

Sistema de gerenciamento e controle interno: uma análise dos escritórios de contabilidade de Belo Horizonte/MG e Região Metropolitana a partir da taxonomia de Kaplan e Cooper

Wendel alex castro silva (FNH) - wendel.silva@unihorizontes.br

Adriana Maria Rocha (FNH) - adriana.rocha@unihorizontes.br

Alfredo Alves de Oliveira Melo (FNH) - diretoria@unihorizontes.br

Leandro Eduardo Vieira Barros (FNH) - levbarros@hotmail.com

Resumo:

O objetivo dessa pesquisa foi analisar os sistemas de gerenciamento e controle interno dos escritórios de contabilidade. Especificamente buscou caracterizar os escritórios de contabilidade, analisar o nível de integração dos sistemas de informação entre as áreas administrativa e financeira, contábil, pessoal e fiscal, além de examinar quais delas possuíam controle interno implantado. Por fim, identificou em qual dos quatro estágios de gerenciamento estavam os escritórios de contabilidade a partir da abordagem desenvolvida por Kaplan e Cooper. Esta pesquisa foi realizada em 112 escritórios de contabilidade situados na cidade de Belo Horizonte/MG e região metropolitana, registrados no CRC/MG. Os sujeitos da pesquisa foram os sócio-contadores ou responsáveis pelos escritórios. Na análise dos dados utilizou-se a técnica bivariada para examinar a existência de sistemas integrados e controle interno. A análise multivariada também foi empregada no intuito classificar os escritórios de acordo com a taxonomia de Kaplan e Cooper. Os resultados obtidos permitiram caracterizar os escritórios de contabilidade definindo a estrutura e o perfil da amostra, bem como o nível de integração dos sistemas de informação e do controle interno implantado entre as áreas pesquisadas.

Palavras-chave: Sistema Integrado. Controle Interno. Modelo de Quatro Estágios

Área temática: Gestão de Custos e Tecnologia da Informação

Sistema de gerenciamento e controle interno: uma análise dos escritórios de contabilidade de Belo Horizonte/MG e Região Metropolitana a partir da taxonomia de Kaplan e Cooper¹

Resumo

O objetivo dessa pesquisa foi analisar os sistemas de gerenciamento e controle interno dos escritórios de contabilidade. Especificamente buscou caracterizar os escritórios de contabilidade, analisar o nível de integração dos sistemas de informação entre as áreas administrativa e financeira, contábil, pessoal e fiscal, além de examinar quais delas possuíam controle interno implantado. Por fim, identificou em qual dos quatro estágios de gerenciamento estavam os escritórios de contabilidade a partir da abordagem desenvolvida por Kaplan e Cooper. Esta pesquisa foi realizada em 112 escritórios de contabilidade situados na cidade de Belo Horizonte/MG e região metropolitana, registrados no CRC/MG. Os sujeitos da pesquisa foram os sócio-contadores ou responsáveis pelos escritórios. Na análise dos dados utilizou-se a técnica bivariada para examinar a existência de sistemas integrados e controle interno. A análise multivariada também foi empregada no intuito classificar os escritórios de acordo com a taxonomia de Kaplan e Cooper. Os resultados obtidos permitiram caracterizar os escritórios de contabilidade definindo a estrutura e o perfil da amostra, bem como o nível de integração dos sistemas de informação e do controle interno implantado entre as áreas pesquisadas.

Palavras-chave: Sistema Integrado. Controle Interno. Modelo de Quatro Estágios

Área Temática: Gestão de Custos e Tecnologia da Informação

1 Introdução

Na prestação de serviços terceirizados de contabilidade, oferecer serviços com confiabilidade, qualidade e excelência no atendimento personalizado a cada perfil de cliente é o grande desafio dos escritórios. Diante da complexidade dos serviços, da grande variedade na carteira de clientes e da dificuldade de manter atualizados os controles internos para execução das rotinas de escrituração nas diferentes áreas de um escritório, faz-se necessário a utilização de sistemas integrados para a geração de informações em tempo hábil com suporte a tomada de decisão. Na gestão dos escritórios de contabilidade, busca-se promover melhoramentos contínuos nos processos de gerenciamento e nos procedimentos das rotinas executadas com intuito de reduzir os custos, minimizar os erros e/ou falhas e aumentar a confiabilidade nos serviços prestados. Assim, esta pesquisa parte da análise das características próprias dos escritórios de contabilidade e tem como pressuposto investigar como esses estão em termos de gerenciamento dos controles internos e dos sistemas integrados a partir da abordagem do modelo de quatro estágios desenvolvido por Kaplan e Cooper (1998).

Acredita-se que este estudo poderá contribuir na discussão de temas profícuos para a academia nas questões de gerenciamento de informações e controle do processo decisório, pois, busca responder o seguinte problema: em quais estágios de integração, a partir da abordagem de Kaplan e Cooper (1998), estão os escritórios de contabilidade de Belo Horizonte/MG e região metropolitana, em termos de gerenciamento dos controles internos e dos sistemas de informações?

2 Revisão Bibliográfica

Gerenciamento das empresas, sistema de informação e controle

Na literatura, é possível encontrar trabalhos que discutem o gerenciamento das empresas relacionando-o com a tomada de decisão, com as questões de planejamento estratégico e com o processo decisório (BRODBECK, RIGONI, CANEPA, 2007; SILVA,

LIMA, 2007); outros relacionam com a tecnologia da informação (GRAEML, MACIEL, MACADAR, 2007; BRODBECK, TONOLLI, COSTA, 2008; PASSOS, CEITA, 2008; GRAEML *et al.*, 2008; SPELTA, ALBERTIN, 2008) e já outros com diversos tipos de serviços prestados (PRADO, TAKAOKA, 2007; SABBADINI, OLIVEIRA 2007; JOIA, MAGALHÃES, 2007; ARAÚJO, FIGUEIREDO, 2006).

Os temas gerenciamento e controle organizacional são bastante próximos, assim, alguns trabalhos iniciais foram importantes para inserção do tema na academia, são eles: Davis (1928, 1940, 1951) que definiu o controle de gestão como sendo uma função orgânica da administração; Dent (1934) que focou no ponto de vista do analista de orçamento; Glover e Maze (1937) que explicaram os instrumentos e métodos de controle como formas de avaliação da performance, através da utilização de padrões, relacionando controle de gestão à análise de custos; Rowland (1947) que procurou associar controle a planejamento, chamando a atenção para a forte relação existente entre essas duas variáveis. É importante destacar a pesquisa empírica Holden, Fish e Smith (1941) na qual verificaram a questão dos controles de gestão, realizada por meio da amostra de 31 empresas industriais. Os autores puderam concluir nesse estudo que o controle de gestão é um processo que envolve três elementos: a) objetivos: determinar o que é desejado; b) procedimentos: planejar como e quando uma tarefa é para ser realizada, organização para determinar quem é responsável e padrões para determinar o que constitui boa performance e c) avaliação: para determinar quão bem uma tarefa foi realizada.

Estudos de controles gerenciais têm ganhado atenção especial e estímulo nos trabalhos de pesquisas desenvolvidos. É possível encontrar pesquisas que abordam a importância das variáveis que envolvem as práticas operacionais e o desempenho das empresas (BRITO, DUARTE, DI SERIO, 2007); há também trabalhos que procuram associar os controles de gestão com a qualidade e a confiabilidade das informações e sistemas integrados (SORDIDE, COSTA, GRIJÓ, 2008; RODRIGUES, 2008); alguns tentaram identificar a importância do controle interno como apoio para o gerenciamento das empresas (PEREIRA, 2004) e por fim, associado-o à auditoria interna (LUNKES, BRINCKMANN, SCHNORRENBURGER, GASPARETTO, 2009; YOUNG, 2009; OLIVEIRA, 2004; MARTIN, 2002).

Em relação ao setor de prestação de serviços de contabilidade denota-se a contribuição de alguns estudos, tais como, Goetz (1949) que examinou o controle de gestão do ponto de vista da contabilidade com o objetivo de assegurar a conformidade dos planejamentos; Pereira (2004) no qual forneceu indícios da necessidade do controle interno para as operações executadas pelos escritórios mediante a execução de atividades de acordo com as suas especificidades; Bordin e Saraiva (2005) que procuraram demonstrar como o controle interno poderia assegurar a integridade dos registros e das demonstrações contábeis.

Entre outros aspectos, é reconhecido que os controles de gestão também possuem uma dimensão coletiva nas empresas, pois envolvem a participação de toda a equipe, e a maneira como as informações são utilizadas pelos diferentes tipos de usuários. Na visão de Horngren, Foster e Srikant (1997) o controle interno é visto não só como meio de se obter e utilizar as informações, para coordenar as decisões de planejamento e controle em uma empresa, mas também, para orientar o comportamento do empregado. Já para Mosimann e Fisch (1999), o principal objetivo do controle nas empresas é salvaguardar o patrimônio e definir o rumo da empresa, garantindo sua continuidade e o cumprimento de sua missão.

Acredita-se que, um bom controle gerencial implantado contribui para o crescimento e a competitividade das empresas assegurando-se que, os recursos sejam obtidos e aplicados eficazmente na realização dos objetivos específicos das rotinas realizadas pelas diversas áreas (ANTHONY, 1976; MERCHANT, 1997; HORNGREN, FOSTER, SRIKANT, 1997). Para Merchant (1997), os sistemas de controle vão além dos gerenciais e dos operacionais, e assume aspecto estratégico. Já para o gerenciamento dos escritórios de contabilidade, o controle gerencial é o mais adequado, por ter como foco as rotinas realizadas pelas áreas

administrativa, contábil, fiscal, pessoal e gerencial. Dessa maneira, pressupõe-se que o controle interno implantado assegura para os gestores dos escritórios uma qualidade nas informações fornecidas e mais segurança nos serviços realizados tendo como meta a diminuição dos erros e o aumento da confiabilidade.

No que diz respeito ao gerenciamento das informações, a contabilidade exerce um papel fundamental na emissão de seus relatórios, pois constitui-se um dos seus objetivos prever e fornecer informações úteis e confiáveis para auxiliar os gestores na tomada de decisão principalmente em relação ao controle de gestão (MOSIMANN, FISCH 1999). As informações fornecidas pela contabilidade devem contribuir para o gerenciamento do desempenho operacional e estratégico das empresas. No gerenciamento das informações geradas pelos escritórios de contabilidade, que geralmente são processadas pelas diversas áreas, torna-se mais útil quando é utilizada via sistemas integrados de informação. Alberton, Limongi e Kruger (2004) argumentam, entretanto, a necessidade de se ter um planejamento adequado, além de uma pesquisa com os diversos fornecedores de tais sistemas, sob o risco da integração não trazer contribuições para a melhoria dos processos da organização, quando mal implementado.

Padoveze (2004) apresenta a característica gerencial da informação contábil e avalia que o sistema de informação contábil deve estar totalmente alinhado e integrado com os demais subsistemas de informação da empresa. O sistema de informação contábil é um grande aliado no processo de tomada de decisão (VELLANI; RIBEIRO, 2009), porque disponibiliza informações em curto espaço de tempo. Segundo Theodoro (2006), os sistemas de informação e a controladoria estão intimamente ligados ao gerenciamento das empresas. Assim, de acordo com Oliveira (2002), o processo de transformação de dados que são utilizadas na estrutura decisória da empresa assume um papel fundamental para o gerenciamento das informações que podem ser analisadas com base nos registros das informações passadas, as geradas no presente, e habilita a possibilidade de projetá-las para o futuro conforme interesse do gestor.

De acordo com Padoveze (2004), a utilização de um sistema gerencial de informações irá atingir seu objetivo de fornecer relatórios para a tomada de decisão, a partir da possibilidade de consolidação e aglutinação das informações, para obter uma melhor gestão de todas as áreas da empresa, dinamizando o fluxo de informações. A geração e utilização das informações por meio de sistema de informação gerencial para o planejamento e o suporte nos processos de tomada de decisões fomentam as estratégias de curto e de longo prazo, que segundo Rezende (2003, p.34) facilita as empresas a trabalharem com situações de mudanças, constituindo-se, desse modo, um excelente instrumento de gestão.

Sobre tal aspecto, entende-se que as informações contábeis geradas pelos sistemas informatizados e aliadas aos controles de gestão constituem-se fatores relevantes para os gestores na tomada de decisão e principalmente no gerenciamento das empresas. Esta pesquisa não busca identificar um modelo conceitual dentro do enfoque sistêmico, mas o grau de integração dos diferentes escritórios de contabilidade que compõem a amostra. Para tanto, apóia-se na abordagem metodológica do modelo de quatro estágios para identificar níveis de integração de sistemas apresentada por Kaplan e Cooper (1998).

Modelo de Quatro Estágios de Kaplan e Cooper

O modelo de quatro estágios para projetar sistemas de custos e desempenho surgiu na década de 70, por meio de estudos de Kaplan e Cooper em empresas que não usavam meios informativos capazes de contribuir para o gerenciamento adequado de custos e melhoria do desempenho operacional. Segundo Silva (2003), a primeira publicação que aborda esse modelo foi um artigo de Kaplan (1990) intitulado: *“The Four-stage Model of cost System Design”*. O modelo avalia quatro características que podem ser identificadas nos serviços prestados de contabilidade: a) utilização de sistemas de processamento de dados; b) definição de serviços de acordo com as expectativas dos clientes; c) aprimoramento contínuo na

execução das rotinas em busca de qualidade, eficiência e rapidez; d) estruturação de processos eficientes e eficazes de serviços adequados ao perfil da sua carteira de clientes (KAPLAN e COOPER, 1998). Dessa forma, as empresas são classificadas de acordo com a análise do sistema de gerenciamentos sobre os aspectos de qualidade de dados, relatórios financeiros, gastos com os clientes e o controle operacional e estratégico identificados.

Nesta pesquisa, consideraram-se os mesmos aspectos de gerenciamento de sistemas e a análise de quatro estágios para identificar o sistema de gerenciamento dos escritórios de contabilidade, focando o processo da gestão da informação via sistema informatizado. No entanto, propõe-se uma adaptação do modelo para acompanhar o gerenciamento dos escritórios de contabilidade a partir de suas especificidades com relação à estrutura, à utilização de sistemas informatizados e à integração entre as áreas contábil, fiscal, pessoal, administrativa, financeira e gerencial. A proposta mantém a análise quanto aos aspectos dos sistemas como a qualidade de dados, os relatórios financeiros e contábeis externos, os controles dos gastos com os clientes e o controle operacional e estratégico, porém enquanto o modelo de Kaplan e Cooper (1998) foca os custos, o modelo adaptado tem como o controle interno e o gerenciamento das informações, Figura 1.

Aspectos dos sistemas	Sistemas de Estágios I Falhos	Sistemas de Estágios II Relatórios Financeiros	Sistemas de Estágios III Especializados	Sistemas de Estágios IV Integrados
Qualidade de dados	Escrituração manual, com muitos erros e grandes variações nos saldos das contas.	Utilização de sistemas informatizados sem nenhuma integração de dados.	Utilização de sistemas integrados entre as áreas da contabilidade, fiscal e pessoal do escritório de contabilidade.	Utilização de sistemas integrados entre todas as áreas do escritório de contabilidade, inclusive as áreas do administrativo financeiro e gerencial.
Relatórios financeiros contábeis externos	Inadequados Não refletem a realidade do escritório.	Inadequados. Não possuem frequência na emissão	Adequados Relatórios mensais ou trimestrais	Adequados Relatórios emitidos frequentemente e utilizados para a tomada de decisão.
Gastos com cliente	Inadequados Não existe controle.	Imprecisos, há alguns controles das receitas e dos Custos/ despesas, porém não são utilizados.	Adequados, há controles gerenciais das receitas, despesas e custos de forma total.	Adequados aos controles gerenciais individuais por cliente de cada receita, custos e despesas.
Controle operacional estratégico	Inadequados Não existe controle	Controles gerenciais limitados e desatualizados	Controles gerenciais obtidos através do sistema, porém não são utilizados com frequência.	Controles gerenciais emitidos frequentemente e utilizados para a tomada de decisão.

Fonte: Adaptado de Kaplan e Cooper (1998, p. 23).

Figura 1- Modelo de quatro estágios para projetar um sistema de gerenciamento dos escritórios de contabilidade.

3 Metodologia

O tipo de pesquisa utilizada, no que se refere ao delineamento, foi a descritiva. Para Cervo e Bervian (2002) a pesquisa descritiva é ideal para classificar, explicar e interpretar os fenômenos que ocorrem. Na época da pesquisa, o total de escritórios de contabilidade na região de Belo Horizonte, registrados no CRC/MG era de 1.172. A amostra pesquisada é probabilística, constituída de 112 escritórios de contabilidade escolhidos aleatoriamente no cadastro do banco de dados do CRC/MG. Os dados foram coletados através de aplicação de questionários. Os sujeitos respondentes foram os sócios contadores que atuam como administradores dos escritórios de contabilidade, pois pressupõe-se que eles conhecem em profundidade todas as dimensões pesquisadas bem como as variáveis que estão presentes nos processos de gerenciamento. O questionário utilizado como instrumento de pesquisa para a coleta de dados estava dividido em 3 blocos, com o total de 52 questões, sendo que: a) as questões de número 1 a 11 pertencem ao bloco (a) do questionário e estavam divididas em 4 questões fechadas de múltipla escolha e 7 questões abertas para indicar o tempo, a quantidade ou o percentual de cada resposta. O principal objetivo de pesquisa deste bloco foi delimitar o

perfil e estrutura dos escritórios de contabilidade. b) As questões de número 12 a 20 representam o bloco (b) do questionário e todas eram fechadas e de múltipla escolha e possuindo escalas categóricas variando de 1: não possui (ou não utiliza); 2: possui parcialmente (ou utiliza parcialmente) e 3: possui completo (ou utiliza completamente), além de questões que envolvem periodicidade. Neste bloco são analisadas as características do controle interno operacional, do sistema integrado e o processo de gestão da informação para tomada de decisão dos sócios contadores dos escritórios de contabilidade. c) As questões de números 21 á 52 constituem o bloco (c) do questionário e continham perguntas objetivas e de simples respostas, construídas através de uma escala adaptada de Likert, com quatro pontos, sendo 1:nunca; 2:raramente; 3: frequentemente; 4:sempre. O principal objetivo dos questionamentos deste bloco é identificar em qual dos quatros níveis de gerenciamento estão os escritórios de contabilidade de Belo Horizonte/MG e região metropolitana, a partir da adaptação da abordagem do modelo de quatro estágios de Kaplan e Cooper (1998). O sumário contendo as etapas de análise de dados está expresso na Figura 2.

Etapas	Procedimentos
Estatística descritiva:	Construção de estatísticas descritivas, tabelas de freqüências e gráficos para fazer uma análise exploratória inicial da base de dados. Para apresentação dos resultados foram feitas tabelas cruzadas fixando sempre a relação conjunta de sistema integrado e controle interno com as demais variáveis qualitativas dos questionários.
Análise multivariada	Com o objetivo de averiguar o relacionamento conjunto das variáveis que são importantes para explicar as variáveis-respostas controle interno e sistema integrado, foi realizada a escolha das variáveis explicativas mais relevantes, estatisticamente, utilizando o método <i>Stepwise</i> . Foi possível analisar todas variáveis explicativas estatisticamente significantes conjuntamente e, além disso, identificar as categorias de cada variável explicativa qualitativa que são mais importantes para explicar o comportamento dos níveis de integração e de controle interno dos escritórios de contabilidade.
Identificação de fases de acordo com a abordagem do modelo de quatro estágios de Kaplan e Cooper (1998)	De posse das variáveis explicativas estatisticamente significantes, seja com efeitos negativos ou positivos sobre a no nível de integração e de controle interno dos escritórios de contabilidade analisados, identificou-se em quais fases os mesmos se encontravam de acordo com o bloco (c). O objetivo era verificar se tais variáveis determinariam ou não nos estágios classificados pelo modelo de Kaplan e Copper (1998), que estes escritórios se encontravam.

Fonte: Elaboração própria

Figura 2 – Etapas da pesquisa e análise de dados

4 Análise Dos Resultados

Estrutura e o Perfil dos Escritórios de Contabilidade

A estrutura e o perfil dos escritórios de contabilidade foram descritos com base nas seguintes variáveis: tempo de existência; faturamento; regime de enquadramento fiscal; quantidade e localização da carteira de clientes; quantidade e qualificação técnica dos sócios e dos funcionários, setores econômicos e regime de enquadramento fiscal dos clientes.

Inicialmente, observou-se que 27,7% não possuem controle interno implantado, 57,1% possuem controle interno parcialmente implantado e 15,2% possuem controle interno completamente implantado. Além disso, 38,4% não possuem sistema integrado, 45,5% possuem sistema integrado parcial e 16,1% possuem sistema integrado completo. Na análise conjunta verifica-se que 37,32% não possuem controle interno, nem área integrada e também não utilizam algum suporte para tomada de decisão e 27,23% utilizam completamente algum suporte para tomada de decisão, são completamente integrados e possui controle interno implantado, Tabela 1.

Tabela 1- Proporção de áreas integradas, com controle interno e suporte utilizado para tomada de decisão

	Não possui	Parcial	Completo
Áreas integradas	0,3839	0,4554	0,1607
Controle interno implantado	0,2768	0,5714	0,1518
Suporte para tomada de decisões	0,3839	0,3147	0,3013
Todas as áreas conjuntamente	0,3732	0,3545	0,2723

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme a Tabela 2, observa-se que o tempo médio (18 anos) é maior nas empresas que possuem sistema integrado parcial e não possuem controle interno, e menor (11,5 anos) nas que não possuem controle interno e sistema integrado. Para as empresas que possuem sistema integrado completo e controle interno parcial, o tempo de vida é aproximadamente de 13 anos. Em relação à quantidade média de sócios é maior em escritórios que possuem sistema integrado parcial e não possuem controle interno (2,6) e menor nos que não possuem sistema integrado e possuem controle interno completo (2,12), apesar de as médias serem bem próximas. Já a quantidade média de funcionários (14,1) é maior em escritórios que possuem sistema integrado parcial e controle interno implantado completo e menor (6,4) em escritórios que possuem sistema integrado completo e não possuem controle interno implantado. Evidencia-se um número reduzido de funcionários em relação aos escritórios que possuem sistema integrado parcialmente, e aparentemente as questões de controle interno apresentam associação com a quantidade de funcionários.

As médias das porcentagens de indivíduos segundo seus níveis de qualificação e condicionadas à existência ou não de sistema integrado e controle interno na categoria daqueles indivíduos que são sócios e funcionários também estão expostas na Tabela 2. Os dados suportam o fato de que, dentre os que não possuem sistema integrado e controle interno, a porcentagem média é superior entre os funcionários que têm qualificação técnica em contabilidade (70%) e entre os sócios com a mesma qualificação (59,3%), porém esta é bem superior nos primeiros. Outro resultado que chama atenção é que, dentre os escritórios de contabilidade que possuem sistema integrado completo e não possuem controle interno implantado, no grupo dos sócios, a maior porcentagem média (56,6%) é de estudantes de contabilidade e, já no grupo dos funcionários, a maior porcentagem é para o nível técnico (76%) e a menor é para os funcionários graduados e pós-graduados em contabilidade. Nos escritórios de contabilidade que possuem sistema integrado parcial e controle interno implantado completo, no grupo dos funcionários, a maior porcentagem média ocorre para o nível técnico (42,7%) e a menor em funcionários pós-graduados (8,8%). Já no grupo dos sócios, verifica-se a maior média para sócios graduados em contabilidade (38,8%).

Com relação à atividade dos clientes, observa-se que a porcentagem média é maior no setor de serviços do que nas outras atividades e menor no terceiro setor. No setor de serviços destacam-se os escritórios que não têm sistema integrado e têm controle interno parcial, pois, dentre estes, a maior porcentagem média (47,8%) ocorre nesse setor e a menor no terceiro setor (2,1%). Nos escritórios que possuem sistema integrado parcial e controle interno implantado completamente, a maioria dos clientes é do ramo de prestação de serviços (46,4%) seguidos pelas empresas comerciais (37,2%). Para os escritórios que não possuem nem sistema integrado e nem controle interno implantado, a maior porcentagem média ocorre nos escritórios que os clientes também pertencem ao setor de serviços (38,1%) ao setor de comércio (36,8%) e menor, ao terceiro setor (4,3%). Diante desses dados é possível aferir que a atividade econômica dos clientes não interfere na implantação do controle interno e nem na utilização de sistemas integrados.

Com relação ao enquadramento fiscal federal dos clientes, observa-se que os optantes pelo simples nacional são os que possuem maior média em relação aos demais. Dado os escritórios que possuem sistema integrado parcial e controle interno parcial, a maior porcentagem média ocorre nos clientes cujo regime de tributação é o simples nacional

(50,3%) e a menor para os clientes enquadrados como imunes/isentos (3,1%). Este último possui menor média dentre todos os demais tipos e é menor nos escritórios que não possuem sistema integrado e possuem controle interno completamente implantado (1,3%).

Foram avaliados os fatores que influenciam no gerenciamento das informações dos escritórios de contabilidade e que são utilizados como ferramenta auxiliar na tomada de decisão. Tais fatores são as demonstrações contábeis elaboradas pelos contadores de acordo com a legislação vigente, seja através da contabilidade gerencial ou simplesmente como fonte de informações para os usuários externos de acordo com os objetivos da contabilidade financeira, como: Balancete, Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado, Fluxo de Caixa (DFC), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e Orçamento empresarial. Nesse ponto, o foco da pesquisa foi identificar a frequência de emissão e elaboração das demonstrações e não como elas são utilizadas como suporte no processo de tomada de decisão.

Tabela 2- Médias das quantidades e das porcentagens das variáveis condicionadas à existência ou não de sistema integrado e controle interno implantado.

Sistema integrado	Ñ p.	Parcial	Completo	Ñ p.	Parcial	Completo	Ñ p.	Parcial
Controle interno	Ñ p.	Ñ p.	Ñ p.	Parcial	Parcial	Parcial	Completo	Completo
Tempo de vida	11,5	18,0	13,2	12,6	12,8	13,6	12,2	16,1
Quantidade de sócios	2,5	2,6	2,2	2,57	2,4	2,5	2,1	2,4
Técnico em contabilidade	59,3	46	26,6	32,42	26	44,2	31,2	18,8
Estudante contabilidade	12,5	27	56,6	16,7	20,7	11,5	43,7	26,6
Graduado em contabilidade	18,7	27	6,8	35,0	36,0	34,6	18,7	38,8
Pós-graduado	9,375	0	10	15,7	17,1	9,6	6,25	15,5
Quantidade de funcionários	9,3	12,8	6,4	7,4	10,4	10,3	10	14,1
Técnico em contabilidade	70	63	76	71,3	54,4	51,1	67,5	42,7
Estudante de contabilidade	26,2	34	24	17,8	33,2	32,3	23,7	33,8
Graduado em contabilidade	3,7	3	0	8,6	10,0	14,2	7,5	14,4
Pós-graduado	0	0	0	2,1	2,2	2,3	1,2	8,8
Clientes setor: Serviços	38,1	36,5	44	47,8	44,8	33,8	41,2	46,4
Clientes setor: Comércio	36,8	46	38	38,6	37,8	41,1	42,5	37,2
Clientes setor: Indústria	20,6	16	15	11,3	13,9	21,9	15	13,1
Clientes setor: Terceiro Setor	4,3	1,5	3	2,1	3,4	3,0	1,2	3,2
Regime fiscal clientes: Simples	40,6	43,5	47	45,2	50,3	35,3	46,8	48,7
Regime fiscal: Lucro presumido	36,2	39	34	37,6	31,4	38,8	36,2	34
Regime fiscal: Lucro real	19,3	16	16	15,2	15,1	22,6	15,6	15,4
Regime fiscal: Imune/isento	3,75	1,5	3	1,8	3,1	3,1	1,3	1,7

Ñ p. significa não possui

Fonte: Dados da pesquisa

Dos resultados obtidos, verificou-se que as demonstrações que são menos utilizadas pelos escritórios de contabilidade são: DMPL (95,5%) e orçamento (96,4%), conforme resultados apresentados na Tabela 3.

Tabela 3 - Frequência média de emissão dos demonstrativos contábeis e financeiros

Demonstrativos	Não utiliza	Diária	Mensal	Trimestral	Anual
Balancete	0	0,0714	0,2232	0,3571	0,3482
Balanço Patrimonial	0,0089	0	0,125	0,2857	0,5804
Demonstrativo de Resultado	0,0089	0	0,1696	0,2768	0,5446
DFC	0,4286	0,1518	0,1071	0,0625	0,25
DMPL	0,9554	0	0	0,0089	0,0357
Orçamento	0,9643	0,0089	0,0089	0	0,0179

Fonte: Dados da pesquisa

A maioria dos escritórios de contabilidade utiliza o balancete trimestralmente (35,7%), seguidos da emissão anual (34,8%). Há indícios de que essa frequência está condicionada ao regime de enquadramento fiscal, apontado pela pesquisa como sendo o simples nacional.

Observa-se que a apresentação dos demonstrativos contábeis da empresas optantes pelo simples nacional é anualmente, assim, o balanço patrimonial (58,04%) e o demonstrativo de resultado (54,4%) acompanham a contabilidade para fins fiscais e não gerencial.

Resultados da aplicação Regressão Ordinal

Após a análise descritiva foram encontradas as associações multivariadas, conforme descrito na etapa 3 (Figura 2) com o intuito de analisar se as características dos escritórios de contabilidade explicam, de maneira conjunta, o nível de integração ou nível de controle interno implantado. Para conclusão de tal objetivo, foi estimada a regressão ordinal posto que as variáveis dependentes são de natureza qualitativa ordinais. O método utilizado para se escolher quais as principais variáveis que deveriam estar contidas no modelo foi o *Stepwise*. De posse das variáveis que produzissem melhores ajustes, elas foram unidas em um único modelo final. Sabe-se que, diante da presença de multicolinearidade, os erros-padrão dos coeficientes ficam alterados, e, em casos extremos, impossibilita-se até mesmo a estimação dos coeficientes devido à singularidade da matriz de variáveis explicativas. Dessa forma, verificou-se a forte presença de multicolinearidade entre variáveis explicativas do modelo por meio do *Variance Inflation Factor* (VIF). Após a utilização do método *Stepwise* e avaliação dos VIF's, optou-se por retirar do conjunto as variáveis “elaboração de relatórios gerenciais e orçamento” no caso em que a variável explicada era o sistema integrado dos escritórios. Também retirou-se as variáveis “relatórios integrados” e “tempo de existência” do escritório por não serem estatisticamente significativas nem mesmo a 10%. No caso de variáveis categóricas basta uma categoria ser significativa para que todas as demais devam ser mantidas no modelo para efeito de comparação. O modelo estimado que está descrito na Tabela 4 contém os resultados estimados para explicar a variável sistema integrado.

Tabela 4- Resultados estimados para a variável explicada sistema integrado.

	Coeficiente	Erro-padrão	valor
Quantidade de funcionários técnicos em contabilidade	(0,0158)	0,0085	0,0623
Não possui escrituração manual nas áreas administrativa e financeira	4,6439	1,1889	0,0001
Não possui escrituração manual na área gerencial	2,7769	1,2435	0,0255
Utiliza pouco a intuição na tomada de decisão	(1,1646)	0,6473	0,0720
Utiliza muito pouco a intuição na tomada de decisão	(2,2302)	0,6694	0,0009
Utiliza pouco a pesquisa de mercado para tomada de decisão	1,6847	0,8116	0,0379
Utiliza muito a pesquisa de mercado para tomada de decisão	0,0733	1,5116	0,9613
Utiliza pouco a opinião dos clientes na tomada de decisão	(1,5869)	0,5826	0,0065
Utiliza muito a opinião dos clientes na tomada de decisão	0,0570	0,6271	0,9276
Utiliza pouco o banco de dados do escritório para tomada de decisão	2,3105	1,3637	0,0902
Utiliza muito o banco de dados do escritório para tomada de decisão	0,6631	1,3147	0,6140
Utiliza pouco o sistema de informação gerencial para tomada de decisão	(0,4051)	0,5981	0,4982
Utiliza muito o sistema de informação gerencial para tomada de decisão	1,5391	0,6017	0,0100
Utiliza pouco, planilhas elaboradas no Excel para tomada de decisão	0,8611	0,5074	0,0897
Utiliza muito, planilhas elaboradas no Excel para tomada de decisão	1,8951	0,7037	0,0071
Elabora diariamente o fluxo de caixa	1,2439	0,7028	0,0755
Elabora mensalmente o fluxo de caixa	(1,1671)	0,7924	0,1408
Elabora trimestralmente o fluxo de caixa	0,7909	1,0445	0,4489
Elabora anualmente o fluxo de caixa	0,5334	0,5648	0,3449
Intercepto 1	5,9001	2,2240	0,0080
Intercepto 2	9,7502	0,1439	0
Pseudo r ² de McFadden: 34,69			
AIC: 191,1541			

Fonte: Dados da pesquisa

Dos resultados apresentados, observou-se, que menores são os níveis de integração em escritórios que possuem muitos funcionários com nível de qualificação técnico em

contabilidade; que utilizam pouco ou muito a intuição como requisito para tomar decisões quanto à atitude de concorrentes, em relação aos que não utilizam a intuição e por fim, que utilizam pouco as idéias dos clientes como suporte às decisões no gerenciamento da organização contábil em relação aos que não utilizam. Dessas variáveis descritivas que foram estatisticamente significativas e que exercem efeito negativo sobre os níveis de integração dos escritórios, a que possui maior influência devido ao valor numérico de seu coeficiente, é a variável tomada de decisão com base na intuição e isso, indica que ela não é muito utilizada nos escritórios que utilizam sistema integrado. Das demais variáveis que exercem efeitos positivos sobre o nível de integração das empresas, dentre as estatisticamente significativas a 10%, destacam-se as variáveis dos escritórios que não utilizam escrituração manual nas áreas administrativa, financeira e gerencial, pois seus coeficientes são os maiores. Dessa forma, conclui-se que o nível de integração tende a ser maior, em média, nos escritórios que não utilizam escrituração manual nas áreas administrativas e gerenciais. Assim, pode-se argumentar que tais áreas sejam essenciais aos processos de integração desses escritórios.

Das demais variáveis estatisticamente significativas a 10%, os resultados indicam que para os escritórios de contabilidade que utilizam pouco a pesquisa de mercado em relação aos que nunca utilizam tendem a aumentar o nível de integração. Da mesma forma, escritórios que utilizam banco de dados tendem a aumentar o nível de integração em comparação às que não utilizam e, os que, também utilizam muito sistema de informação também tendem a aumentar o nível de integração em relação aos que não utilizam. No que diz respeito ao grau de utilização de planilhas em *Excel*, escritórios que utilizam com pouca ou muita frequência esse tipo instrumento para dar suporte às decisões no gerenciamento da organização contábil possuem maior nível de integração. Isso pode ser indício de falhas existentes no processo de integração ou de que sejam utilizados controles paralelos. Por fim, escritórios que utilizam fluxo de caixa diário, em relação ao que não utilizam, tendem a ter maiores níveis de integração, o que sugere um maior nível de informações que são utilizadas para a tomada de decisão a partir dos relatórios gerados pelo sistema de informação integrado entre as áreas, especificamente a administrativa e a financeira.

Com relação à variável dependente controle interno, utilizou-se o mesmo procedimento adotado quando a variável resposta era o sistema integrado, ou seja, verificou-se a forte presença de multicolinearidade entre as variáveis explicativas do modelo por meio do *Variance Inflation Factor* (VIF). Após a utilização do método *Stepwise* e avaliação dos VIF's, optou-se por retirar a variável funcionários graduados em contabilidade. Também retirou-se as variáveis “utilização nenhum relatório gerencial informatizado”, “quantidade de sócios e funcionários estudantes de contabilidade”, “quantidade de sócios graduados em contabilidade”, por não serem estatisticamente significativas nem mesmo a 10%.

Nos resultados apresentados na Tabela 5 inicialmente sugerem que as variáveis quantidades de funcionários com nível de instrução de técnico em contabilidade, quantidade de clientes acima de 51 e menor que 100 em relação aos escritórios que têm até 50 clientes, possuem poucos clientes que atuam no segmento industrial. Neste caso, observa-se que as indústrias geralmente não contratam serviços terceirizados de contabilidade provavelmente possuem contabilidade interna.

Além disso, as relações estatisticamente significativas que tendem a reduzir o nível de controle interno implantado nos escritórios de contabilidade podem ser descritas como a elaboração de relatórios gerenciais que são pouco ou muito utilizados em relação aos escritórios que nunca utilizam. Já na tomada de decisão, há indícios de que os escritórios usam pouco as ações dos concorrentes em relação àqueles que nunca utilizam, as idéias dos clientes também são pouco ou muito utilizadas em relação aos que nunca utilizam e, por fim, a elaboração do orçamento diariamente em relação aos escritórios que não utilizam orçamentos. A variável de maior impacto devido ao valor de seu coeficiente é a elaboração de

orçamento indicando que os escritórios que utilizam diariamente esse instrumento contábil em relação aos escritórios que não o utilizam, tendem a reduzir, em média, o controle interno implantado para as áreas administrativa e financeira, gerencial, fiscal, pessoal e contábil. As variáveis que tendem, em média, a aumentar o nível de controle interno nos escritórios de contabilidade são os escritórios que não utilizam escrituração manual nas áreas gerenciais, administrativas e financeiras em relação aos que utilizam. Já das variáveis que são utilizadas como suporte para tomada de decisões no gerenciamento da organização contábil, evidenciou-se que as idéias dos funcionários são pouco utilizadas e as consultas na internet também são pouco ou muito utilizadas em relação aos que nunca utilizam.

Tabela 5- Resultados estimados para a variável explicada controle interno.

	Coeficiente	Erro padrão	P-valor
Quantidade de funcionários técnicos em contabilidade	(0,0303)	0,0115	0,0082
Escritórios com até 50 clientes	(1,2836)	0,6695	0,0552
Escritórios ente 51 a 100 clientes	(0,4059)	0,6707	0,5450
Clientes do escritório pertencentes ao segmento industrial	(0,0387)	0,0221	0,0801
Não possui escrituração manual nas áreas administrativa e financeira	2,2585	1,0929	0,0388
Não possui escrituração manual na área gerencial	3,9855	1,3001	0,0022
Utiliza pouco relatório gerencial elaborados de sistemas informatizado	(3,2847)	0,8513	0,0001
Utiliza muito relatório gerencial elaborados de sistema integrado	(4,4846)	1,1806	0,0001
Utiliza pouco as ações dos concorrentes na tomada de decisão	(2,2417)	0,8394	0,0076
Utiliza muito as ações dos concorrentes na tomada de decisão	(0,3138)	1,7639	0,8588
Utiliza pouco a opinião dos clientes na tomada de decisão	(1,3618)	0,6955	0,0502
Utiliza muito a opinião dos clientes na tomada de decisão	(2,0443)	0,7681	0,0078
Utiliza pouco a opinião dos funcionários na tomada de decisão	1,9201	0,7277	0,0083
Utiliza muito a opinião dos funcionários na tomada de decisão	0,7175	0,7883	0,3627
Utiliza pouco, relatórios emitidos pelo sistema integrado	1,5944	0,7648	0,0371
Utiliza muito, relatórios emitidos pelo sistema integrado	2,2021	0,8381	0,0086
Utiliza pouco o sistema de informação gerencial para tomada de decisão	1,3917	0,6956	0,0454
Utiliza muito o sistema de informação gerencial para tomada de decisão	2,3551	0,7762	0,0024
Utiliza pouco, consultas na internet para tomada de decisão	2,3374	0,7804	0,0027
Utiliza muito, consultas na internet para tomada de decisão	2,4429	0,7880	0,0019
Elabora mensalmente o demonstrativo de resultado	23,5462	0,7985	0
Elabora trimestralmente o demonstrativo de resultado	21,148	0,6944	0
Elabora anualmente o demonstrativo de resultado	20,4837	0,6153	0
Elabora diariamente o orçamento	(18,7787)	0,0000	0
Elabora mensalmente o orçamento	(5,0114)	3,5522	0,1583
Elabora anualmente o orçamento	4,5847	3,1299	0,1430
Intercepto 1	23,6728	1,5147e+01	0
Intercepto 2	28,7033	2,1470e+02	0
Pseudo r2 de McFadden: 42,57			
AIC: 179,6902			

Fonte: Dados da pesquisa

Com relação aos relatórios integrados são pouco ou muito utilizados em relação aos escritórios que nunca os utilizam, há também a mesma relação para a utilização de sistema de informação gerencial que são pouco ou muito utilizados em relação aos que nunca os utilizam. Dentre essas variáveis que foram estatisticamente significativas, as que causam maiores influências no aumento do nível de controle interno dos escritórios são demonstrativos de resultados que são utilizados mensalmente, trimestralmente ou anualmente em relação aos que não o usam, respectivamente. Vale observar que, quanto à variável demonstrativo de resultados, apesar dos valores positivos para os coeficientes estimados, verifica-se claramente que à medida que esses demonstrativos passam de anual para trimestral e para mensal ocorre um aumento do nível de controle interno implantado dos escritórios.

O Sistema de Gerenciamento dos Escritórios de Contabilidade de Acordo com a Abordagem do Modelo de Kaplan e Cooper (1998)

Para finalizar a análise dos resultados, foi realizada, na etapa 3 (Figura 2) a adaptação da abordagem do modelo de quatro estágios desenvolvidos por Kaplan e Cooper (1998) para categorizar os estágios ou níveis de gerenciamento dos escritórios de contabilidade. Foi observado que, da amostra constituída de 112 escritórios de contabilidade, 32,84% deles estão no estágio I, que caracteriza-se por conter empresas que apresentam baixa confiabilidade na geração de relatórios financeiros e contábeis; 30,55% estão no estágio II, que define as empresas que fornecem relatórios financeiros e contábeis periodicamente com certo grau de confiabilidade; 23,35% estão no estágio III que define as empresas que utilizam sistemas informatizados para a geração dos relatórios financeiros e contábeis e utilizam esses dados para o controle operacional e gerencial e 13,34% estão no estágio IV que indica a utilização de sistemas de informações integrados para a elaboração de todos os relatórios financeiros e contábeis que são utilizados para a tomada de decisão (KAPLAN; COOPER, 1998). Nota-se que a maioria dos escritórios de contabilidade está no estágio I e II (aproximadamente 63%) e o restante, nos estágios II e III (37%). Esses resultados demonstram que os escritórios de contabilidade possuem as mesmas características dos outros tipos de empresas, conforme as premissas do modelo de gerenciamento de Kaplan e Cooper (1998), o que foi evidenciado também nos resultados da pesquisa de Silva (2003), na aplicação desse modelo em indústrias de transformação do estado de Pernambuco que apresentou 80% das empresas entre o estágio I e II. Outra característica do modelo de Kaplan e Cooper (1998) percebida na amostra estudada é que existe uma tendência de migração das empresas para o estágio III e, em seguida, para buscar a situação ideal, que é o estágio IV, no nível de integração de informações via sistema integrado, quanto aos aspectos qualidade dos dados, relatórios financeiros externos, gastos com clientes e controle operacional e estratégico. Limitando-se o universo de variáveis apenas aquelas que exercem efeitos positivos ou negativos no nível de integração desses escritórios de contabilidade analisados, classificou-se em qual dos quatro estágios os mesmos se encontravam. Com relação à variável técnico em contabilidade que são os funcionários técnicos em contabilidade, esta foi categorizada em quatro níveis para melhor visualização de cada fase na qual os escritórios se encontravam. Os resultados estão demonstrados na Tabela 5.

Tabela 5 - Estágios dos escritórios de contabilidade de acordo com as variáveis estatisticamente significativas para explicar o sistema de informação integrado

Escritórios	Estágio I	Estágio II	Estágio III	Estágio IV
Com até 25% dos funcionários técnicos em contabilidade	0,1607143	0,3125	0,25	0,2767857
Entre 26% a 50% dos funcionários técnicos em contabilidade	0,3298611	0,3333333	0,2256944	0,1111111
Entre 51% a 75% dos funcionários técnicos em contabilidade	0,3723958	0,2903646	0,203125	0,1341146
Entre 76% a 100% dos funcionários técnicos em contabilidade	0,3363487	0,2985197	0,2541118	0,1110197
Utiliza pouco a intuição na tomada de decisão	0,29375	0,3008929	0,2419643	0,1633929
Utiliza muito a intuição na tomada de decisão	0,3431	0,3336	0,2221	0,1012
Utiliza pouco a opinião dos clientes na tomada de decisão	0,3438	0,277	0,2337	0,1456
Não possui escrituração manual nas áreas adm. e financeira	0,3270421	0,3128094	0,2308168	0,1293317
Não possui escrituração manual na área gerencial	0,3285714	0,3026786	0,2348214	0,1339286
Utiliza pouco a pesquisa de mercado para TD	0,3182	0,2699	0,2415	0,1705
Utiliza pouco o banco de dados do escritório para TD*	0,3354	0,3014	0,2528	0,1104
Utiliza muito o sistema de informação gerencial para TD	0,2718023	0,3023256	0,2194767	0,2063953
Utiliza pouco, planilhas elaboradas no Excel para TD	0,3271277	0,2978723	0,2413564	0,1336436
Utiliza muito, planilhas elaboradas no Excel para TD	0,3235	0,3548	0,2151	0,1066
Elabora o fluxo de caixa diariamente	0,2776	0,3382	0,2206	0,1636

*TD significa tomada de decisão

Fonte: Dados da pesquisa

Dos resultados obtidos, verifica-se que o fato de se ter variáveis que possam ser significantes para explicar o nível de integração dos escritórios de contabilidade não influenciam muito no estágio em que estejam, pois, para variáveis com efeitos positivos sobre o sistema integrado ou negativos, a proporção de empresas ao longo das fases é muito parecida para cada variável, à exceção da variável quantidade de funcionários qualificados como técnicos em contabilidade que tende a aumentar a proporção à medida que se passa do estágio II para o III e da variável sistema de informação gerencial que, quando muito utilizada pelo escritório, tem a segunda maior proporção de empresas no estágio IV. Com relação às variáveis que exercem efeitos positivos e negativos sobre o controle interno dos escritórios analisados nesta pesquisa, foi verificado em qual estágio os mesmos se encontravam. Para melhor exposição dos resultados em fases, as variáveis quantitativas funcionários técnicos em contabilidade e clientes pertencentes ao segmento industrial foram categorizadas em quatro níveis de acordo com a Tabela 6. Para essa base de dados, observa-se que parece não haver um relacionamento geral ou global entre as variáveis que são estatisticamente significativas para explicar o controle interno dos escritórios e os estágios nos quais eles estejam.

Existem alguns casos que são importantes relatar. Por exemplo, escritórios que elaboram o demonstrativo de resultado mensalmente são os, que em maiores proporções, encontram-se no estágio IV e no estágio I. Em contraposição, escritórios que utilizam pouco os relatórios integrados ou utilizam pouco o sistema de informação gerencial ou utilizam demonstrativos de resultados anuais são os que, em menor quantidade, encontram-se no estágio IV. Para finalizar esta seção foram demonstrados os resultados obtidos na pesquisa, Tabela 6, e logo em seguida, apresentam-se as conclusões do estudo realizado e as recomendações para estudos futuros.

Tabela 6- Estágios dos escritórios de acordo com as variáveis para explicar controle interno implantado

	Estágio I	Estágio II	Estágio III	Estágio IV
Escritórios com até 25% dos funcionários técnicos em contabilidade	0,1607	0,3125	0,25	0,2768
Escritórios entre 26% a 50% dos funcionários técnicos em contabilidade	0,3299	0,3333	0,2257	0,1111
Escritórios entre 51% a 75% dos funcionários técnicos em contabilidade	0,3724	0,2904	0,2031	0,1341
Escritórios entre 76% a 100% dos funcionários técnicos em contabilidade	0,3363	0,2985	0,2541	0,111
Escritórios que tem de 51 a 100 clientes	0,3359	0,316	0,2361	0,112
Escritórios com até 25% dos clientes pertencentes ao segmento industrial	0,3316	0,3102	0,2309	0,1273
Escritórios em que 26% a 50% dos clientes pertencem ao segmento industrial	0,2928	0,2911	0,2155	0,2007
Escritórios em que 51% a 75% dos clientes pertencem ao segmento industrial	-	-	-	-
Escritórios em que 76% a 100% dos clientes pertencem ao segmento industrial	-	-	-	-
Os relatórios gerenciais são elaborados a partir do sistema informatizado	0,3308	0,3154	0,2294	0,1244
Os relatórios gerenciais são elaborados a partir do sistema integrado	0,2526	0,2812	0,2487	0,2174
Utiliza pouco as ações dos concorrentes para tomada de decisão	0,2708	0,2854	0,2292	0,2146
Utiliza pouco as idéias dos clientes na tomada de decisão	0,3438	0,277	0,2337	0,1456
Utiliza muito as idéias dos clientes na tomada de decisão	0,3339	0,2982	0,2214	0,1464
Elabora diariamente o orçamento	0,4062	0,1562	0,1562	0,2812
Não possui escrituração manual nas áreas administrativa e financeira	0,327	0,3128	0,2308	0,1293
Não possui escrituração manual na área gerencial	0,3286	0,3027	0,2348	0,1339
Utiliza pouco as ideias dos funcionários na tomada de decisão	0,321	0,2926	0,2578	0,1286
Utiliza pouco relatórios integrados para tomada de decisão	0,3395	0,3199	0,2408	0,0999
Utiliza muito relatórios integrados para tomada de decisão	0,2914	0,2794	0,2482	0,1811
Utiliza pouco o sistema de informação gerencial para tomada de decisão	0,3725	0,2796	0,2541	0,0938
Utiliza muito o sistema de informação gerencial para tomada de decisão	0,2718	0,3023	0,2195	0,2064
Utiliza pouco consultas na internet para tomada de decisão	0,3194	0,2903	0,2438	0,1465
Utiliza muito consultas na internet para tomada de decisão	0,3051	0,3162	0,2307	0,1481
Elabora o demonstrativo de resultado mensalmente	0,2286	0,3191	0,2434	0,2089
Elabora o demonstrativo de resultado trimestralmente	0,3216	0,2782	0,2419	0,1583
Elabora o demonstrativo de resultado anualmente	0,3617	0,3135	0,228	0,0968

Nota: - significa valor ausente

Fonte: Dados da pesquisa

5 Conclusão

O objetivo desta pesquisa foi analisar as características dos escritórios de contabilidade a partir da análise da abordagem do modelo de quatro estágios desenvolvidos por Kaplan e Cooper (1998). Foi possível identificar as características próprias dos escritórios de contabilidade a partir da percepção dos sócios contadores, constatando-se o grau de utilização de controle interno e sistemas integrados. Por fim, classificar os escritórios em um dos quatro estágios de gerenciamento desenvolvido de acordo com a abordagem do modelo de Kaplan e Cooper (1998).

No estágio I, identificou-se 32,84% de escritórios que conforme pressuposto do modelo, se caracteriza por conter escritórios que apresentam baixa confiabilidade na geração de relatórios financeiros e contábeis e têm como características algum tipo de escrituração que exige necessidade de tempo e recursos para consolidação das diferentes fontes de geração dos relatórios e para o fechamento dos livros ao final de cada período contábil; variações inesperadas dos saldos contábeis ao final de cada período; muitos lançamentos de ajustes; não existe controle dos clientes nem quanto às receitas e nem quanto às despesas individualizadas; não apresentam controle operacional e estratégico (KAPLAN; COOPER, 1998). No estágio II, observou-se 30,55%, que conforme pressuposto do modelo define os escritórios que, fornecem relatórios financeiros e contábeis periodicamente com certo grau de confiabilidade e apresenta as seguintes características: suprem as exigências da geração de relatórios financeiros, porém não existe frequência; apresentam contas de resultados sintéticas com saldos distorcidos; não apresentam controle com receitas, custos ou despesas com clientes e possuem feedback limitado, sem tempo hábil para a tomada de decisão; os controles gerenciais apresentados são desatualizados e limitados (KAPLAN; COOPER, 1998). No estágio III, classificou-se 23,35%, que conforme pressuposto do modelo caracteriza-se, os escritórios que utilizam sistemas informatizados para a geração dos relatórios financeiros e contábeis e utilizam esses dados para o controle operacional e gerencial e possuem as seguintes características: utilizam sistemas que executam as funções contábeis, prepara as demonstrações financeiras mensais ou trimestrais e utilizam-se de métodos convencionais de alocação de custos e despesas; contas contábeis analíticas que extraem dados do sistema financeiro e fornecem informações a fim de avaliar com precisão, os custos de atividades, serviços, clientes; possuem algum tipo de controle operacional e estratégico, porém não utilizam com frequência (KAPLAN; COOPER, 1998). Já no estágio IV, conforme pressuposto do modelo detectaram-se 13,34%, que indica a utilização de sistemas de informações integrados para a elaboração de todos os relatórios financeiros e contábeis que são utilizados para a tomada de decisão. É definido também como a integração do gerenciamento dos relatórios financeiros, é o estágio mais avançado e com informações geradas com confiabilidade e em curto espaço de tempo, prepara demonstrações periódicas a partir de sistemas gerenciais; apresenta integração de dados com todas as áreas da empresa inclusive com os clientes do escritório; os relatórios são emitidos com frequência; as informações dos sistemas são utilizadas para o controle operacional e estratégico fundamentando a tomada de decisão (KAPLAN; COOPER, 1998).

Os resultados obtidos também sugerem que os escritórios de contabilidade que possuem controle interno implantado em suas rotinas executadas pelas áreas administrativa e financeira, gerencial, contábil, pessoal e fiscal tendem a gerenciar melhor os seus processos e, com isso, a obter maior segurança e confiabilidade nas informações geradas pelos sistemas informatizados. Além disso, a utilização de sistemas integrados entre as áreas do escritório contribui para a diminuição do retrabalho, aumenta a possibilidade de gerenciamento das informações em curto prazo e fornece relatórios variados para servir de suporte na tomada de decisão. Neste contexto, entende-se que o gerenciamento dos escritórios de contabilidade contribui para a melhoria dos serviços prestados e o aumento da qualidade e da confiabilidade

das informações fornecidas através da geração e do envio dos relatórios financeiros, contábeis e gerenciais para seus diversos tipos de usuários. Este estudo deixa espaço para novas pesquisas e esclarecimentos sobre o tema, apesar de algumas limitações como: a amostra pesquisada que encontram-se somente na região de Belo Horizonte/MG; a dificuldade em validar o modelo de quatro estágios de Kaplan e Cooper nos escritórios de contabilidade que possuem poucas informações sobre o controle dos custos e a dificuldade de identificar como funciona o processo de tomada de decisão dos sócios contadores e gestores dos escritórios de contabilidade, devido ao pequeno porte desse tipo de empresa.

¹Os autores agradecem a Coordenação de Aperfeiçoamento de Ensino Superior (CAPES) e a Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Minas Gerais (FAPEMIG).

Referências

- ALBERTON, L.; LIMONGI, B.; KRUGER, N. Os reflexos da implementação de ERP em um escritório de contabilidade. In: CONGRESSO USP, 4., 2004, SP. **Anais...** São Paulo: USP, 2004.
- ANTHONY, R. **Contabilidade gerencial: uma introdução à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1976.
- ARAÚJO, C. A. S.; FIGUEIREDO, K. F. Gerenciamento da qualidade para o cliente interno: um estudo entre médicos de cinco hospitais brasileiros. In: ENANPAD, 30., 2006, Salvador. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2006.
- BORDIN, P. B.; SARAIVA, C. J. S. O Controle interno como ferramenta fundamental para fidedignidade das informações contábeis. **Revista Eletrônica de Contabilidade Universidade Federal de Santa Maria**. Edição Especial. Julho/2005.
- BRITO, L.; DUARTE, A.; DI SERIO, L. C. Práticas operacionais e o desempenho: uma análise empírica de empresas paulistas. In: ENANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.
- BRODBECK, Â. F.; TONOLLI, E.; COSTA, C. A. Orientação do alinhamento estratégico entre negócio e tecnologia de informação: uma análise focada no processo de desenvolvimento de produtos. In: ENANPAD, 32., 2008, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008.
- BRODBECK, Â. F.; RIGONI, E. H.; CANEPA, P. C. V. Uma análise do nível de maturidade do alinhamento estratégico entre negócio e tecnologia de informação. In: ENANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.
- BRUNI, A. L. et al. Informações e sistemas de gestão de custos em instituições de ensino superior: um estudo na região metropolitana de Salvador/BA. In: ENANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.
- CERVO, A.; BERVIAN, P. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.
- GLOVER, J.G., MAZE, C.L. **Managerial control**. New York: Ronlad, 1937.
- GRAEML, Alexandre Reis; MACIEL, Helton Francisco; MACADAR, Marie Anne. Análise de citações utilizadas em ADI: 10 anos de anais digitais do Enanpad (1997-2006). In: ENANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.
- GRAEML, A. R.; MACADAR, M. A.; FILHO, E. R. Guarido; ROSSONI, Luciano. Redes Sociais e Intelectuais em ADI: Uma análise cientométrica do período 1997-2006 In: ENANPAD, 32., 2008, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008.
- _____. Uma análise cientométrica do período 1997-2006. In: ENANPAD, 32., 2008, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008.
- GOETZ, B.E.: **Management planning and control**. New York: McGraw-Hill, 1949.
- HOLDEN, P. E., FISH, L. S., SMITH, H. I. **Top management organization and control**. Stanford university press, 1941.
- HORNGREN, C.; FOSTER, G.; SRIKANT D. **Contabilidade de custos**. RJ: Editora LTC, 1997.
- JOIA, L. A; MAGALHÃES, C. A. Evidências empíricas da resistência à implantação de prescrição eletrônica: Um Estudo de Caso. In: ENANPAD, 31., 2007, RJ. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.
- LUNKES, R. J.; BRINCKMANN, R.; SCHNORRENBARGER, D.; GASPARETTO, V. Controladoria: um estudo bibliométrico no Congresso Brasileiro de Contabilidade de 2000, 2004 e 2008. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 175, jan./fev. 2009.
- KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

- MARTIN, N. C. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista de Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 28, p. 7-28, jan./abr. 2002.
- MERCHANT, K. **Modern management control systems: text & cases**. NJ: Prentice-Hall, 1997.
- MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- OLIVEIRA, A. D.; BRUNI, A. L.; PAIXÃO, R. B.; CARVALHO JUNIOR, C. V. Estratégia, custos e hospitais: um diagnóstico na cidade de Salvador. In: Congresso Brasileiro de Custos, 14., 2007, João Pessoa. **Anais...** João Pessoa: ABC, 2006.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Sistemas de informações gerenciais: estratégias, táticas, operacionais**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 285 p.
- OLIVEIRA, R. Contabilidade, controle Interno e controle externo: trinômio necessário para combater a corrupção. In: CONVENÇÃO DOS CONTABILISTAS DO ESTADO DO RJ, 49., 2004, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: CONCERJ, 2004.
- PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- _____. Estruturação do sistema de informação contábil no ERP. In: ENANPAD, 24., 2004, Florianópolis. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2004.
- PASSOS, F. U.; CEITA, K. de O. Avaliação de Práticas de implementação de projetos de sistemas de tecnologia da informação: survey em empresas de Salvador. In: ENANPAD, 32., 2008, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008.
- PEREIRA, A. N. A importância do controle interno para a gestão das empresas. In: CONGRESSO USP-INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 1., 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2004.
- PRADO, E. P.; TAKAOKA, P. Terceirização de serviços de TI: um modelo para avaliação de relações de causa e efeito. In: ENANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** RJ: ANPAD, 2007.
- REZENDE, D. A. **Planejamento de sistema de informação e informática: guia prático para planejar a tecnologia da informação integrada ao planejamento estratégico das organizações**. São Paulo: Atlas, 2003. 185 p.
- RODRIGUES, L. N. O sistema integrado de controle interno sob a ótica do artigo 74 da Constituição Federal: uma breve discussão teórica. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 174, nov./dez. 2008.
- ROWLAND, D. W. **History of the office of the coordinator of inter-american affairs: historical report on war administration**. Whashington: Government Printing Office, 1947.
- SABBADINI, F. S.; OLIVEIRA, M. J. F. Gerenciamento de restrições na identificação e solução de problemas em emergência hospitalar: Uma Abordagem Orientada ao Paciente. In: ENANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.
- SILVA, F. F. da. **Sistemas de gerenciamento de custos e desempenho aplicando o modelo de Kaplan e Cooper em grandes indústrias de transformação do estado de Pernambuco**. 2003. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFPE, Recife, 2003.
- SILVA, C. A. T.; LIMA, D. H. S. Formulation Effect: Influência da forma de apresentação sobre o processo decisório de usuários de informações financeiras. In: ENANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.
- SORDIDE, J. O. de; COSTA, M. A. M. da; GRIJÓ, R. N. Gestão de qualidade da informação no contexto das organizações: percepções a partir do experimento de análise da confiabilidade dos jornais eletrônicos. In: ENANPAD, 32., 2008, Rio de Janeiro. **Anais...** RJ: ANPAD, 2008.
- SPELTA, A. G.; ALBERTIN, A. L. A. Um Modelo Conceitual da Decisão de Criação de Escritório de Projetos na Área de TI. In: ENANPAD, 32., 2008, RJ. **Anais...** RJ: ANPAD, 2008.
- THEODORO, A. J. **O suporte informacional da controladoria na gestão das empresas centenárias do Rio Grande do Sul**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, SC, 2006.
- VELLANI, C. L.; RIBEIRO, S. M. Sistema contábil para gestão da ecoeficiência empresarial. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 20, p. 25-43, jan./abr. 2009.
- YOUNG, N. R. Auditoria interna: ferramenta vital para el éxito. In: CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE, 28., 2009, Cancun. **Anais...** Mexico: Conferencia Interamericana de Contabilidad, 2009.