e o nível de necessidade que os gestores atribuem às informações fornecidas por estes artefatos. Os dados obtidos indicaram que as empresas incluídas na pesquisa tendem a desenvolver várias práticas análogas aos processos que caracterizam os artefatos contábeis utilizados na pesquisa, porém com baixo nível de formalidade (estes processos tendem a ser desenvolvidos pelos gestores e/ou funcionários de confiança). Ao mesmo tempo, os dados também indicaram que os artefatos contábeis não utilizados pelas empresas são de conhecimento destes gestores, que optam por não utilizá-los, apesar de os classificarem como úteis. Finalmente, os dados indicaram que existem diferenças no uso dos artefatos contábeis em empresas com diferentes números de departamentos.

Palavras-chave: *Empresas de Pequeno Porte; Artefatos Contábeis; Controle Gerencial; Tomada de Decisão*

Área temática: *Gestão de Custos para Micros, Pequenas e Médias Empresas*

Artefatos Contábeis usados nos Sistemas de Controle Gerencial de Mercados Varejistas de Pequeno Porte

Resumo

A pesquisa retratada neste artigo buscou investigar as práticas contábeis utilizadas em empresas de pequeno porte, tendo como objetivo identificar os artefatos contábeis que tendem a ser utilizados no processo de gestão dos estabelecimentos de varejo do setor mercadista de pequeno porte. A pesquisa foi realizada em empresas desta natureza que estão localizadas na cidade de Sinop/MT, e a metodologia adotada utilizou conceitos da pesquisa survey. A coleta de dados foi realizada através de questionários, que buscaram identificar, além de processos de identificação de eventos econômicos, mensuração e processamento de dados e fornecimento de informações voltadas ao processo de gestão, também o nível de formalização dedicado a estes processos, e o nível de necessidade que os gestores atribuem às informações fornecidas por estes artefatos. Os dados obtidos indicaram que as empresas incluídas na pesquisa tendem a desenvolver várias práticas análogas aos processos que caracterizam os artefatos contábeis utilizados na pesquisa, porém com baixo nível de formalidade (estes processos tendem a ser desenvolvidos pelos gestores e/ou funcionários de confiança). Ao mesmo tempo, os dados também indicaram que os artefatos contábeis não utilizados pelas empresas são de conhecimento destes gestores, que optam por não utilizá-los, apesar de os classificarem como úteis. Finalmente, os dados indicaram que existem diferenças no uso dos artefatos contábeis em empresas com diferentes números de departamentos.

Palavras-chave: Empresas de Pequeno Porte; Artefatos Contábeis; Controle Gerencial; Tomada de Decisão

Área Temática: Gestão de Custos para Micros, Pequenas e Médias Empresas

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade nas empresas de pequeno porte brasileiras é um tema que costuma atrair bastante atenção, ao mesmo tempo em que tende a dividir opiniões na literatura da área. A aparente polêmica muitas vezes está relacionada a diferentes concepções da contabilidade, e ao nível de formalização que se exige de um sistema de processamento de informações contábeis para que seja considerada contabilidade. Neste artigo, o conceito de contabilidade utilizado se fundamenta no processo contábil de identificação de eventos econômicos, mensuração e processamento de dados, e fornecimento de informações úteis, para investigar quais práticas contábeis são utilizadas em empresas varejistas de pequeno porte do ramo mercadista cujo objetivo fosse fornecer informações úteis ao processo de gestão. Esta concepção permite que sejam consideradas como práticas contábeis processos que podem estar ou não estar integrados ao sistema contábil mantido para finalidades fiscais e societárias, e justifica-se pela possibilidade de compreensão das práticas de natureza contábil que podem colaborar para que empresas de pequeno porte sejam mais bem geridas.

Os empreendimentos de varejo, em especial os do setor mercadista, são organizações comerciais com o objetivo de venda de produtos alimentícios e não alimentícios. As empresas desse setor podem ser de grande ou pequeno porte, sendo classificadas como minimercados, lojas de conveniências, supermercados compactos, supermercados convencionais, super lojas, hipermercados e clubes atacadistas. Variando assim, em seu tamanho, quantidade de itens comercializados, quantidade de *check out* (caixas registradores), número de funcionários entre outros. Nessas organizações pode haver diversas combinações internas de setores ou

departamentos. Cada qual passa a ser uma parte da empresa, necessitando de planejamentos para a melhor execução e controle, de modo a facilitar a avaliação dos resultados operacionais e financeiros.

Neste sentido a questão que surge é: *Quais instrumentos contábeis são utilizados no processo de gestão dos mercados e supermercados?* Com o propósito de responder a essa questão, o objetivo geral desse estudo é descrever como os instrumentos contábeis são utilizados no processo de gestão nos mercados e supermercados. Os objetivos específicos se preocuparam em identificar quais instrumentos contábeis são utilizados no processo de gestão, verificar o nível de formalidade, ou seja, quem os executa, apurar seu nível de necessidade, e, avaliar o processo de gestão no sentido de diagnosticar como a contabilidade gerencial é usada nesse processo.

A pesquisa retratada neste artigo se justifica primeiramente pela natureza utilitarista dos resultados. Com base nas informações obtidas, é possível alimentar discussões e debates sobre as práticas contábeis nas empresas de pequeno porte (especialmente no segmento escolhido) nos ambientes de aprendizagem. Porém, a pesquisa também corrobora com o desenvolvimento do conhecimento contábil ao unir conceitos de controle gerencial geralmente utilizados em organizações complexas à ambientes onde os níveis de informalidade tendem a ser bastante acentuados.

O artigo está organizado da seguinte forma: a seção 1 apresenta o tema, sua importância, objetivos e justificativas para tal, da qual faz parte essa introdução; na seção 2 são apresentados os aspectos teóricos abordados para realização da pesquisa; a seção 3 evidencia o método de pesquisa utilizado; na seção 4 são apresentados os resultados obtidos a partir dos dados coletados e sua posterior tabulação e análise; e, finalmente, a seção 5 contempla a conclusão e as considerações finais.

2. REFERÊNCIAS TEÓRICAS

Nesta seção são apresentados os pressupostos teóricos tomados por base para elaboração do estudo, agregando um conjunto de conceitos sobre contabilidade gerencial, tomada de decisão, controle gerencial e algumas ferramentas da contabilidade gerencial.

2.1 Os sistemas de controle gerenciais

O esquema básico de um sistema de controle gerencial, segundo Flamholtz (1996), consiste num processo de comparação entre o que se espera que aconteça e o que aconteceu de fato. Este processo, que pode ser vislumbrado na figura 1, envolve diferentes etapas, a iniciar-se pela compreensão do ambiente interno e externo de uma entidade para o desenvolvimento de um planejamento estratégico, tático e operacional. No subsistema de planejamento são estabelecidos os objetivos e as metas que se considera adequadas ou satisfatórias. Estas metas e objetivos orientam os membros da organização na direção esperada pela administração responsável. A etapa de controle gerencial que se segue é o subsistema de mensuração, onde se busca identificar o comportamento, resultados alcançados e o desempenho dos membros da organização, de modo a permitir a comparação com o que fora planejado. O subsistema de Mensuração permite que haja o confronto entre o planejamento e a execução do trabalho, de onde resultam informações sobre o que ocorreu de maneira diferente do esperado. Este processo fornece informações úteis para a correção de decisões e ações que tenham provocado resultados não satisfatórios. Este processo, entretanto, também passa por pelo sistema de Avaliação e Recompensa, onde as informações são analisadas para distinguir as variações positivas e negativas e descobrir as possíveis causas e responsabilidades que as envolvem, e são utilizadas para novas elaborações de planejamento, ou na correção dos comportamentos.

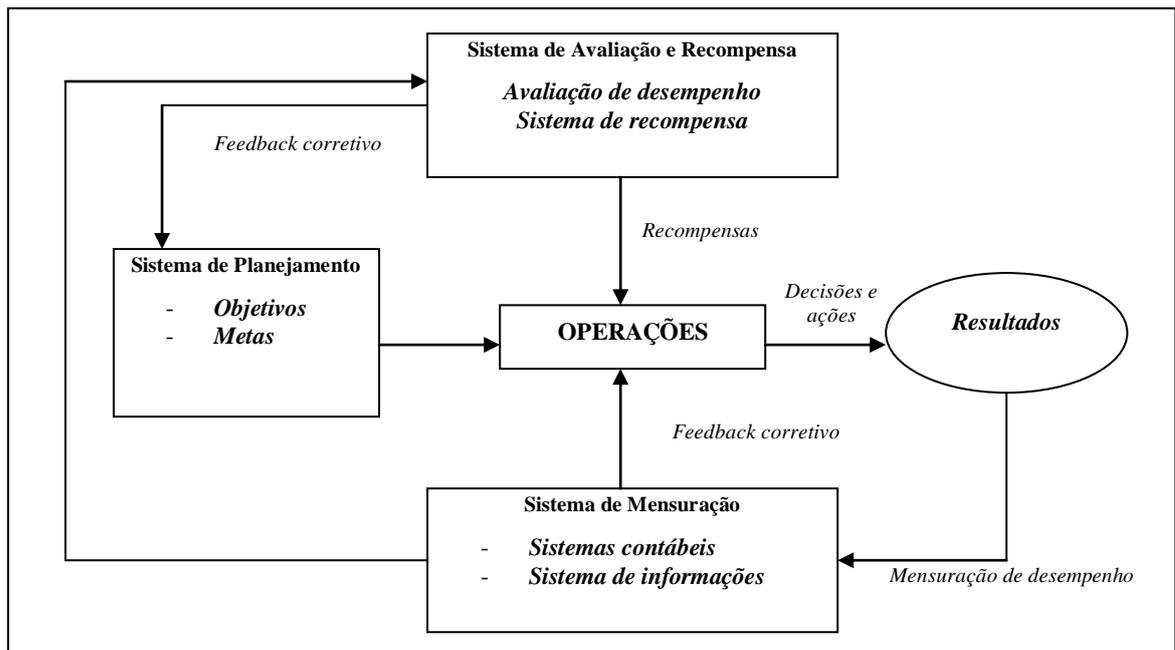


Figura 1 – Esquema básico de Sistema de Controle Gerencial

Fonte: Flamholtz (1996; pg 600).

Para Flamholtz (1996), diferentemente do controle em si (que tende a apontar imediatamente o comportamento incorreto ou inadequado), o processo de controle gerencial dificilmente fornece informações com a mesma precisão. Um sistema de controle gerencial relaciona-se com fatores de natureza humana, e os próprios indicadores utilizados nas etapas de identificação e mensuração de desempenho podem provocar comportamentos adversos daqueles que eram desejados. Desta maneira, um sistema de controle gerencial lida com a necessidade de constante revisão e avaliação de resultados, mas deve fornecer as informações essenciais que permitam o controle gerencial.

Este processo de controle gerencial é fundamental para a gestão das empresas, uma vez que a administração necessita direcionar os membros de uma organização para objetivos comuns, mesmo lidando eles com objetivos individuais distintos e, por ventura, não muitas vezes antagônicos. Assim, um processo de controle gerencial ideal seria aquele que consegue fornecer informações úteis para o direcionamento dos membros de uma organização aos objetivos centrais da entidade, mesmo lidando com os limites que o comportamento humano implica. As informações úteis neste processo vão além dos dados financeiros e contábeis, e envolvem informações de outras naturezas, inclusive informações não mensuráveis. (Antony e Govindarajan, 2006; Flamholtz, 1996)

Segundo Merchant (1991), um sistema de controle perfeito, onde se teria a completa certeza que seriam obtidos resultados exatamente de acordo com os planos, nunca seria possível em função da ocorrência de eventos imprevisíveis e a capacidade de compreensão e percepção dos funcionários em relação às suas funções. Um bom sistema de controle seria aquele que conseguisse evitar maiores surpresas desagradáveis no futuro. Como problemas na elaboração de um sistema de controle, Merchant (1991) destaca a necessidade de voltar a orientação do comportamento para o futuro; a importância que todas as principais dimensões de desempenho (incluindo qualidade, eficiência e administração de ativos) sejam bem controladas; a subjetividade na definição dos níveis de eficiência, por demandar de julgamento; e o fato que um melhor controle nem sempre é economicamente viável.

Merchant (1991) defende que os sistemas de controle sejam desenhados buscando evitar problemas comportamentais e/ou pela implementação de um ou mais tipos de controle contra os problemas remanescentes. A proposta do autor segue no sentido de que unidades cujo comportamento seja distinto das demais sejam controladas através do estabelecimento de um centro de responsabilidade, com sistema de controle apropriado, como forma de não

comprometer o comportamento de toda a organização, e nestas unidades, que sejam utilizados os instrumentos mais adequados de controle, mesmo que demandando forte delegação de autonomia e baixa capacidade de controle de desempenho.

Como resultado dos diferentes níveis de dificuldade para prever situações e eventos, e apurar satisfatoriamente as questões relevantes de desempenho, Merchant (1991) identifica diferentes classificações para o controle gerencial, partindo de um controle mais efetivo quando o processo de planejamento e apuração dos resultados se apresenta de forma satisfatória, até o controle de pessoal, para situações em que nem o planejamento e nem a apuração dos resultados podem ser estabelecidos de modo satisfatório.

Para Langfiel-Smith (1997), os sistemas de controle gerenciais sofrem influência das estratégias da organização. Os controles formais (que a apresentam a definição das responsabilidades, como papéis, metas a serem alcançadas e o uso de controles e indicadores) e os controles não formais (ligados à cultura organizacional, e que se apresentam como as políticas de atuação e relacionamento da empresa) tendem a se diferenciar conforme o ambiente sócio-econômico em que se insere a organização. Em ambientes conservadores e sem grandes mudanças, onde ocorre alto grau de planejamento das atividades, é maior a utilização de controles formais, enquanto em ambientes mais dinâmicos e empreendedores, onde os níveis de discricionariedade nas atividades são mais acentuados, os controles tendem a ser não formais. Neste contexto, de acordo com o nível de possibilidade de previsão ou padronização das atividades a serem desempenhadas e de acordo com o nível de capacidade de mensuração do desempenho das atividades desenvolvidas, as organizações tenderiam a utilizar diferentes tipos de controle. Para as unidades ou centros de responsabilidade onde não fosse possível um nível satisfatório de planejamento de atividades nem um nível satisfatório de apuração do desempenho (em quantidade e/ou qualidade), a opção seria utilizar o controle pessoal.

2.2 Os centros de responsabilidade

Antony e Govindarajan (2006) afirmam que o controle gerencial tende a ser praticado através do acompanhamento do desempenho dos centros de responsabilidade. Nos centros de responsabilidade, um executivo responsável assume o compromisso por determinadas funções, direcionando os membros de sua equipe para atingir os objetivos estabelecidos para este centro de responsabilidade. O desenho dos diferentes centros de responsabilidade em uma organização gera situações de cooperação e conflito, que muitas vezes tornam-se parte importante no alcance dos objetivos gerais da entidade. Para estruturar a organização são criados vários centros de responsabilidade, que podem ser classificados como centros de receitas, despesas, lucro ou investimento, de acordo com a natureza das entradas e saídas.

Segundo Antony e Govindarajan (2006), podem ser utilizados diferentes formas de avaliação de desempenho para cada centro de responsabilidade, mas em todos eles existe algum nível de discricionariedade. Entretanto, alguns centros de responsabilidade permitem um controle mais satisfatório, como nos centros de despesas disciplinadas. Nestes centros, a apuração do custo das unidades de saída, em função da boa relação entre as entradas e saídas, oferece a possibilidade de justificativas plausíveis para as variações entre o que fora planejado e o executado. Já os centros de despesas discricionárias apresentam o maior nível de dificuldade, pois não é possível estabelecer uma relação satisfatória entre as entradas e saídas. Muitas vezes, nos centros discricionários, é muito difícil definir qual o nível ideal de unidades de saída, assim como definir ou medir a qualidade destas unidades.

Segundo Antony e Govindarajan (2006), portanto, os centros de responsabilidade podem se organizar da seguinte maneira.

Centro de responsabilidade	Descrição	Controles utilizados	Peculiaridades
Centro de despesas disciplinadas	As entradas podem ser avaliadas monetariamente; As saídas podem ser avaliadas em quantidades físicas; Pode ser determinado o valor necessário para produzir uma unidade de saída.	Orçamento; Contabilidade de custos; Análise da relação custo/volume/lucro: Padrões de custo e qualidade.	As entradas e saídas possuem uma boa relação; O custo do produto fabricado pode indicar a eficiência e eficácia.
Centro de despesas discricionárias	As entradas são identificadas monetariamente, e as saídas fisicamente; Esses centros incluem setores administrativos e de apoio, pesquisa e desenvolvimento e a maioria das atividades de marketing.	Orçamentos; Variabilidade dos custos; Controle financeiro; Avaliação de desempenho.	As entradas e saídas não possuem boa relação; O controle resume-se ao controle dos gastos orçados.
Centro de receitas	As saídas podem ser mensuradas em termos monetários, entretanto, as entradas não; Nenhuma tentativa forma é feita para relacionar as entradas com as saídas.	Orçamentos; Cotas de venda.	São voltados para atividades de marketing e não tem responsabilidade de conseguir lucros; Não costumam ter autoridade.
Centros de lucro	Desempenho econômico é avaliado segundo o lucro auferido; Tanto as receitas como as despesas são avaliadas em termos monetários.	Avaliação do lucro, assim como das receitas e despesas	A autonomia desses centros pode ser limitada por outras unidades e pela administração central.
Centros de investimento	Nessas unidades o lucro é comparado com o valor dos ativos empregados nas atividades dessas unidades, ou seja, avaliação a relação entre lucros e investimentos.	Retorno sobre investimento	Há uma relação direta entre a entrada (custos) e saídas (receitas); Os gerentes locais têm responsabilidades descritas, e também têm responsabilidade e autoridade para decidir sobre o capital de giro e os ativos físicos investidos no centro.

Quadro 1 – Centros de responsabilidade

Fonte: Baseado em Anthony e Govindarajan (2006)

2.3 A função da contabilidade para o controle gerencial

Para Iudícibus (1998), a contabilidade é uma ciência social cujo objetivo é proporcionar aos usuários as informações úteis ao processo de tomada de decisões e, como ciência, se fundamenta em um conjunto de conceitos e procedimentos que tem como objeto o patrimônio das entidades, e que pode ser estudada por diferentes abordagens. Para o autor, além das diferentes abordagens, a contabilidade atualmente é definida por duas teorias: a normativa e a positiva.

Iudícibus (1998) descreve a teoria normativa com uma metodologia de pesquisa que, baseada no raciocínio dedutivo, fundamenta-se nos princípios da contabilidade para desenvolver metodologias de apuração e processamento de informações a serem utilizadas nas entidades. De certa maneira, ela se diferencia da teoria positiva, que é descrita por Lopes de Sá (2006) e Iudícibus (2005), como uma ciência que busca compreender os instrumentos e metodologias contábeis utilizados nas entidades, e com base neste conhecimento, prever comportamentos e conseqüências. A teoria positiva, desta maneira, entende que a contabilidade ‘ocorre’ nas organizações, independentemente de ser denominada desta forma, e cabe aos pesquisadores desta área buscar identificar as variáveis que levam as entidades a adotar suas práticas contábeis, e compreender as conseqüências do uso destas metodologias para estas entidades.

Esta aparente dicotomia encontrada nas perspectivas da contabilidade também se percebe na conceituação da controladoria, que é a área da contabilidade dedicada à função de

controle gerencial. A controladoria é descrita como uma área ou departamento da empresa que se responsabiliza pelo processo de planejamento e manutenção de sistemas de informações operacionais, financeiras e contábeis. Mas a controladoria também é descrita como uma área do conhecimento que envolve um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com objetivo de orientá-las para a eficácia empresarial (CATELLI, 2001).

As duas perspectivas (prática e teórica) para a contabilidade e controladoria apontam que se trata de uma ciência em desenvolvimento, que ao mesmo tempo em que investiga as práticas adotadas pelas entidades, também pode, com base nas descobertas, propor novos paradigmas que podem ser absorvidos pelas entidades, ou que podem colaborar com o desenvolvimento de outras práticas. Aliás, a heterogeneidade, segundo Frezatti et al (2008), é uma característica entre os docentes brasileiros lotados nos programas de pós graduação *stricto sensu*, e que se dedicam à contabilidade gerencial. Mesmo assim, os autores apontam que existem alguns paradigmas que são mais comuns na opinião destes docentes, e entre eles, o ênfase nos artefatos tradicionais da contabilidade.

Pode-se perceber, desta maneira, que há na pesquisa em controladoria, a possibilidade de estudo dos sistemas de controle gerenciais de acordo com os instrumentos contábeis utilizados. Este se torna também o enfoque desta pesquisa, pois aborda a maneira como mercados e supermercados localizados em uma determinada cidade de médio porte lidam com o controle gerencial em seus estabelecimentos, de acordo com os instrumentos contábeis utilizados neste processo. Como formas de delimitação foram escolhidas alguns instrumentos e práticas contábeis que costumam subsidiar o processo de controle gerencial:

Ferramentas	Descrição	Vantagens	Desvantagens
ROI (<i>Return on Investment</i>)	O ROI é um medidor financeiro que aponta o percentual obtido pelo lucro periódico em relação aos investimentos nos centro de responsabilidades.	Permite a comparabilidade entre os diversos centros de responsabilidade, sendo um processo rápido e possui um critério imparcial.	Devido ao fato de mensurar apenas os resultados financeiros deixa de avaliar uma serie de informações não financeiras.
Orçamento	Trata se de uma ferramenta que estima os possíveis desembolsos da empresa, podendo ser utilizada para o planejamento e controle de processos financeiros e não financeiros.	Impulsiona o planejamento e a implementação estratégica de planos; Proporciona uma estrutura de avaliação e desempenho; motiva os membros da organização.	A não existência de um modelo padrão de orçamento, e por esse fator pode causar alguns equívocos na criação, influenciando a tomada de decisão.
Análise da relação custo/volume/lucro	Acompanha as receitas totais, custos totais e o lucros das operações com a ocorrência de mudanças no nível de produção, no preço de venda, no custo variável por unidade ou nos custos fixo de um produto.	Auxilia os administradores na tomada de decisão. Oferece informações preciosas para a criação de um eficiente planejamento estratégico,	Necessita que o executante ou o quadro de funcionário possua um completo conhecimento sobre conceitos da relação custo/volume/lucro para não gerar informações equivocadas.
Contabilidade de custos	Ramificação da contabilidade com finalidade de gerar informações financeiras e não financeiras, relacionada ao custo de aquisição ou a utilização de recursos em uma organização.	Permite identificar, rastrear, controlar todos os custos e despesas geradas pela entidade. O acompanhamento direto permite uma produção eficiente e eficaz.	Necessita de uma equipe extremamente qualificada para não gerar informações equivocadas.
Custo-padrão (<i>Standard</i>)	Ainda dentro da contabilidade de custos, as empresas podem estabelecer um custo meta para os produtos de sua linha de fabricação, levando em consideração as características tecnológicas do processo produtivo, se atentando aos preços e a qualidade produzidas.	Permite a avaliação e o controle das operações, facilitando a criação de metas, podendo ser utilizada como um termômetro nas organizações.	A utilização desta ferramenta necessita de constantes correções. Complexidade na criação de custos padrões, principalmente quando trata se dos custos indiretos.

Quadro 2 – Quadro-resumo das Ferramentas Contábeis que subsidiam o processo de Controle Gerencial

Fonte: Baseado em Crepaldi, 2002; Horgren, Datar e Foster, 2004; Padoveze, 2008; Warren, Reeve e Fess, 2001.

É importante frisar que os processos de gestão são desempenhados de formas variadas nas empresas, o que permite adotar diversas combinações de ferramentas contábeis para melhor agregar valor aos produtos e serviços. Outro aspecto a ser considerado, é que as ferramentas disponibilizadas pela contabilidade, todas possuem algum tipo de limitação. Assim sendo, o gestor deve estar ciente de tais limitações no momento da escolha da ferramenta adequada, isto é, deve escolher a(s) ferramenta(s) que lhe forneça informações mais confiáveis, pois todas tem sua utilidade no processo de controle gerencial.

3. MÉTODOLOGIA DA PESQUISA

Para atender ao objetivo principal dessa pesquisa, os procedimentos metodológicos envolveram um levantamento de dados ou *survey*, estudo descritivo, estudo bibliográfico, pesquisa qualitativa e quantitativa e utilização de questionário para a coleta de dados.

Para Babbie (2005) e Beuren (2006) um levantamento de informações escolhidas em uma amostra, buscando dados através de respostas verbais baseadas em questionários, não necessitando aprofundar em determinado assunto, esse tipo de pesquisa é conhecido como *survey*. A conotação descritiva segundo Andrade (2002) é dada aos estudos que se preocupam em observar os dados, registrá-los, analisá-los, classificá-los, interpretá-los, onde o autor não deve interferir-nos mesmo. Por outro lado, ao se iniciar uma pesquisa, devem-se estudar os materiais já publicados sobre o mesmo tema, pois as experiências passadas contribuem de modo a fortalecer determinado assunto, favorecendo o desenvolvimento ou as conclusões da pesquisa. Esse processo no entendimento de Beuren (2006) é chamado de pesquisa bibliográfica.

Essa pesquisa possuiu abordagens tanto qualitativas quanto quantitativas. Qualitativa, pois visa compreender e classificar os processos da entidade, necessitando um maior conhecimento e um estudo profundo, que segundo Beuren (2006) é o propósito das pesquisas qualitativas, fornecer análises mais profundas em relação ao tema estudado, visando destacar características não observadas pelo estudo quantitativo, que segundo a autora, se caracteriza por toda a coleta de dados na qual são empregados instrumentos estatísticos, não possuem profundidade e nem tenta entender os dados, mas coletar os mesmos. Richardson (1999) completa dizendo: “A abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde como percentual, média, desvio-padrão [...]”.

O instrumento de coleta dos dados foi um questionário elaborado a partir da teoria analisada, contemplando os instrumentos contábeis que subsidiam o processo de gestão das empresas, nessa pesquisa, representadas pelos mercados e supermercados. Para a construção da amostra desse estudo, foi solicitada a prefeitura da cidade de Sinop, município de abrangência da pesquisa, uma relação dos nomes dos mercados e supermercados devidamente cadastrados. Na lista constavam cinquenta estabelecimentos, aos quais seriam aplicados os questionários.

Quando a pesquisa envolve questionários é importante que se façam testes nos mesmos, afim de identificar sua eficácia. Segundo Gil (2002) o pré-teste “esta centrado na avaliação dos instrumentos enquanto tais, visando garantir que meçam exatamente o que pretendem medir”. Nesse sentido, foi utilizada 10% da amostra (5 empresas), para aplicação do teste de questionário para verificar se o mesmo era claro, sucinto e se não confundia o entrevistado. Ressalta-se que, os respondentes ao questionário de teste, esses acabaram saindo da amostra. O que é considerado procedimento comum para pesquisas com característica de levantamento de dados ou *survey*.

Após a aplicação do questionário de teste e identificação dos pontos fracos aconteceu à correção do questionário e surgiu a versão atual do mesmo. Esse novo questionário foi dividido em três temas principais e cada tema foi subdividido em diversas perguntas.

O **primeiro tema** buscou identificar quais os departamentos existentes nas unidades supermercadistas. A pergunta feita foi: **Quais setores comerciais (departamentos) sua empresa possui?** As opções de resposta eram:

Departamentos	Possui Departamento		Departamentos	Possui Departamento	
	Sim	Não		Sim	Não
1 Açougue			5 Lanchonete		
2 Seções (mercadorias)			6 Magazine		
3 Horti Fruti			7 Padaria		
4 Frios			8 Rotisseria		

Quadro 3 – Opções de resposta da primeira questão

O que se pretende medir com essa questão é o tamanho do mercado com relação ao número dos centros de responsabilidades.

O **segundo tema** buscou verificar quais instrumentos contábeis são utilizados no controle gerencial dos departamentos. As questões eram:

Pergunta 1: Você utiliza orçamento (metas) para as vendas e/ou despesas nesse do setor? Objetivo: O objetivo desta questão era verificar se os empresários ou administradores utilizavam a ferramenta orçamento para as vendas ou para as despesas dos setores ou para o seu mercado.
Pergunta 2: Você faz cálculos para identificar o valor da receita ou a quantidade de produtos que precisa ser vendido para pagar todas as despesas deste departamento? Objetivo: Essa questão tem por finalidade verificar se os gestores utilizam em algum departamento ou na empresa o conceito da relação custo/volume/lucro para gerar informações para sua tomada de decisão.
Pergunta 3: Você estipula um valor considerado como aceitável para as despesas nesse departamento? Objetivo: A finalidade desta questão é de verificar se os empresários utilizam o custo meta para a o controle dos custos de seus departamentos.
Pergunta 4: Você calcula a taxa de retorno sobre o capital aplicado nesse departamento? Objetivo: Essa questão tem por objetivo verificar se o empresário utiliza de alguma forma a taxa de retorno sobre o capital aplicado no departamento, conhecido como ROI (<i>Return on Investment</i>).
Pergunta 5: Para aqueles produtos manufaturados (industrializados) pela sua empresa, você procura identifica os custos da produção e repassa os valores aos produtos acabados? Objetivo: Essa questão visa identificar se os empresários utilizam alguns conceitos da contabilidade de custos para transferir os custos de produção para os produtos acabados.

Quadro 4 – Questões e objetivos do segundo tema

As opções de respostas para as questões do segundo tema são as mesmas. Inicialmente a opção se divide em dois grupos, “sim” e “não”. Caso o entrevistado responda “sim”, surge uma serie opções criando uma escala que se espera medir o nível de formalidade que são utilizadas as ferramentas, em sendo “não” a resposta do entrevistado, as questões que se seguem, tentam medir o nível de necessidade daquela ferramenta. Essas escalas acontecem de baixo para cima, sendo que cada opção acima aumenta o grau de formalidade ou necessidade respectivamente. Como pode ser visto no Quadro 4:

() Sim	() Não
Se Sim, responda:	Se Não, responda:
Como esses cálculos são realizados?	Qual a necessidade que este procedimento tem para sua empresa?
() Utilizando sistemas informatizados;	() Precisaríamos muito usar;
() Utilizando planilhas eletrônicas (Excel);	() Gostaria de usar, acha que seria útil;
() Anotações manuais ou mecânicas em documentos ou formulários;	() Poderia ser útil, mas deixa de usar;
() Utilizando cadernos/agendas/rascunhos;	() Às vezes precisaria, mas me viro bem sem ele;
() Sem registro ("de cabeça").	() Não preciso.

Quadro 5 – Opções de respostas do segundo tema de questões

O **terceiro tema** buscou verificar duas questões. Na primeira o entrevistado respondia se utilizava ou não (*sim ou não*) determinada ferramenta em certo setor (departamento). Posteriormente, era questionado *quem* desenvolvia esses cálculos, e, em um segundo momento para aquelas questões em que o entrevistado havia respondido que não utilizava determinada ferramenta, era questionado se ele conhecia tal ferramenta, se já tinha ouvido falar ou se não conhecia. Nesse estudo as ferramentas são compostas por: orçamento, análise da relação custo/volume/lucro, custo padrão, ROI e apuração dos custos dos departamentos.

A respostas formam uma escala de complexidade, sendo no mínimo 1 (um) e no máximo 3 (três) pontos. Essa escala acontece de forma decrescente nas respostas, como pode ser observado no Quadro 5 que apresenta as perguntas e opções de resposta.

<p><i>Quem estabelece essas metas/cálculos?</i></p> <p><input type="checkbox"/> O proprietário;</p> <p><input type="checkbox"/> Funcionário da empresa;</p> <p><input type="checkbox"/> Escritório Contábil (Terceirizado).</p>	<p><i>Você conhecia essa ferramenta?</i></p> <p><input type="checkbox"/> Não;</p> <p><input type="checkbox"/> Já tinha ouvido falar;</p> <p><input type="checkbox"/> Sim.</p>
---	---

Quadro 6 – Questões e opções de respostas do terceiro tema

O objetivo dessa temática era obter informações sobre a estrutura das entidades. Identificando quem desenvolve os controles e posteriormente identifica se os gestores conheciam as tais ferramentas contábeis.

Concluído o questionário definitivo, a etapa seguinte se prestou em aplicar o mesmo, o que ocorreu no período compreendido entre 13/09/2009 à 20/09/2009 (treze a vinte de setembro de dois mil e nove), sendo que o questionário era direcionado ao gerente ou proprietário das empresas. Em seguida, os dados foram transcritos dos questionários e tabulados através de planilhas eletrônicas tendo em vista facilitar a análise. Realizada a tabulação, iniciou-se o processo de apuração que deu origem as médias, das quais, foram desenvolvidas as análises.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

É importante frisar que na lista, havia cinquenta estabelecimentos, desses, cinco foram utilizados para fazer o teste do questionário, outros quatro haviam fechado e, um não foi encontrado. Sendo assim, o número de estabelecimentos entrevistados foi de quarenta.

4.1 Respostas das temáticas

A primeira temática questionava para os entrevistados quais eram os departamentos que suas empresas possuíam. O objetivo desta pergunta estava em verificar o tamanho da entidade com relação ao número dos departamentos. Foram elencados todos os departamentos relacionados (anotados) como existentes nos mercados entrevistados, onde o resultado poderia oscilar de 1 (um) a 8 (oito) departamentos, sendo que a média de departamentos existentes nos mercados é de 3,92 (três e noventa e dois) departamentos, e o número mais frequente de departamentos nos mercados era de 4 (quatro), com vinte respostas, perfazendo 50% da amostra.

Nas temáticas seguintes, quando os entrevistados respondiam que utilizavam ou que não utilizavam determinada ferramenta contábil, era atribuída uma nota e após era calculada uma média. A nota era atribuída se ele dissesse que utilizava determinada ferramenta, ou seja, se ele utilizava a ferramenta orçamento no departamento açougue ele marcaria 1 (um) ponto, e assim para os demais departamentos e ferramentas. O cálculo para encontrar a média é bastante simples. Para os departamentos comerciais o número das ferramentas utilizadas era dividido pelo número total de ferramentas questionadas (no caso do departamento comercial são de quatro ferramentas e no caso de departamento de manufaturas são cinco ferramentas), veja, se a empresa possuía apenas um departamento comercial e esse departamento utiliza todas as ferramentas questionadas a média de utilização é de 1 (um) ponto, caso o mesmo departamento utilize apenas 3 (três) ferramentas das quatro questionadas a média de utilização seria de 0,75 (zero, setenta e cinco). E dessa forma foi apurada a média do nível de utilização e da não utilização de todas as ferramentas e de todos os setores. O Gráficos 1 e 2 apresentam graficamente os resultados desses questionamentos.

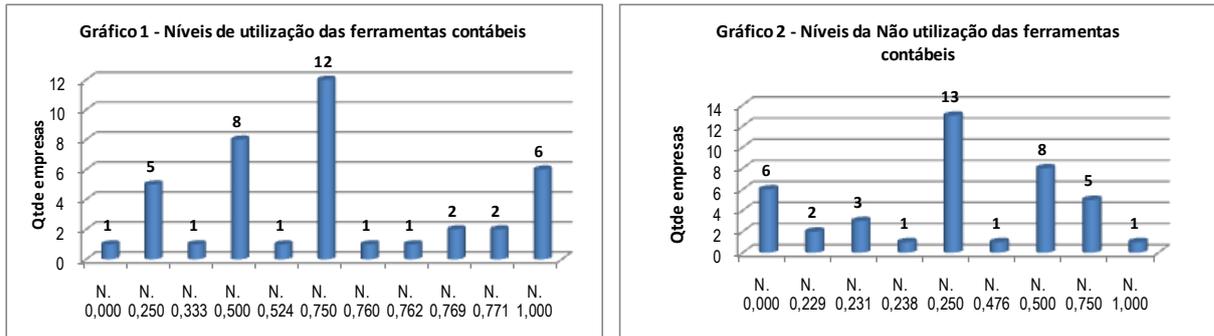


Figura 2 – Apresentação gráfica dos resultados obtidos

Gráfico 1	Conforme já explicado anteriormente, foram criados níveis de pontuação que vão de 0 (zero) a 1 (um), sendo que 6 estabelecimentos atingiram a pontuação máxima e maior frequência de pontuação atingiu 0,75 pontos com 12 empresas nesse estágio. A média geral para o nível de utilização das ferramentas contábeis foi de 0,64 pontos.
Gráfico 2	Assim como no Gráfico 1 apresenta-se níveis de pontuação de 0 (zero) a 1 (um), entretanto agora para expressar os níveis de NÃO utilização das ferramentas contábeis. Seis estabelecimentos receberam a pontuação mínima, indicando que utilizam todas as ferramentas questionadas, ou seja, não gera nenhum ponto de não utilização. A nota máxima de não utilização foi de 1 (um) ponto, sendo que 1 estabelecimento não utiliza nenhuma das ferramentas em seus departamentos. A média geral do nível de não utilização foi de 0,35 pontos.

Quadro 7 – Interpretação dos gráficos

Após identificar os níveis de utilização e não utilização das ferramentas contábeis nos departamentos, a etapa seguinte é observar o grau de formalidade e quem desenvolve os cálculos naquelas situações que as respostas apontaram para a utilização das ferramentas contábeis nos departamentos, e, posteriormente, para aqueles que afirmaram não se utilizar de tais ferramentas nos departamentos, serão indagados sobre o grau de necessidade e se conhecem as ferramentas questionadas.

Quanto ao grau de formalidade, nas respostas positivas quanto a utilização das ferramentas contábeis, as opções iam de “sem registro, de cabeça”, indicando a nota mínima de 1 (um) ponto, ou seja, nenhuma formalidade, até a opção “utilizando sistema informatizado especializado”, opção na qual observa-se um maior nível de complexidade, por isso era considerada a nota maior, sendo 5 (cinco) pontos. A Tabela 1 apresenta as médias dos níveis de complexidade por departamento.

Tabela 1 – Nível de formalidade das ferramentas contábeis nos departamentos

Nível de Formalidade					
Departamento	Orçamento	Análise C/V/L	Custo Padrão	ROI	C. Custos
Açougue	3,1111	3,2400	2,8667	2,6154	
Área de Venda	3,1818	3,1724	2,8000	2,6897	
Horti Fruti	3,5556	3,4400	3,0000	2,8400	
Frios	3,5714	3,5714	3,2083	3,1429	
Lanchonete	5,0000	5,0000	5,0000	5,0000	4,1667
Magazine		4,0000	5,0000	2,6667	
Padaria	5,0000	5,0000	5,0000	5,0000	5,0000
Rotisseria		5,0000	5,0000	5,0000	4,0000
Somatória	23,4199	32,4238	31,8750	28,9546	13,1667

A tabela acima apresenta de forma bastante clara os resultados das entrevistas. Apenas para esclarecer, na última coluna (contabilidade de custos), há departamentos sem média, pois somente era questionado sobre a existência e formalidade da contabilidade de custos apenas em departamentos que manufacturavam produtos, sendo estes representados apenas pela lanchonete, padaria e rotisseria. Com as médias apresentadas nota-se que a nota mínima de formalidade foi de 2,61 pontos e a pontuação máxima foi de 5 (cinco) pontos. A média geral ficou em 3,93 pontos.

Com relação a quem desenvolve os cálculos para aquelas ferramentas utilizadas. As respostas do questionário também formam uma escala que representa uma pontuação do nível de complexidade da organização. Quando o próprio empresário era quem desenvolvia os cálculos a pontuação era de 1 (um) ponto, quando os cálculos eram desenvolvidos por

funcionários a pontuação era de 2 (dois) pontos e por último, quando desenvolvidos pelos escritórios a pontuação era de 3 (três) pontos. Nesse questionamento, a pontuação mínima foi de 1,26 na pergunta 3 (três) e a pontuação máxima foi de 2 pontos na pergunta 5 (cinco). A média geral dessa questão gerou uma pontuação de 1,53 pontos.

Por outro lado, nas respostas negativas quanto a utilização das ferramentas contábeis, a indagação seguinte é se ele necessitava dessa ferramenta e posteriormente se ele conhecia tal ferramenta. Esse grau de necessidade foi construído através das opções de resposta do questionário, oscilando de 1 (um) ponto a 5 (cinco) pontos. Quando o entrevistado achava que aquela ferramenta não precisaria utilizar era atribuído a nota 1 (um), quando ele acreditava que precisaria muito utilizá-las era atribuído a nota 5 (cinco). Assim, para melhor esclarecimento foi construída a Tabela 2 que expõe o grau de necessidade de determinada ferramenta para determinado departamento baseada nas respostas fornecidas.

Tabela 2 – Grau de necessidade das ferramentas contábeis

Grau de Necessidade					
Departamento	Orçamento	Análise C/V/L	Custo Padrão	ROI	C. Custos
Açougue	3,7692	2,8000	3,4000	4,5556	
Área de Venda	3,9310	3,0000	3,4000	4,6364	
Horti Fruti	4,1154	2,8000	3,4000	4,6000	
Frios	4,1818	2,7500	3,4000	4,5000	
Lanchonete	5,0000		3,0000		
Magazine	5,0000				
Padaria	5,0000	3,0000	5,0000		
Rotisseria	5,0000				

A nota mínima do grau de necessidade foi de 2,80 pontos e a pontuação máxima foi de 5 (cinco) pontos. A média geral de necessidade das ferramentas nos estabelecimentos entrevistados foi de 3,92 pontos. Sobre qual grau de conhecimento do entrevistado sobre àquela ferramenta contábil que não utilizava, o resultado apurou que a pontuação mínima foi na primeira pergunta sendo de 2,59 e a pontuação máxima foi de 3 pontos. A média geral ficou em 2,81 pontos.

4.2 Análise dos dados

A análise traz diversos pontos bastante interessantes. A primeira pergunta tentava identificar a quantidade de departamentos ou setores existentes nos estabelecimentos relacionados na amostra. Em análise aos dados percebe-se que a média de departamentos existentes foi de 3,92 departamentos. Sendo que os setores mais comuns são a área de venda, açougue, horti fruti e frios, e que, normalmente os estabelecimentos possuem gestores administrando cada um desses setores. Esses gestores podem atuar na gestão exclusiva de cada departamento ou atuar gerindo diversos departamentos. É interessante citar que em mercados menores quem executa essa gestão normalmente são os proprietários e seus dependentes.

Sabendo a quantidade de departamentos existentes em cada empresa, em primeiro momento foi questionado se eles utilizam cinco ferramentas contábeis, sendo elas, orçamento, análise custo/volume/lucro, ROI e por fim custo padrão e para os departamentos de produção a contabilidade de custo. Em segundo momento de acordo com a resposta se utilizavam ou não abria outro conjunto de perguntas. Para aqueles mercados que utilizavam as ferramentas foram identificados o nível de formalidade e quem desenvolvia os cálculos e se não utilizavam era questionado o grau de necessidade e se conheciam determinada ferramenta.

Com o Gráfico 1 que apresenta os níveis de utilização das ferramentas contábeis, constata-se que cerca de 97,50% dos mercados entrevistados utilizam alguma das ferramentas apresentadas no questionário. A média de utilização das ferramentas encontrada foi de 0,64 pontos, o que significa dizer que a média de utilização das ferramentas contábeis é altas nos estabelecimentos de Sinop.

Ao observar o grau de formalização percebe-se que a média foi de 3,93 pontos. Isso

significa que a maioria das empresas utilizam as ferramentas contábeis com um alto grau de formalidade. Essa média correspondia no questionário a utilização de planilhas para o desenvolvimento dos cálculos.

O questionário também mostrou que quem desenvolvia esses cálculos normalmente eram os proprietários das empresas, na quinta e última pergunta (contabilidade de custos), pôde-se observar que a resposta obteve 2 pontos, isso significa dizer que para aquela questão quem desenvolve os cálculos são os funcionários da empresa.

Para desenvolver a média dos níveis da não utilização, a metodologia utilizada não foi diferente da forma que se encontrou a média dos níveis de utilização das ferramentas contábeis. O entrevistado foi questionado se utiliza determinada ferramenta em algum departamento do mercado, quando respondia que não utilizava ele recebia 1 (um) ponto para cada ferramenta que não utilizava. Posteriormente foi desenvolvida uma média entre a quantidade de departamentos que o estabelecimento possui com a quantidade de ferramentas que ele não utilizava. Dessa forma, quanto mais perto da média 0 (zero) significa dizer que utiliza todas as ferramentas em todos os departamentos, e, quanto mais próximo da média 1 (um) ponto, indica não utilização da ferramenta questionada em nenhum de seus departamentos.

Ao observarmos a tabela da não utilização das ferramentas percebemos que a média apresentada no questionário foi de 0,35 ponto, sendo baixo considerando a média de utilização.

Para àqueles que responderam que não utilizam as ferramentas foi apresentada uma tabela que oferecia diversas informações que poderão ser muito úteis nas melhorias da gestão da empresa e na construção de novas estratégias, como por exemplo, nota-se que existem vários departamentos nos mercados entrevistados que necessitam muito da ferramenta orçamento.

As informações da Tabela 2 permitiram verificar que a média do grau de necessidade ficou em 3,92 pontos, se comparado ao grau máximo da necessidade de utilização que é de 5 pontos, aponta que aqueles mercados que não utilizam algumas ferramentas normalmente acham que seria útil a ferramenta.

Quanto ao conhecimento do entrevistado em relação àquelas ferramentas que o mesmo não utiliza, a média geral do nível de conhecimento da ferramenta ficou em 2,81 pontos, sendo que o limite dessa questão seria 3 pontos, logo, com essa média conclui-se que os entrevistados conheciam as ferramentas. Vale apenas lembrar que a pergunta 5 (cinco) (contabilidade de custos) ficou em branco devido a todos os entrevistados que possuem departamentos produtivos já utilizarem ferramentas, não havendo assim um grau de necessidade.

4.3 Considerações finais sobre a análise dos dados

Ao final da pesquisa, é notório que os estabelecimentos de varejo do setor mercadista do Município de Sinop utilizam consideravelmente os instrumentos contábeis voltados a gestão do empreendimento. A média de utilização das ferramentas contábeis nos mercados correspondeu a 64%, sendo que essa utilização possui um alto índice de formalização, ou seja, os cálculos normalmente são realizados com auxílio de planilhas, o que corresponde a uma média do índice de formalização de 3,93 pontos, e que geralmente quem desenvolve esses cálculos são os proprietários, considerando a média de 1,53 pontos atingida.

O questionário também permitiu notar que a não utilização das ferramentas questionadas foram de 35%. E questionado se havia a necessidade de utilização dessas ferramentas em uma escala no mínimo 1(um) ponto e no máximo 5 (cinco) pontos, obtivemos a média de 3,92, o que significa dizer que os empresários não as utilizam, mas acham que seria útil à empresa deles.

Sabendo da não utilização de algumas ferramentas por parte dos empresários, foi questionado se eles conheciam essas ferramentas. E observando a média foi possível perceber

que os empresários normalmente conhecem as ferramentas, apenas não as utilizam.

Com o banco de dados pronto surgiu a possibilidade de fazer a relação entre o número de departamento, nível de formalidade e o grau de necessidade. Inicialmente foi necessário fazer uma regressão linear que teve por objetivo relacionar as respostas com as variáveis. Para tanto possuíamos uma lista com quarenta mercados, na qual constavam o número de departamentos, o nível de formalidade e o grau de necessidade. A cada grupo de cinco dados foi desenvolvida a somatória e esse valor foi dividido pela quantidade de dados, ou seja, cinco. Esse processo gerou oito grupos de novos dados que representava ao todo, os quarenta estabelecimentos. A Figura 3, evidencia tais informações.

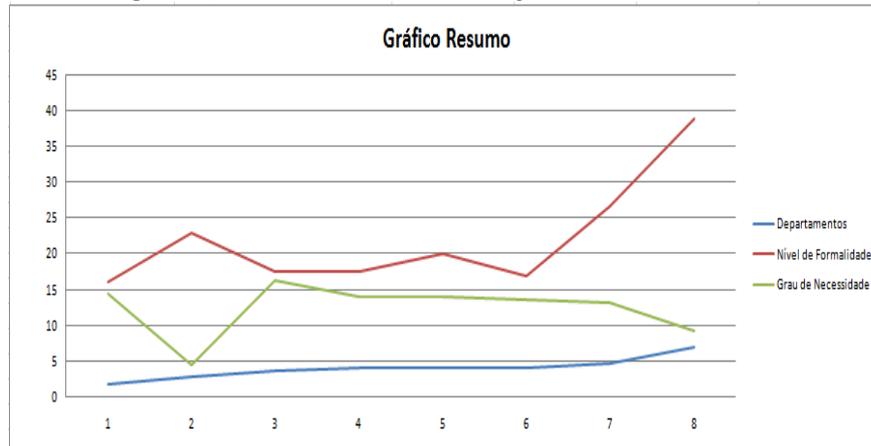


Figura 3 – Gráfico Resumo

Com base no figura gráfica acima, ficou fácil perceber o quanto as linhas Nível de Formalidade e Grau de Necessidade oscilavam com relação ao número de departamentos. Nota se que ambas, iniciaram praticamente no mesmo ponto e posteriormente encontravam se extremamente distantes.

A análise do gráfico sugere que nos mercados entrevistados quanto maior a quantidade de departamentos (linha azul), maior é o nível de formalidade e menor o grau de necessidade (linha verde). Isso deve acontecer muito provavelmente porque as empresas que possuem uma maior quantidade de departamentos necessitam de mais controle, fazendo com que a organização utilize diversas ferramentas contábeis para o controle, geração de informação e tomada de decisão. Desta maneira, as ferramentas que não são utilizadas tendem a não serem necessárias para estas instituições.

5. CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve por objetivo descrever como os instrumentos contábeis são utilizados no processo de gestão nos mercados e supermercados de Sinop. Para isso foi necessário inicialmente identificar quais instrumentos contábeis eram utilizados no processo de gestão, verificar o nível de formalidade desses instrumentos e quem desenvolve os cálculos, bem como, apurar o nível de necessidade dos instrumentos contábeis e se já conheciam os mesmos e por fim, avaliar o processo de gestão e a forma como a contabilidade gerencial é usada nesse processo.

Após traçados objetivos da pesquisa, foi necessário um estudo bibliográfico para melhor entendimento dos conceitos contábeis e alguns instrumentos. Então conhecidos esses conceitos foi desenvolvido um questionário que seria aplicado em uma amostra de cinquenta estabelecimentos da cidade de Sinop, sendo que essa lista foi fornecida pela prefeitura.

O questionário foi testado, em cinco estabelecimentos selecionados aleatoriamente. Com a aplicação do teste do questionário foram encontrados alguns pontos falhos, que foram corrigidos de modo a permitir o bom andamento da etapa de coleta de dados.

Os questionários foram aplicados direto aos gerentes ou proprietários, e o que se pôde

perceber é que os instrumentos contábeis são utilizados em grande parte dos mercados e supermercados da amostra entrevistada. Nota-se que normalmente os proprietários estão ligados diretamente a gestão da empresa e os mesmos são quem desenvolvem os cálculos dos instrumentos contábeis. Esses cálculos possuem um alto nível de formalidade, utilizando normalmente planilhas eletrônicas. Dessa forma o empresário cria o seu próprio sistema de informações.

Outra análise bastante interessante das informações obtidas foi encontrada nas empresas que não utilizavam as ferramentas contábeis questionadas: o entrevistado normalmente já as conhecia. Entretanto não podemos mensurar o quanto cada entrevistado conhecia, mas os mesmos achavam importante sua utilização.

Ao observarmos as empresas que não utilizam alguns instrumentos contábeis, mas já conheciam e as acham importantes, foi possível verificar que a contabilidade pode ampliar seu nível de presença nas empresas, em dois pontos principais, o primeiro é apresentar novos instrumentos contábeis que favoreçam o gestor a não ficar tão preso às rotinas empresariais, permitindo que ele possa desenvolver outras atividades extremamente importantes, como visitar clientes, fornecedores estudar investimentos futuros entre outros. O segundo é aprofundar o conhecimento que os empresários já possuem sobre algumas ferramentas contábeis, através de visitas, consultorias, simpósios, ou seja, apresentar a contabilidade como uma ferramenta também gerencial e que a sua utilização poderá gerar diversas informações para a tomada de decisão e para o controle da entidade. Não queremos dizer que a sua utilização levará a empresa ao sucesso, mas com certeza a norteará de forma mais precisa nessa busca.

Sendo assim, esse trabalho aponta que os escritórios de contabilidade, contadores, consultores e demais interessados em trabalharem nesse segmento, devem atentar-se para a necessidade dos empresários em conhecerem as ferramentas e as utilizarem, então, as propostas devem estar mais voltadas para ensinar como utilizar melhor esses instrumentos, ou ainda, apresentar ao gestor como formalizar todos esses processos, criando assim rotinas de modo que o gestor não se “afogue” com serviços operacionais, e passe a se preocupar com questões mais importantes para a empresa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, M. M. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções e práticas**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ANTONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. Tradução de Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2006.

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

BABBIE, E. **Métodos de pesquisa de Survey**. 3. ed. Belo Horizonte: Editora da UFMG, 2005.

BEUREN, I. M. (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CATELLI, A. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FLAMHOLTZ, E. Effective Organizational Control: A framework, Applications, and Implications. **European Management Journal**. v. 14. n. 6, dec. 1996.

FREZATTI, F.; JUNQUEIRA, E. R.; NASCIMENTO, A. R.; RELVAS, T. R. S. Análise crítica da contabilidade gerencial no Brasil sob a ótica dos professores de pós-graduação stricto sensu da área. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8., 2008, São Paulo. **Anais...8.** Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2008. v. 1. p. 1-16.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HANSEN, D. R., MOWEN, M. M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learnign, 2003.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. **Contabilidade de Custos: Uma Abordagem Gerencial**. 11 ed., v. 2. São Paulo : Prentice Hall. 2004.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2005.

JIAMBALVO, J. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de Tatiana Carneiro Quirino. Revisão técnica Samuel Cogan. Rio de Janeiro: LTC, 2002.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A Estratégia em Ação - Balanced Scorecard**. Tradução de Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

LANGFIELD-SMITH, K. **Management Control Systems and Strategy: A Critical Review**. *Accounting Organizations and Society*, v. 22, n. 2. p. 207-232, fev. 1997.

LOPES DE SÁ, A. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2006.

MAHER, M. **Contabilidade de Custos: Criando Valor para a Administração**. São Paulo: Atlas. 2001.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MERCHANT, K. A. **Organizational Controls and Discretionary Program Decision Making: A Field Study**. – *Accounting Organizations and Society*. v. 10, n. 1 – Great Britain: Pergamon Press Ltda: 1985.

_____. **The control funtion of management**. *Sloan Management Review*, v. 23, n. 4. Summer, 1982. Revisto em 1991.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

WARREN, C. S; REEE, J. M; FESS, P. E. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learnign, 2001.