

**FACULDADE NOVOS HORIZONTES**

Programa de Pós-graduação em Administração  
Mestrado

**UMA ANÁLISE DO SISTEMA DE GERENCIAMENTO  
E CONTROLE INTERNO DOS ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE  
DE BELO HORIZONTE/MG E REGIÃO METROPOLITANA**

Adriana Maria Rocha

**Belo Horizonte  
2009**

Adriana Maria Rocha

**UMA ANÁLISE DO SISTEMA DE GERENCIAMENTO  
E CONTROLE INTERNO DOS ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE  
DE BELO HORIZONTE/MG E REGIÃO METROPOLITANA**

Dissertação apresentada à Faculdade Novos Horizontes,  
como requisito para obtenção do título de Mestre em  
Administração.

Orientador: Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva

Linha de Pesquisa: Tecnologias de Gestão e  
Competitividade

Área de Concentração: Gestão Empresarial

Belo Horizonte  
2009

Aos meus pais, Valter e Irene, pelo apoio e incentivo,  
ao Manoel, pelo companheirismo de todas as horas  
e a Rosa Maria, pela amizade e confiança.

## AGRADECIMENTOS

À Deus, por ter estado sempre ao meu lado durante todo este processo de aprendizagem, por isso, digo que é D'Ele a vitória alcançada em minha vida.

Aos meus pais, Valter e Irene, que são exemplos que eu sempre irei seguir.

Aos meus familiares, aqui representados pela vovó Lourença que é o porto seguro de todos nós, e fonte de sabedoria, fé e humildade.

Ao Manoel, que com muito amor, carinho, disponibilidade e compreensão sempre esteve ao meu lado em todos os momentos.

À Rosa Maria, pelo modelo de professora e profissional, e muito mais, por todas as oportunidades e desafios que ela sempre me confiou.

À equipe Abreu Barros Serviços Contábeis Ltda, pela paciência e compreensão.

Aos clientes da Abreu Barros, especialmente ao Centro Popular de Cultura e Desenvolvimento (CPCD), Banco de Êxitos Solidariedade e Autonomia (BESA) e a Cooperativa Dedo de Gente, por serem fontes de inspiração na construção deste trabalho de pesquisa.

Ao Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva, pela orientação, disponibilidade, sabedoria e incentivo, essenciais para a realização deste trabalho.

Ao Prof. Dr. Alfredo Alves de Oliveira Melo e Prof Dr. Marcos Antônio de Camargos, pelas valiosas contribuições dadas na banca de qualificação do projeto de dissertação.

À Prof. Dra. Cristiana Fernandes de Muyllder e Prof. Dra. Valéria Maria Martins Judice, pela confiança, carinho e incentivo.

“Vivemos para cumprir quatro coisas:  
Ser educado, Ser livre, Ser feliz e Ter saúde.  
Você só precisa Ter saúde, o resto precisa Ser.  
Esse é o grande samba-enredo.  
O resto é alegoria e adereço”. Tião Rocha

## RESUMO

O objetivo desta pesquisa foi analisar os sistemas de gerenciamento e controle interno dos escritórios de contabilidade. Em termos específicos, foi caracterizar os escritórios de contabilidade, analisar o nível de integração dos sistemas de informação entre as áreas administrativa e financeira, gerencial, contábil, pessoal e fiscal e verificar quais delas possuíam controle interno implantado. Por fim, identificar em qual dos quatro estágios estavam os escritórios de contabilidade de acordo com a abordagem do modelo de gerenciamento desenvolvido por Kaplan e Cooper (1998). Esta pesquisa foi realizada a partir da percepção dos sócios e contadores de 112 escritórios de contabilidade situados na cidade de Belo Horizonte/MG e região metropolitana, registrados no conselho regional de contabilidade CRC/MG. A metodologia utilizada na amostra aleatória foi a pesquisa descritiva para caracterizar inicialmente esses escritórios. Quanto à análise dos dados, utilizou a técnica bivariada para as questões do sistema integrado e do controle interno e a análise dos dados multivariada, utilizando o método *Stepwise* para a classificação dos escritórios entre os quatro níveis de estágios de gerenciamento. 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. Conclui-se que 32,84% deles estão no estágio I, que se caracteriza por conter escritórios que apresentam baixa confiabilidade na geração de relatórios financeiros e contábeis; 30,55% estão no estágio II, que definem os escritórios que fornecem relatórios financeiros e contábeis periodicamente com um certo grau de confiabilidade; 23,35% estão no estágio III que apresenta 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 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, conforme sugere a teoria.

**Palavras-chave:** Escritório de Contabilidade, Sistema de Informação, Controle Interno, Modelo de quatro estágios Kaplan e Cooper.

## ABSTRACT

The objective of this study was to analyze the management systems and internal controls of accounting firms. Specifically, the characterization of accounting firms to verify the level of integration of information systems between the administrative and financial management, accounting, personnel and fiscal and identify which of them had implemented internal control. Finally, identify which of the four stages were the accounting firm in accordance with the approach of the management model developed by Kaplan and Cooper (1998). This research was carried out from the perception of members and counters 112 accounting firms located in Belo Horizonte/MG and the metropolitan área, recorded on the regional accounting CRC/MG. The methodology used in the random sample was descriptive research to characterize these offices initially. As to data analysis, using the technique was performed to the issues of the integrated system of internal control and analysis of multivariate data using the stepwise method for the classification of offices among the four levels of stage management. The results allowed to characterize the accounting firm, setting the structure and profile of the sample and the level of integration of information systems and internal controls implemented between the areas surveyed. It was concluded that 32.84% of them are in stage 1, which is characterized by containing offices that have low reliability in financial reporting and accounting; 30.55% are in stage 2, which define the offices that provide financial reports and accounting regularly with a certain degree of confidence, 23.35% are in stage 3 that shows the offices that use computerized systems for generating financial reports and statements and use these data to the operational and managerial control and 13.34% are in Stage 4 indicates that the use of integrated information systems for the preparation of all reports and financial statements that are used for decision making, as suggested by the theory.

**Keywords:** Accounting Office, Information System, Internal Control, Kaplan and Cooper's Four-Stage Model.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

QUADRO 1: Controles de gestão.....	23
QUADRO 2: Tipos de sistemas de controle.....	27
QUADRO 3: Comparação de conceitos e objetivos da contabilidade gerencial .....	37
QUADRO 4: Periódicos e trabalhos consultados .....	40
QUADRO 5: Modelo de quatro estágios para projetar um sistema de gerenciamento .....	43
QUADRO 6: Modelo de quatro estágios para projetar um sistema de gerenciamento para escritórios de contabilidade.....	45
QUADRO 7: As dimensões da qualidade em prestadoras de serviços contábeis.....	55
QUADRO 8: Escritórios de contabilidade filiados ao CRC/MG em 31/01/2009.....	58
QUADRO 9: Estrutura do questionário de pesquisa.....	61
QUADRO 10: Etapas da pesquisa .....	70
FIGURA 1: Proporção de empresas com sistema integrado.....	79
FIGURA 2: Proporção de empresas com controle interno implantado.....	79
FIGURA 3: Porcentagem de empresas em cada fase do modelo de quatro estágios.....	100

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1: Tempo médio de existência dos escritórios de contabilidade de Belo Horizonte/MG e região metropolitana.....	71
TABELA 2: Proporção de escritórios de acordo com o faturamento, regime fiscal, quantidade e localização da carteira de clientes.....	73
TABELA 3: Perfil dos sócios e funcionários dos escritórios de contabilidade de Belo Horizonte/MG e região metropolitana.....	74
TABELA 4: Perfil da carteira de clientes dos escritórios de contabilidade de Belo Horizonte/MG e região metropolitana.....	75
TABELA 5: Proporção de controle interno implantado por áreas .....	77
TABELA 6: Proporção nas áreas segundo os níveis de integração de informações .....	78
TABELA 7: Média das quantidades e das porcentagens das variáveis condicionadas à existência ou não de sistema integrado e controle interno implantado .....	82
TABELA 8: Proporção de áreas escrituradas manualmente integradas e com controle interno implantado .....	83
TABELA 9: Áreas dos escritórios de contabilidade que possuem escrituração manual condicionadas à existência ou não de sistema integrado controle interno implantado .....	83
TABELA 10: Áreas dos escritórios de contabilidade que possuem escrituração manual condicionadas à existência ou não de sistemas integrado e controle interno implantado.....	84
TABELA 11: Proporção de áreas integradas, áreas com controle interno implantado e os suportes utilizados para tomada de decisão.....	86
TABELA 12: Frequência média de emissão dos demonstrativos contábeis e financeiros.....	87
TABELA 13: Associação entre as variáveis do controle interno .....	88
TABELA 14: Associação entre as variáveis do sistema integrado.....	89
TABELA 15: Correlação entre as variáveis do controle interno .....	90
TABELA 16: Correlação entre as variáveis do sistema integrado.....	92
TABELA 17: Resultados estimados para o modelo em que a variável explicada é o sistema integrado.....	94
TABELA 18: Resultados estimados para o modelo em que a variável explicada é o controle interno.....	97
TABELA 19: Estágios dos escritórios de contabilidade de acordo com as variáveis estatisticamente significativas para explicar o sistema de informação integrado.....	101
TABELA 20: Estágios nos quais os escritórios de contabilidade estão de acordo com as variáveis estatisticamente significativas para explicar o controle interno implantado .....	103

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
1.1 Problema de Pesquisa.....	12
1.2 Justificativa .....	13
1.3 Objetivos .....	15
1.3.1 Objetivo geral .....	15
1.3.2 Objetivos específicos .....	15
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>16</b>
2.1 O Gerenciamento nas Empresas.....	16
2.1.1 O Gerenciamento das Informações e o Processo Decisório.....	18
2.2 Os Controle de Gestão Empresarial .....	20
2.2.1 Os Controles de Gestão e suas Influências no Gerenciamento das Empresas.....	22
2.2.2 A Importância do Controle Interno nas Empresas Prestadoras de Serviços .....	25
2.3 Os Sistemas Contábeis de Gerenciamento Empresarial .....	28
2.3.1 A Gestão da Informação Contábil.....	31
2.3.2 A Contabilidade e os Sistemas de Informações Gerenciais.....	35
2.4 O modelo de Quatro Estágios de Kaplan e Cooper .....	39
2.4.1 Abordagem do Modelo de Kaplan e Cooper para Sistemas de Gerenciamento no Setor de Serviços.....	42
2.5 Os Escritórios de Contabilidade.....	47
2.5.1 A Terceirização Estratégica dos Serviços de Contabilidade .....	51
2.5.2 A Qualidade na Prestação de Serviços de Contabilidade.....	52
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....</b>	<b>57</b>
3.1 Tipo de Pesquisa.....	57
3.2 Universo e Amostra de Pesquisa .....	57
3.3 Coleta de Dados .....	58
3.4 Análise e Interpretação dos Dados .....	62
3.4.1 Medidas de Associação.....	64
3.4.1.1 Coeficiente de Correlação de Spearman.....	65
3.4.1.2 Coeficiente de Correlação de Kendall.....	66
3.4.2 Regressão Ordinal.....	67
3.5 Apresentação dos Resultados Obtidos .....	71
3.5.1 A Estrutura e o Perfil dos Escritórios de Contabilidade.....	71
3.5.2 Principais Aspectos do Controle Interno, Sistemas Integrados e Gerenciamento dos Escritórios de Contabilidade.....	76
3.5.3 Resultado das Associações de Variáveis Representativas do Controle Interno e Sistema Integrado.....	87
3.5.4 Resultado das Correlações das Variáveis Representativas do Controle Interno e do Sistema Integrado.....	89

<i>3.5.5 Os Resultados das Associações e das Correlações entre as Variáveis Controle Interno, Sistema Integrado e Tomada de Decisão.....</i>	<i>93</i>
<i>3.5.6 O Sistema de Gerenciamento dos Escritórios de Contabilidade de Acordo com a Abordagem do Modelo de Kaplan e Cooper (1998).....</i>	<i>99</i>
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>105</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>110</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>122</b>

## 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 diversidade e complexidade dos serviços prestados, da grande variedade na carteira de clientes e da dificuldade de manter atualizados e implantados os controles internos para execução das rotinas de escrituração nas diferentes áreas do escritório, faz-se necessário a utilização de sistemas integrados para a geração de informações em tempo hábil para 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 no 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 desses escritórios de contabilidade e tem como pressuposto investigar como esses escritórios 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).

A partir das informações geradas pelos escritórios de contabilidade, a diversidade do perfil da carteira de clientes e os vários tipos de serviços prestados pressupõem que eles necessitem de bons controles internos e de uma gestão efetiva dos controles operacionais e estratégicos, que refletem no desempenho da empresa. Do mesmo modo, pressupõe-se que os escritórios de contabilidade pesquisados encontram-se em um dos quatro estágios de sistemas de gerenciamento, desenvolvidos por Kaplan e Cooper (1998).

No estágio I, caracterizam-se os escritórios que apresentam baixa confiabilidade na geração de relatórios financeiros e contábeis, no estágio II, estão os escritórios que fornecem relatórios financeiros e contábeis periodicamente com um certo grau de confiabilidade, já no estágio III, estão 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 por fim, no estágio IV, observa-se 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).

Dessa maneira, acredita-se que este estudo poderá contribuir para a discussão de temas profícuos para a academia nas questões de gerenciamento das informações para tomada de decisão e dos controles internos das atividades exercidas pelos escritórios de contabilidade. Além disso, espera-se que, ao identificar em qual dos quatro estágios de gerenciamento estão esses escritórios, os contadores e pessoas interessadas passarão a ter uma melhor perspectiva da qualidade e da confiabilidade na prestação de serviço terceirizado de contabilidade, bem como da importância dos controles internos implantados e da integração de informações entre as áreas.

Este projeto de pesquisa está estruturado em quatro capítulos, sendo o Capítulo I a Introdução, o Capítulo II, o Referencial Teórico que está composto pelos subtítulos: o gerenciamento nas empresas; os controles de gestão empresarial; os sistemas contábeis de gerenciamento empresarial; o modelo de quatro estágios de Kaplan e Cooper e os escritórios de contabilidade. O Capítulo III está apresentando a metodologia e os resultados obtidos através da pesquisa descritiva, com análise estatística bivariada e multivariada dos dados qualitativos e quantitativos, na amostra de 112 escritórios de contabilidade, registrados no Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais (CRC/MG) sediados na cidade de Belo Horizonte/MG e região metropolitana. No Capítulo IV apresentam-se as considerações finais e, por fim, as referências e os apêndices.

### **1.1 Problema de Pesquisa**

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?

## 1.2 Justificativa

O mercado no setor de serviços é altamente competitivo, ele evolui constantemente a partir do crescimento da economia, do mercado financeiro e das tecnologias de informação, como a implantação do sistema público de escrituração digital (SPED) que integra as informações das empresas com o fisco e outras instituições parceiras. Sendo assim, é notável um crescimento natural do setor tanto de empresas em diversos tipos de atividades, quanto especificamente dos escritórios de contabilidade que prestam serviços terceirizados.

A terceirização dos serviços contábeis é uma estratégia da administração que visa à redução dos custos e à possibilidade de se tornar mais competitiva no mercado, dedicando-se exclusivamente a sua atividade fim (GIOSA, 1999). Ela contribui para redução dos custos e possibilita a contratação de serviços diferenciados e personalizados através de profissionais qualificados e especializados em diversas áreas de assessoria e consultoria trabalhista, tributária e contábil.

O grande desafio da terceirização de serviços contábeis é fornecer informações úteis para cada tipo de usuário da contabilidade, em tempo hábil e confiável para a tomada de decisão (MARION, 2003). A constante busca pela confiabilidade e a qualidade na prestação de serviços contábeis, os benefícios gerados na redução dos custos, o aumento do desempenho e da competitividade dos escritórios de contabilidade e a crescente demanda de integração das informações das empresas com o governo é o que fomenta o processo da gestão empresarial e, conseqüentemente, as ações que visem ao melhoramento contínuo dos controles internos e dos sistemas de informação.

Na contratação dos serviços terceirizados de contabilidade, a contratante faz a opção pela contabilidade interna, executada nas suas próprias dependências, utilizando o seu sistema de informação integrado ou não, como também pode preferir que os serviços contratados sejam executados nas dependências da contratada, utilizando o banco de dados da mesma, sendo opcional o envio de arquivos para a integração de dados.

Os gestores das empresas contratantes utilizam as informações fornecidas pela contabilidade, como suporte para a tomada de decisão, análise e controle da atual situação patrimonial e planejamento estratégico de curto e longo prazo (WARREN; REVÉ; FESS, 2001). Os demonstrativos mais utilizados são: o balanço patrimonial, o demonstrativo de resultado, a demonstração das mutações do patrimônio líquido, a demonstração de origem e aplicação de recursos e o fluxo de caixa, entre outros demonstrativos gerencialmente elaborados de acordo com a necessidade individual de cada cliente.

Justifica este estudo o princípio de que toda empresa necessita dos serviços de contabilidade e que, quando estes serviços são terceirizados, os escritórios que possuem gerenciamento, sistema de informação e controles internos implantados em suas áreas tendem a oferecer serviços com mais qualidade e confiabilidade aos seus clientes.

Assim, acredita-se que, ao identificar em qual dos quatro estágios de gerenciamento esses escritórios de contabilidade estão, isso produzirá uma reflexão sobre a importância da implantação de controles internos nas rotinas executadas pelas áreas administrativa e financeira, gerencial, contábil, pessoal e fiscal bem como a importância da utilização de sistemas integrados de informação para redução do retrabalho e emissão de relatórios em tempo hábil para a tomada de decisão.

Posto isso, acredita-se que são um diferencial de mercado os escritórios de contabilidade que possuem gerenciamento interno das suas rotinas e integração das informações via sistema informatizado das áreas que executam os serviços prestados. Figueiredo e Fabri (2000, p. 87) confirmam a abrangência dos serviços de contabilidade quando dizem que “o tema gestão das empresas contábeis é um dos mais importantes no elenco dos temas contábeis, pois envolve diversos aspectos da evolução e das mudanças ocorridas dentro do panorama socioeconômico mundial que afetam a dinâmica dos negócios”.

Pressupõe-se que, ao classificar essas empresas de acordo com os quatro estágios definidos no modelo de gerenciamento desenvolvidos por Kaplan & Cooper (1998),

poder-se-á contribuir para a melhoria do processo da prestação de serviços terceirizados de contabilidade e para a gestão interna desses escritórios. Justifica esta pesquisa a busca contínua pela confiabilidade e a qualidade na prestação de serviços contábeis, os benefícios gerados na redução dos custos e o aumento do desempenho e da competitividade dessas empresas.

### **1.3 Objetivos**

#### **1.3.1 Objetivo geral**

Analisar as características do gerenciamento dos escritórios de contabilidade a partir da análise da abordagem do modelo de quatro estágios desenvolvidos por Kaplan e Cooper (1998).

#### **1.3.2 Objetivos específicos**

Caracterizar os escritórios de contabilidade a partir da amostra;

Descrever os escritórios que possuem controle interno implantado e sistema integrado parcialmente ou totalmente;

Verificar se as áreas administrativa e financeira, gerencial, contábil, pessoal e fiscal dos escritórios de contabilidade possuem controle interno implantado;

Analisar os níveis de integração dos sistemas informatizados para as áreas administrativa e financeira, gerencial, contábil, pessoal e fiscal;

Identificar o estágio no qual o escritório de contabilidade está de acordo com a abordagem do modelo de gerenciamento em quatro estágios desenvolvido por Kaplan e Cooper (1998) e adaptado para este estudo.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresenta os principais estudos realizados sobre cada tópico abordado na fundamentação teórica. Inicia-se com os principais aspectos referentes ao gerenciamento nas empresas, com destaque para a função dos gestores e a tomada de decisão. Na seqüência, faz uma análise dos controles de gestão com enfoque no controle interno. Em seguida, apresenta os sistemas de informações contábeis utilizados no gerenciamento empresarial. Posteriormente, contempla a abordagem do modelo de quatro estágios de Kaplan e Cooper (1998), para gerenciamento de sistemas e informações no setor de serviços. Finaliza com as principais características dos escritórios de contabilidade quanto à terceirização estratégica e à qualidade nos serviços prestados.

### 2.1 O Gerenciamento nas Empresas

A abordagem do tema gerenciamento nas empresas está presente em vários trabalhos de pesquisas publicados por diversos autores. Há pesquisas que discutem o gerenciamento das empresas relacionado com a tomada de decisão, com as questões de planejamento estratégico e com o processo decisório (BRODBECK, RIGONI, CANEPA, 2007; SILVA, LIMA, 2007); outras relacionam com a tecnologia da informação (TENÓRIO *et al.*, 2004; GRAEML, MACIEL, MACADAR, 2007; BRODBECK, TONOLLI, COSTA, 2008; PASSOS, CEITA, 2008; GRAEML *et al.*, 2008; SPELTA, ALBERTIN, 2008) e já outras com diversos tipos de serviços prestados (PRADO, TAKAOKA, 2007; SABBADINI, OLIVEIRA 2007; JOIA, MAGALHÃES, 2007; ARAÚJO, FIGUEIREDO, 2006).

Especificamente no gerenciamento das micros e pequenas empresas, identificou-se a importância da contabilidade como fonte geradora de informações para a tomada de decisão relacionada com o nível de satisfação de 51 empresários de diversos ramos de atividade que contratam serviços terceirizados de contabilidade na cidade

de Iporã do Oeste-SC. Dados da pesquisa de Cavalcante, Schneiders (2008) evidenciam que, com relação à satisfação dos serviços contratados de contabilidade, a maioria dos pesquisados diz estar “bom”. No entanto, verificou-se que a maioria das empresas recebe do seu contador basicamente os serviços e documentos necessários para atender à legislação fiscal, sendo que poucos recebem ferramentas de gestão. Também se verificou que a maioria dos empresários considera as informações contábeis importantes para gerenciar a empresa e para a tomada de decisões. Sendo assim, percebe-se que as informações fornecidas pelos escritórios de contabilidade estão se tornando de fundamental importância para o micro empresário no gerenciamento do seu negócio.

Ainda com vistas ao gerenciamento, há estudos em que o destaque é para a utilização de sistemas informatizados e integrados, bem como suas implicações nas empresas. A pesquisa de Souza, Swicker (2006) teve como abordagem uma análise da gestão dos sistemas *Enterprise Resource Planning* (ERP), considerando sua importância na gestão da informação na maioria das empresas de grande e médio porte. A principal contribuição deste estudo é a de que o sucesso das atividades do negócio da empresa e o gerenciamento das informações geradas e processadas nos sistemas dependem do conhecimento e da participação dos usuários internos e externos à área de tecnologia da informação. Para esses autores, muitas pesquisas analisaram o processo de implementação dos sistemas ERP, considerando diversos tópicos e dando particular importância aos benefícios obtidos a partir de sua aplicação. Entretanto, poucas pesquisas têm se dedicado à análise da condução das atividades de gestão de sistemas ERP, por isso, essa pesquisa teve contribuição significativa na proposta de um modelo de análise para a gestão de sistemas ERP que considera as capacidades exigidas e os usuários envolvidos nessa tarefa.

Outra pesquisa que contribui para uma análise da utilização dos sistemas integrados de gestão é o estudo de Carneiro, Dias (2006) em 37 indústrias farmacêuticas do Brasil que implantaram um sistema ERP, cujo objetivo era relacionar a sua utilização com fatores técnicos, organizacionais e gerenciais. Os resultados apresentados através de técnicas estatísticas multivariadas evidenciaram que as indústrias pesquisadas são de 3 segmentos distintos. No segmento 1, predominam as empresas de grande porte, que terminaram o processo de implantação do ERP há

mais tempo, já com bons resultados na integração com clientes e fornecedores. No segmento 2, predominam empresas de pequeno e médio porte, que concluíram a implantação do sistema entre 2 e 3 anos, com bons resultados de performance e integração interna e por fim, no segmento 3, predominam as empresas menores, com processo de implantação mais recente e menores resultados de performance.

Acredita-se que, no setor de serviços terceirizados de contabilidade, as variáveis abordadas nessas investigações, como gerenciamento das informações fornecidas pelos escritórios de contabilidade, utilização de sistemas informatizados e integração dessas informações entre as áreas das empresas, possuem relação direta com a qualidade nos serviços prestados e com o gerenciamento dos escritórios de contabilidade.

Além disso, as mudanças que vem ocorrendo, com a utilização do sistema público de escrituração digital (SPED), instituído pelo decreto nº6.022/07, buscando por meio da informatização aproximar a relação entre o contribuinte e o fisco, torna-se indispensável o gerenciamento das informações fornecidas antes de elas serem encaminhadas, funcionando, assim, como um controle antecipado das informações processadas e enviadas através da emissão da nota fiscal eletrônica, do envio dos arquivos magnéticos que contêm a movimentação contábil e financeira e a assinatura digital dos livros e de toda a movimentação fiscal da empresa.

### **2.1.1 O Gerenciamento das Informações e o Processo Decisório**

Nos estudos evidenciados, acredita-se na importância do gerenciamento das informações em todo o contexto empresarial. A gestão empresarial pode ser entendida como um processo de tomada de decisão que inclui planejamento, execução e controle (IUDÍCIBUS,1995; PADOVEZE,2003).

Na mesma perspectiva de entendimento a partir da análise do gerenciamento das empresas como um processo que vai se adequando a um modelo de gestão desenvolvido pelos gestores e que ao mesmo tempo cada organização adota seus

pressupostos a partir da sua realidade e do desenvolvimento do seu planejamento estratégico e operacional. Dessa forma o processo de tomada de decisão é um conjunto de decisões dos gestores que visam otimizar o desempenho das organizações (BEUREN, 1998).

Percebe-se que, o processo de gestão das empresas está intimamente ligado ao gerenciamento dos custos dos serviços prestados, sendo sua principal função de conduzir uma empresa para atingir o resultado desejado por ela, apesar das dificuldades encontradas no decorrer do processo (NAKAGAWA,1994).

A partir das abordagens dos conceitos de gestão apresentados nesta pesquisa, demonstra-se o papel fundamental dos gestores empresariais que é efetivamente gerenciar as empresas. É nesse sentido que o controle das rotinas operacionais se faz tão importante no ambiente empresarial porque norteiam a empresa e servem para orientar os gestores nos processos de controle, planejamento e tomada de decisão (PERES JÚNIOR *et al.*1995).

Assim, entende-se que os controles das rotinas executadas pelas áreas das empresas fornecem um suporte muito importante quanto à confiabilidade e a qualidade das informações utilizadas pelos gestores no processo de tomada de decisão. Percebe-se também que a gestão das empresas está além dos processos de controle administrativos, financeiros e dos seus recursos humanos, ela abrange também todo o contexto no qual a empresa está inserida (OSTRENGA,1997).

Dessa maneira o processo de gerenciamento de informações úteis necessárias e em curto espaço de tempo é fundamental para as decisões efetivamente tomadas pelos gestores. A base do gerenciamento é o conhecimento de toda a estrutura organizacional que culmina na tomada de decisão dos gestores que convertem as informações em ações (OLIVEIRA,1997).

A partir da análise das informações geradas, surge um grande aliado na gestão das empresas que é o planejamento estratégico que tem como objetivo buscar, com as ações de hoje, um reflexo no futuro. Sua importância é estabelecer metas, objetivos,

e diretrizes estratégicas, determinando o que cada grupo dentro da empresa vai fazer, e quais os recursos necessários para que as metas sejam alcançadas (IUDÍCIBUS,1995).

Outro fator determinante como auxiliar na gestão de informações e responsável por fomentar esses processos é a utilização de sistemas informatizados através da integração das informações entre as áreas da empresa, possibilitando a emissão diária de relatórios integrados para análises gerenciais, financeiras, contábeis, fiscais, entre outras. De acordo com Horngren (1985) esses relatórios possuem as seguintes finalidades e características de acordo com cada tipo de usuários: os relatórios internos são utilizados pelos administradores no controle das atividades de rotina e nos processos de tomada de decisão e planejamento estratégico, já os relatórios externos são utilizados pelos investidores, instituições financeiras, governo e demais interessados na situação patrimonial das empresas.

Assim, compreende-se que, ao analisar o gerenciamento das empresas, o gestor exerce um papel fundamental, principalmente quando utiliza como suporte para tomada de decisão os controles internos implantados nas rotinas de cada área das empresas e os sistemas informatizados integrados parcialmente ou totalmente. Para Yamamoto e Almeida (2003), a importância do gerenciamento está associada à diminuição das falhas dos gestores na tomada de decisão porque estas falhas, além dos vultuosos prejuízos que podem causar aos acionistas, podem colocar em risco a credibilidade do mercado como um todo.

Dessa maneira, acredita-se que a base para um efetivo gerenciamento das informações e das empresas são os controles existentes para as rotinas realizadas pelas diversas áreas em especial as áreas administrativa e financeira, gerencial, contábil, pessoal e fiscal que neste estudo estão identificadas como as principais de um escritório de contabilidade.

## **2.2 Os Controle de Gestão Empresarial**

Uma das primeiras pesquisas empíricas que discutiu a questão dos controles de gestão foi realizada através da amostra de 31 empresas industriais. De acordo com Holden, Fish e Smith (1941), foi possível concluir que o controle de gestão é uma responsabilidade primária da alta administração das empresas e pode ser considerado como 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.

A partir de então, os controles gerenciais ganharam vital importância e estímulo nos trabalhos de pesquisas desenvolvidos neste ramo do conhecimento. Há pesquisas que abordam a importância dos controles para a gestão empresarial, abordando as variáveis que envolvem as práticas operacionais e o desempenho das empresas (BRITO, DUARTE, DI SERIO, 2007); outras associam com a qualidade e a confiabilidade das informações (SORDIDE, COSTA, GRIJÓ, 2008); outras com a utilização de sistemas integrados (RODRIGUES, 2008); há também estudos que identificam a importância do controle interno como apoio para o gerenciamento das empresas (PEREIRA, 2004) e por fim o controle interno é associado à auditoria interna (LUNKES, BRINCKMANN, SCHNORRENBARGER, GASPARETTO, 2009; YOUNG, 2009; OLIVEIRA, 2004; MARTIN, 2002).

Há evidências de que o controle interno é uma ferramenta fundamental para a fidedignidade das informações contábeis, conforme Bordin, Saraiva (2005), que apresentaram um estudo com o intuito de demonstrar como o controle interno assegura a integridade dos registros e das demonstrações contábeis. Sua utilização torna-se indispensável para a segurança da empresa e também para resguardar o administrador na tomada de decisão. Os processos se tornam ágeis e de fácil entendimento para todos os usuários, tanto internos quanto externos que fazem uso dessas informações. Com este trabalho, procurou-se demonstrar que a utilização de um controle interno eficiente é primordial para a manutenção de uma empresa no mercado atual.

No setor de prestação de serviços de contabilidade, o controle interno é um importante aliado nas rotinas executadas pelas diversas áreas de um escritório de contabilidade, especificamente no cumprimento das obrigações fiscais e trabalhistas, protegendo o patrimônio contra multas e os clientes contra penalidades provenientes da legislação vigente. A pesquisa de Pereira (2004) fornece indícios da necessidade do controle interno para as operações executadas pelos escritórios de contabilidade, mediante a execução de tarefas e atividades de acordo com as suas especificidades. Tal estudo mostra a importância do controle interno implantado nas rotinas executadas pelos escritórios de contabilidade a partir da análise dos resultados da pesquisa realizada com base na amostra de 05 (cinco) diretores de empresas de serviços contábeis de pequeno e médio porte. O resultado encontrado foi o de que 76,66% das rotinas investigadas apresentam algum tipo de falha nos controles das operações realizadas, as mais relevantes foram a impontualidade no envio de documentos pelos clientes e a falta de contadores acompanhando as atividades operacionais.

Nesse contexto, os controles de gestão assumem um papel relevante para o acompanhamento dos serviços prestados pelos escritórios de contabilidade, servindo como auxílio no processo de busca pela qualidade e confiabilidade dos serviços prestados.

### **2.2.1 Os Controles de Gestão e suas Influências no Gerenciamento das Empresas**

Os primeiros autores que abordaram a função dos controles de gestão e sua importância no gerenciamento das empresas estão evidenciados no QUADRO 1 a partir de suas contribuições teóricas:

Autores	Conceito de controles de gestão
Davis (1928,1940,1951)	Construiu seu plano de referência sobre controle de gestão definindo controle como sendo: a instrução em guia da organização, assim como a direção e regulação de suas atividades. O controle de gestão foi definido como sendo uma função orgânica da administração.
Dent (1934)	Abordou controle de gestão do ponto de vista de um analista de orçamento, nessa abordagem, controle de gestão é baseado em princípios de planejamento das atividades, delegação de autoridade acoplada à responsabilidade, definição de autoridade e coordenação.
Glover e Maze (1937)	Explicou 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)	Associou controle a planejamento, chamando a atenção para a forte relação existente entre os dois.
Goetz (1949)	Estudou controle de gestão do ponto de vista da contabilidade com o objetivo de assegurar a conformidade dos planejamentos.
Urwick (1993)	Apresentou cinco princípios de controle: responsabilidade, evidência, uniformidade, comparação e utilidade. Resumiu os principais aspectos de controle de gestão em mecânica da administração: a ciência da tarefa, agrupamento e correlação de tarefas; e a dinâmica da administração: o ajustamento do indivíduo, direcionamento e a motivação do grupo.

QUADRO 1 – Controles de Gestão.

Fonte: Gomes e Salas 1997, p. 30 e 31, adaptado pela autora.

Desde então, vários autores discutem o papel dos controles de gestão nas empresas. Mais recentemente Atkinson *et al.* (2000, p.94) afirmam que o sistema de controle pode ser definido como:

um conjunto de métodos e ferramentas que os membros da empresa usam para mantê-la na trilha para alcançar seus objetivos [...]. O controle pode ser exercido através do (1) desenvolvimento de procedimentos-padrão que orientam os funcionários ou (2) contratando pessoas qualificadas que entendam os objetivos da empresa, dizendo-lhes para fazer o que elas pensam ser o melhor para ajudar a empresa a alcançar os seus objetivos, usando o sistema de controle para avaliar o resultado do desempenho.

Os controles de gestão também possuem uma dimensão coletiva nas empresas, pois envolvem a participação de toda a equipe, mas o que diferencia é a maneira como as informações são utilizadas pelos diferentes tipos de usuários. Assim, na visão de Horngren, Foster e Srikant (1997) os controles de gestão são vistos como meio de se obter e utilizar as informações, para ajudar e coordenar as decisões de planejamento e controle em uma empresa e também, para orientar o comportamento do empregado.

Nas empresas, é importante a utilização de controles gerenciais, pois são eles que garantem a confiabilidade das informações utilizadas pelos gestores na tomada de

decisão. 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 efetivamente e eficientemente na realização dos objetivos específicos das rotinas realizadas pelas diversas áreas (ANTHONY,1976; MERCHANT, 1997; HORNGREN, FOSTER, SRIKANT,1997)

Em uma perspectiva mais ampla de análise, classificam-se os sistemas de controle em três grupos: controle geral, controle gerencial e controle operacional, que possuem as seguintes características:

O controle geral mede o progresso alcançado em busca da realização dos objetivos e das metas estratégicas definidas no plano estratégico. [...] O controle gerencial é uma atividade subordinada que diz respeito ao uso eficiente dos recursos comprometidos com a realização dos objetivos organizacionais. [...] O controle operacional ocupa-se em assegurar que as tarefas definidas no plano operacional estão sendo realizadas eficientemente (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1992, p. 83).

Já para Merchant (1997, p.70), os sistemas de controle vão além dos gerenciais e dos operacionais, na sua visão eles se classificam em dois tipos básicos que é o controle estratégico e o controle gerencial.

O controle estratégico tem seu foco mais voltado para fatores do ambiente externo da organização, entre eles destaca-se o posicionamento da empresa no setor, a possibilidade da empresa competir no ramo que atua considerando seus pontos fortes e fracos, a análise das oportunidades e ameaças presentes no atual cenário político-econômico, entre outros fatores que podem afetar sua manutenção no mercado. Por outro lado, o controle gerencial tem o foco mais direcionado para aspectos internos da organização, por exemplo, identificação dos pontos fortes e fracos da empresa para competir com os concorrentes, investigação sobre as formas de influenciar o comportamento dos empregados para alcançar os objetivos e metas estabelecidos, ou qualquer fator interno que possa se refletir, de modo positivo ou negativo, no desempenho da empresa.

Acredita-se que, no gerenciamento dos escritórios de contabilidade, o controle gerencial é o mais adequado para essas empresas, por ter como foco o controle interno das rotinas realizadas pelas áreas administrativa e financeira, contábil, fiscal, pessoal e gerencial.

Dessa maneira, pressupõem-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.

### **2.2.2 A Importância do Controle Interno nas Empresas Prestadoras de Serviços**

Nas empresas prestadoras de serviço, a competitividade e a qualidade nos serviços prestados e a manutenção da carteira de clientes estão levando seus gestores a se preocuparem com as decisões tomadas no decorrer do tempo, o que faz surgir a necessidade de criar ferramentas que auxiliem na gestão e no monitoramento das decisões tomadas. Essas ferramentas são os controles internos, nos quais o administrador se pauta para gerir a empresa.

Controle liga-se diretamente à função de planejamento, já que seu propósito é assegurar que as atividades da organização sejam desempenhadas de acordo com o plano. Isso é efetuado por um sistema de informações que fornece o *feedback*, o que possibilita a comparação do desempenho efetuado com as metas planejadas, sendo o controle necessário em relação aos planos de longo e de curto prazo (CATELLI, 2001, p. 88).

Os principais objetivos do controle interno para Oliveira, Perez Júnior e Silva (2002, p.102) são:

- a) verificar e assegurar os cumprimentos às políticas e normas da companhia, incluindo o código de ética nas relações comerciais e profissionais;
- b) obter informações adequadas, confiáveis, de qualidade e em tempo hábil, que sejam realmente úteis para as tomadas de decisões;
- c) comprovar a veracidade de informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- d) proteger os ativos da entidade, o que compreende bens e direitos;
- e) prevenir erros e fraudes. Em caso de ocorrência dos mesmos, possibilitar a descoberta o mais rápido possível, determinar sua extensão e atribuições de corretas responsabilidades;
- f) servir como ferramenta para a localização de erros e desperdícios, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção;
- g) registrar adequadamente as diversas operações, de modo a assegurar a eficiente utilização dos recursos da empresa;
- h) estimular a eficiência do pessoal, mediante a vigilância exercida por meio de relatórios;

- i) assegurar a legitimidade dos passivos da empresa, com o adequado registro e controle das provisões, perdas reais e previstas e
- j) assegurar o processamento correto das transações da empresa, bem como a efetiva autorização de todos os gastos incorridos no período.

Para a Norma Brasileira de Contabilidade: NBC-T 16.8, o controle interno é considerado como um suporte para o sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade. Em seu artigo 4º, o controle interno é classificado nas seguintes categorias:

- (a) operacional - relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade;
- (b) contábil - relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- (c) normativo - relacionado à observância da regulamentação pertinente.

Já no artigo 10º da mesma norma, estão previstos os procedimentos de controle que são medidas e ações estabelecidas para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à precisão da informação contábil, classificando-se em:

- (a) procedimentos de prevenção - medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato, para prevenir a ocorrência de omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil;
- (b) procedimentos de detecção - medidas que visem à identificação, concomitante ou a posteriori, de erros, omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil.

Dentre os diversos tipos de controles utilizados nas empresas prestadoras de serviços, podem ser destacados o controle dos fornecedores e dos clientes. Os fornecedores compreendem todos os compromissos assumidos para pagamentos dos materiais, bens, serviços e consumo como aluguel, água, luz e telefone. Já os clientes representam todos os valores a receber de acordo com os diversos tipos de serviços prestados. Para o gestor financeiro, esse controle é fundamental para avaliar a situação financeira da organização, ou seja, a real condição de quitar as dívidas de curto e longo prazo e ao mesmo tempo avaliar a capacidade de adquirir investimentos.

No gerenciamento das informações, a contabilidade exerce um papel fundamental na emissão de seus relatórios. Constitui-se um dos seus objetivos prever e fornecer informações úteis e confiáveis para auxiliar os gestores na tomada de decisão (MOSIMANN, FISCH 1999). Desse modo, acredita-se que as informações fornecidas

pela contabilidade contribuem para o gerenciamento do desempenho operacional e estratégico das empresas. Doupuch, Birnberg e Demski (1982) afirmam que os sistemas de avaliação de desempenho são úteis para prover informação que possa contribuir para melhorar a qualidade de futuras decisões e balizar as tomadas de decisão no período corrente.

Delimitando a importância e os tipos de controles definidos por Amat (1994) e apresentados no QUADRO 2, esta pesquisa está abordando o controle operacional, pelas características apresentadas e sua maior aplicabilidade no setor de serviços em relação as variáveis utilizadas.

CONCEITO	CONTROLE ESTRATÉGICO	CONTROLE ORÇAMENTÁRIO	CONTROLE OPERACIONAL
Horizonte Temporal	Longo prazo	Até 1 ano e mensalmente	Diário mensal
Finalidade	Fixar e avaliar objetivos e estratégicas. Facilitar a adaptação ao meio ambiente e promover melhora contínua da posição competitiva	Fixar e avaliar metas e políticas a curto prazo. Facilitar a descentralização e agilizar os recursos para alcançar as metas e avaliar a atuação	Fixar e avaliar procedimentos operacionais. Influenciar o comportamento a motivar a melhoria contínua
Nível de Hierarquia	Diretoria e gerentes de unidades de negócios	Gerentes de unidade de negócios e de departamentos	Supervisores, setores e Departamentos
Complexidade	Elevada, grandes números de variáveis internas e externas	Moderada	Pequena
Atividade a Controlar	Posição competitiva global e por unidades	Desvios do orçamento	Padrão técnico operacional
Ponto de partida	Análise do meio ambiente e da organização	Planejamento estratégico	Metas operacionais
Conteúdo	Amplo, geral e quantitativo. Variáveis não financeiras	Específico, detalhado, medidas financeiras	Repetitivo Dados físicos
Informação	Externa e interna Intuitiva	Interna financeira e precisa	Interna, técnica e de grande precisão
Grau de predição	Muito baixo	Alto	Muito alto
Estrutura de decisão	Não programada, imprevisível	Pouco estruturada	Muito estruturada

QUADRO 2 – Tipos de Sistemas de Controle.  
Fonte: Amat 1994, p 14.

As interrelações entre o gerenciamento das empresas, os controles de gestão e o controle interno evidenciam sua importância no processo de tomada de decisão das empresas e a fidedignidade das informações geradas pelos sistemas e seus reflexos na contabilidade.

### **2.3 Os Sistemas Contábeis de Gerenciamento Empresarial**

A principal variável dos sistemas de gerenciamento contábil é a informação que estes sistemas fornecem. De acordo com as pesquisas de Bairro (2008), é preciso resgatar a relevância das informações contábeis no processo de gerenciamento das organizações e constatar que a contabilidade representa um instrumento gerencial por excelência e não apenas um procedimento para apuração de impostos.

As micros e pequenas empresas utilizam as informações contábeis para a tomada de decisão, conforme os dados da investigação de Lucena (2004) em 30 empresas. Os resultados apontaram que ainda existem decisões que são tomadas informalmente, mas que existem casos também que a utilização da informação contábil assume um papel muito importante e, considerando que o processo de tomada de decisão é a todo instante auxiliado por essa informação, resta às empresas saber gerenciá-la e obter o melhor aproveitamento das informações geradas pela contabilidade.

No gerenciamento das informações geradas pelos escritórios de contabilidade, uma das ferramentas utilizadas na integração das informações processadas pelas diversas áreas são os sistemas integrados de gestão, que podem ser integrados parcialmente ou totalmente. Na implantação de um sistema integrado, existem variáveis e desafios que devem ser acompanhados pelos gestores, conforme evidências demonstradas na investigação de Alberton, Limongi, Kruger (2004), que acompanharam a implantação de um sistema integrado em um escritório de contabilidade, detectando e avaliando aspectos positivos e negativos dessa implementação por meio de um estudo de caso realizado em um escritório

catarinense. Os resultados alcançados constataram-se que a simples implementação de um sistema na organização, sem planejamento adequado e sem uma pesquisa com os diversos fornecedores de tais sistemas, não traz contribuições para a melhoria dos processos da organização e, quando mal implementado, pode trazer grandes prejuízos.

Os sistemas do tipo ERP organizam as informações dentro da empresa e possibilita a integração de informações externas à empresa que auxilie na gestão de todo o negócio. Colangelo Filho (2001) argumenta que esse aplicativo permite automatizar e integrar os processos de negócio para produzir e utilizar informações em tempo real. Jamil (2001, p.86) diz que ERPs podem ser compreendidos como um

conjunto de módulos e sistemas que visam a formar, a partir de ambientes transacionais padronizados e desagregados, um conjunto de ferramentas para suporte à decisão com integração dos acessos de dados daqueles ambientes, padronizando seu acesso e implantação.

Os ERPs fornecem ao seu usuário a possibilidade de modelar as informações para integrá-las segundo a necessidade operacional da organização e os controles internos existentes e, quando este conjunto está integrado entre as pessoas da empresa e a tecnologia de informação, as chances de dar certo são muito maiores.

A informação contábil para a tomada de decisão torna-se mais útil quando é utilizada via sistemas de informação. Há indícios de que os ERPs contribuem para o processo de gerenciamento das empresas, fornecendo suporte para a tomada de decisão. Padoveze (2004) em seus estudos apresenta a característica gerencial da informação contábil e determina que o sistema de informação contábil deve estar totalmente alinhado e integrado com os demais subsistemas de informação do sistema empresa. Nesse contexto, acredita-se que a estruturação do sistema de informação contábil nos ERPs utilizados pelos escritórios de contabilidade caracteriza-se como um Modelo Conceitual, dentro de um enfoque sistêmico. Considerando todas as etapas do processo de gestão, objetiva-se potencializar o uso da informação contábil dentro das empresas que prestam serviços terceirizados de contabilidade.

O sistema de informação contábil é um grande aliado no processo de tomada de decisão (RIBEIRO, VELLANI, 2009), porque disponibiliza informações em curto

espaço de tempo. Segundo Bairro (2008, p.23) “gerenciar uma empresa é um grande desafio e para obter êxito é indispensável conhecer a real situação econômica e financeira das empresas”. Já na visão de Theodoro (2006), os sistemas de informação e a controladoria estão intimamente ligados ao gerenciamento das empresas. Os resultados obtidos na amostra de 13 (treze) empresas, concluiu que a maioria delas possuía contabilidade terceirizada exclusivamente para fins fiscais, sendo que a metade dessas empresas utilizavam os relatórios da contabilidade na tomada de decisão e as informações mais valorizadas são as informações financeiras. No que tange à utilização de instrumentos gerenciais, a pesquisa evidenciou que os mais utilizados são os relatórios que norteiam a tomada de decisão, englobando as informações estratégicas, tática e operacional.

Assim, um sistema de informação gerencial, que, para Oliveira (2002, p. 48) é “o processo de transformação de dados em informações 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 através dos dados agrupados por área de interesse do gestor. Para 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 via sistema de informação gerencial para o planejamento e o suporte nos processos de tomada de decisões fomenta 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 num excelente instrumento de gestão”.

Nesse contexto, 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

infoque sistêmico, mas o grau de integração dos diferentes escritórios de contabilidade que compõem a amostra.

### **2.3.1 A Gestão da Informação Contábil**

Uma das abordagens da informação contábil está no nível de percepção dos seus usuários, Pereira, Fragoso e Filho (2004) pesquisaram profissionais de vários tipos de empresas para identificar como eles elaboravam e utilizavam os relatórios contábeis. Os resultados alcançados evidenciaram que existe uma melhor avaliação dos demonstrativos contábeis quando eles são elaborados pela própria empresa, através da contabilidade interna e que, a representação gráfica auxilia na compreensão e visualização das variações de valores ao comparar períodos diferentes.

A informação contábil deve ser tratada como um bem necessário para o crescimento da empresa sendo uma ferramenta que ajuda nas decisões dos gestores. Para Beuren (2000), o grande desafio da informação é de capacitar os gestores a obter os resultados esperados pela empresa, utilizando os recursos existentes. Uma informação de boa qualidade contribui para que a empresa mantenha um bom relacionamento com seus clientes e consiga ter uma atividade contínua, sendo que Rezende (2003, p. 21) afirma que “independente de seu tipo, nível ou classificação, tem como maior objetivo o auxílio nos processos de tomada de decisões nas organizações”.

Como uma ferramenta auxiliar na geração da informação contábil está a tecnologia de informação, que contribui para o processamento do dado em informação visando ao processo de tomada de decisão. Para Porter, Millar (1985, p.211):

Uma compreensão mais abrangente da Tecnologia de Informação, evidencia que ela envolve mais do que simplesmente computadores e sistemas. Nos modelos de negócio atuais, o termo TI engloba toda a informação que as organizações criam e usam, assim como a crescente convergência de tecnologias que processam e tornam a informação disponível para a tomada de decisão de negócios.

A gestão da informação aliada às tecnologias dos sistemas integrados visa atender às necessidades dos clientes internos ou externos à empresa, sendo uma

ferramenta que possui recursos que pode ajudar o administrador a conseguir atingir os resultados planejados, com a redução dos custos das operações do negócio. Dessa maneira, o gerenciamento da informação é fator de competitividade nas empresas, que estão inseridas num cenário cada vez mais competitivo e de exigências de muita agilidade, flexibilidade e inovação (FAVORETO *et al.*,2006).

A resolução do conselho federal de contabilidade 785/95, que aprova a norma brasileira de contabilidade NBC-T 1, estabelece que a informação contábil deve ter valor real, ou seja, ser útil e necessária, ser confiável, tempestiva, compreensível e comparável. Por isso, existe uma grande preocupação dos gestores dos escritórios de contabilidade ao fornecer informações para a tomada de decisão e ao emitir os relatórios disponibilizados no sistema.

De acordo com Trindade, Barreto Neto (2007), a informação contábil está evidenciada nos relatórios emitidos pelos sistemas integrados que, consistem em reunir todos os dados inseridos pelos usuários da organização de forma que seja possível extrair e processar as informações que serão traduzidas em conhecimento acerca do negócio.

A necessidade de obter uma informação mais específica para um determinado setor motiva a busca por um sistema de informação de dados, que possa auxiliar na busca de vantagens competitivas e oportunidades de crescimento para os negócios da organização. Padoveze (2004, p. 55) afirma que os sistemas de informação são representados por “um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados em uma sequência lógica, para o processamento dos dados e tradução das informações”.

Além disso, as informações fornecidas e elaboradas pelas empresas através dos sistemas de informações constituem-se, segundo Cornachione Júnior. (2001), como um conjunto de recursos que pretende produzir informações relevantes e oportunas. Para Oliveira (2002), o sistema de informação abrange todo o processo de transformação de dados em informações.

Entende-se por sistema de informação um ciclo que coleta, processa, armazena e distribui informações na empresa. Na visão de Favoreto *et al.* (2006) a informação exerce papel fundamental, porque é sempre o insumo básico de qualquer processo em estratégia que envolva atividades de planejamento e controle. Sendo assim, gerenciar os sistemas de informações é uma estratégia dos gestores para garantir a qualidade dos relatórios gerados via sistema informatizado.

Daí surge a grande preocupação dos escritórios de contabilidade em acompanhar a evolução da tecnologia de informação que está presente em grande parte na rotina e na execução dos serviços prestados para seus diversos tipos de usuários das informações contábeis (CRUZ, 1998; REZENDE, 2003).

Por meio da utilização da tecnologia da informação, torna-se cada vez mais fácil o acesso à *softwares* capazes de fornecer sistemas de informações totalmente integrados, que buscam desenvolver a inteligência competitiva. Como define Ward (2001, p.8) “inteligência competitiva, em poucas palavras, é a arte de fazer as perguntas certas para as fontes certas na forma e direção certa, na hora certa” e, mais ainda, de acordo com Petrini, Freitas, Pozzebon (2006), inteligência competitiva é uma nova forma de pensar e de agir a partir análise do conhecimento individual e coletivo que é extraído a partir dos sistemas de informações.

Segundo Trindade e Barreto Neto (2007), a tecnologia da informação, é sem dúvida, elemento facilitador na geração de informações contábeis. A diversidade de informações processadas pelos escritórios de contabilidade, bem como a diversidade na carteira de clientes, demonstram a necessidade de obter um sistema de informação eficiente que possa receber, processar e disponibilizar dados para a tomada de decisão e gerenciamento da empresa.

Assim, considera-se que a tecnologia de informação é um diferencial entre as empresas que conseguem utilizar a inteligência competitiva para reunir as variáveis necessárias para o seu gerenciamento. Nesse contexto, segundo Oliveira (2002) os recursos computacionais devem estar preparados para guardar, gerar e ser alterados quando necessário durante o processamento dos dados e o seu melhor

aproveitamento está na relação entre as pessoas, computador, banco de dados e rede.

A informação precisa e confiável é uma ferramenta de trabalho dos gestores no auxílio da tomada de decisão nos diversos momentos da empresa. Para Beuren (2000), o grande desafio da informação é capacitar os gestores a obter os resultados esperados pela empresa, utilizando os recursos existentes.

Segundo Rezende (2003), independente de seu tipo, nível ou classificação, tem como maior objetivo o auxílio nos processos de tomada de decisões nas empresas, uma informação de boa qualidade contribui para que a empresa mantenha um bom relacionamento com seus clientes e consiga manter uma base de dados sempre atualizada, para auxiliar seus gestores na tomada de decisão.

A utilização dos sistemas integrados de informações envolvendo todas as áreas das empresas é um diferencial que auxilia no processo de gestão das informações com qualidade e em curto espaço de tempo.

Os ERPs, sistemas de informação integrados, adquiridos na forma de pacotes comerciais, para suportar a maioria das operações de uma empresa. Procuram atender requisitos genéricos do maior número possível de empresas, incorporando modelos de processos de negócio, obtidos através da experiência acumulada de fornecedores, consultorias e pesquisa em processos de *benchmarking*. (SOUZA, ZWICKER, 2000, p. 283)

A integração de um sistema pode acontecer totalmente ou parcialmente a partir da análise do compartilhamento das informações comuns centralizadas em um único banco de dados (ALBERTON, LIMONGI, KRUGER, 2004).

No setor de serviços de contabilidade, as principais áreas que participam da integração são: financeiro (contas a pagar e contas a receber); fiscal (entrada e saídas de bens e serviços); contabilidade (escrituração dos eventos contábeis, emissão dos livros razão e diários e emissão dos demonstrativos contábeis); pessoal (processo de admissão e demissão, fechamento mensal da folha de pagamento e encargos) e gerencial (relatórios e demonstrativos para tomada de decisão)

Nesse contexto, a tecnologia da informação possibilita a integração de informações com um padrão de qualidade e confiabilidade, promovendo uma contribuição na execução de tarefas que podem ser automatizadas no todo ou em parte, produzindo com eficiência o negócio. Cornachione Júnior (2001, p.58) define eficiência como: “manter um nível de produção, reduzindo o consumo de recursos”. Já Bio (1996) define como um método certo de fazer as coisas por meio do qual uma empresa alcança seu objetivo com menor dispêndio possível de recursos.

Dessa maneira, entende-se que a gestão da informação via sistema integrado parcialmente ou totalmente produz informações gerenciais mais precisas e com curto espaço de tempo, que são utilizadas pelos gestores dos escritórios de contabilidade como suporte no processo de tomada de decisão.

### **2.3.2 A Contabilidade e os Sistemas de Informações Gerenciais**

A contabilidade é uma ciência social aplicada que estuda a ação do homem sobre o seu patrimônio (SÁ, 1999). Sua função é registrar os atos e fatos administrativos, apurar e demonstrar os resultados econômicos, financeiros e patrimoniais da empresa (SZUSTER *et al.*, 2007). As informações evidenciadas nas demonstrações financeiras servem de suporte para tomada de decisão dos gestores empresariais, que as utilizam como uma referência do passado, uma fotografia do presente e uma projeção do futuro (IBRACON, 2007).

A contabilidade está dividida em três fases, que evoluíram com as constantes mudanças do homem e dos cenários econômicos financeiros. A primeira fase foi a do proprietário, em que a preocupação era registrar o patrimônio do dono do negócio, a segunda fase foi a financeira, que nasceu na revolução industrial com o principal objetivo de fornecer relatórios financeiros que demonstravam a situação econômica financeira das empresas e por fim a fase atual denominada gerencial que:

está associada ao capitalismo industrial, surgiu da necessidade do gerenciamento contábil interno em função das novas complexidades dos processos de produção, com o objetivo de obter informações para a tomada de decisões. Mudou o foco da contabilidade, passando dos registros e

análises das transações financeiras para a utilização da informação em decisões que afetassem o futuro. (IBRACON, 2007, pg. 23).

A contabilidade pode ser entendida como um sistema de informação que provê aos seus diversos tipos de usuários, relatórios acerca das atividades econômicas, das condições do negócio e das alterações patrimoniais ocorridas num determinado período (WARREN, 1999). Para Resnik (1991), os relatórios financeiros, como Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados do Exercício são fontes primordiais para entender e administrar um negócio, são eles que fornecem sinais de problemas e alterações que indicam a necessidade de uma ação de acompanhamento, portanto, esses relatórios têm que ser pontuais, consistentes e úteis. A emissão desses relatórios não deve ultrapassar a três semanas após o final do mês encerrado, a pontualidade e a frequência na emissão podem ajudar a detectar e sanar rapidamente os problemas.

Além de registrar fatos contábeis, controlar os bens, mensurar, dentre muitas outras funções, a contabilidade transforma dados contábeis por meio de análises em informações gerenciais, disponibilizando-as para subsidiar a tomada de decisão por usuários internos e externos à entidade (MORAES, MADEIRA, 2003).

As informações para a tomada de decisão estão concentradas nas áreas financeiras e gerenciais (WELSCH, HILTON, GORDON 1988; HANSEN, MOWEN, 2001) que devem estar integradas entre si com as outras áreas da empresa como a contabilidade, a área fiscal e o departamento pessoal. As informações podem ser evidenciadas pela contabilidade gerencial e/ou pela contabilidade financeira. Procurando delimitar o campo de atuação de cada uma, Horngren, Foster e Datar (2000, p.2) afirmam:

A Contabilidade Gerencial mensura e relata informações financeiras, bem como outros tipos de informação que ajudam os gerentes a atingir as metas da organização. (...) A Contabilidade Financeira concentra-se nos demonstrativos dirigidos ao público externo, que são guiados pelos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos. (...) esses princípios restringem as regras de reconhecimento da receita e mensuração de custo e também os tipos de item que são classificados como ativo, passivo ou patrimônio líquido no Balanço Patrimonial. Ao contrário, a Contabilidade Gerencial não está restrita àqueles princípios contábeis.

Há autores que traduzem a contabilidade financeira como a responsável pelo detalhamento das entradas e saídas de recursos (LUNKES, 1999). Outros afirmam

que ela é responsável pelo fornecimento de informações para os usuários internos e externos, concentrando-se nos demonstrativos contábeis obrigatórios, elaborados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade (HORNGREN, 1985; PADOVEZE, 1997).

Cabe ressaltar que existe contabilidade financeira mais não existe a contabilidade gerencial. Esta última é um fazer e não um existir, uma empresa pode ou não fazer contabilidade gerencial, entretanto não pode negar a existência da contabilidade financeira. Faz-se contabilidade gerencial quando se utilizam as informações contábeis como ferramenta para a administração (PADOVEZE, 1997).

Por sua vez, a contabilidade gerencial também apresenta vários autores que procuram apresentar seus conceitos e identificar seus objetivos, conforme demonstrados no QUADRO 3:

Fontes	Conceitos e objetivos da contabilidade gerencial
Anthony, Welsch (1981)	Fornecer informações úteis para os gestores, que são pessoas que estão dentro da organização.
Anderson, Needles, Cadwell (1989)	Processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação financeira usada pelos gestores para planejar, avaliar e controlar dentro da organização para assegurar o apropriado uso e <i>accountability</i> dos seus recursos.
Hansen, Mowen (1997)	Identificar, coletar, mensurar, classificar e reportar informações que são úteis para os gestores no planejamento, controle e processo decisório.
Lourdeback et al. (2000)	Prover informações para dar apoio às necessidades dos gestores internos da organização.
Horngren, Foster, Datar (2000)	Medir e reportar as informações financeiras e não financeiras que ajudam os gestores a tomar decisões, para atingir os objetivos da organização.
Horngren, Sundem, Stratton (2004)	Processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais.

Quadro 3: Comparação de conceitos e objetivos da contabilidade gerencial

Fonte: FREZATTI; AGUIAR; GUERREIRO (2006, p.4).

Portanto, existe uma relação muito forte entre a contabilidade financeira que é responsável pela emissão e elaboração dos relatórios e demonstrações contábeis e a contabilidade gerencial que fornece relatórios para a tomada de decisão dos gestores empresariais que são elaborados de acordo com as necessidades da administração baseada nas informações disponibilizadas no sistema de informação integrado.

Em termos de gerenciamento dos escritórios de contabilidade, cabe aos usuários das informações seja da contabilidade financeira, seja da contabilidade gerencial, delimitar a utilização de cada uma de acordo com as suas necessidades. Assim, os gestores assumem papel fundamental, na escolha dos instrumentos de análises que sejam capazes de medir o desempenho da empresa (LIMA, 2001).

No gerenciamento das empresas, o administrador exerce papel fundamental para o gerenciamento das informações que, de acordo com Hendriksen e Breda (1999), ele sabe mais sobre a empresa, do que os investidores e credores, e pode inclusive aumentar a utilidade da informação financeira, identificando certas transações ou certos eventos e circunstâncias que afetam o negócio, explicando o impacto financeiro.

Já para Tranjan (1995), os dirigentes das empresas também devem conhecer as informações que trarão o devido julgamento empresarial a respeito de seu negócio, como conhecimento de fatos relativos ao mercado, a fornecedores, ao comprador e a outros fatores relacionados à empresa. Um sistema gerencial caracteriza-se por ser um planejamento e é, sem dúvida, uma importante ferramenta para o dirigente de empresa de qualquer tamanho.

Nesse contexto, entende-se que tanto o administrador quanto os proprietários das empresas devem buscar juntos soluções que beneficiem o crescimento das empresas, bem como aprenderem a utilizar as informações da contabilidade para a tomada de decisão (ATKINSON *et al.* 2000).

O gerenciamento da informação passa a ser um fator de competitividade das empresas e um diferencial de mercado. Segundo Mcgee e Prusak (1994), a empresa bem-sucedida na tarefa de gerenciar a informação são aquelas que possuem um consenso sobre o que é a informação, como utilizá-la, quem é o responsável pelo seu gerenciamento, e o mais importante ainda, como controlar e utilizar as informações que existem em todas as áreas da empresa.

É muito importante a gestão das informações nas empresas como ferramenta auxiliar na tomada de decisão. Nas empresas de pequeno e médio porte o processo gerencial é utilizado para dirigir e coordenar as atividades de trabalho, que quando bem executados, contribuem para o aumento da produtividade e da lucratividade. À medida que elas crescem, sua tarefa gerencial se torna mais complexa, e seus métodos gerenciais devem se tornar mais sofisticados (LONGENECKER, MOORE, PETTY, 1998).

Para Horngren, Foster e Datar (2000) a contabilidade gerencial facilita o planejamento e controle, fornecendo informações sobre o orçamento, o sistema contábil e os relatórios de desempenho. Na visão destes autores o controle gerencial só poderá ser efetivo quando os gestores tiverem estabelecido as metas e as estratégias da organização.

Assim, diante da necessidade dos gestores empresariais de utilizar as informações elaboradas pela contabilidade gerencial, entende-se que o sistema de gerenciamento dos controles internos e os sistemas de informação utilizados são variáveis que estão intimamente ligadas ao processo de gestão das empresas e contribuem para o seu desempenho e para o controle operacional e estratégico.

Nesse contexto, percebe-se que uma das grandes dificuldades dos sócios contadores dos escritórios de contabilidade é avaliar o grau das informações fornecidas e a gestão da qualidade da informação para a tomada de decisão, por isso a escolha do modelo de quatro estágios de Kaplan e Cooper (1998), que poderá contribuir para avaliar o nível da gestão da informação, categorizando-a em estágios de acordo com a utilização dos sistemas informatizados.

#### **2.4 O 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 (SILVA, 2003).

Segundo Silva (2003), a primeira publicação que aborda esse modelo foi um artigo do próprio Kaplan, na Revista *Management Accounting* de 1990 com o título “*The Four-stage Model of cost System Design*”. Conforme o mesmo autor, em suas pesquisas bibliográficas, descritas no QUADRO 4, até aquela data não foi identificada nenhuma publicação que aplicasse ou verificasse o referido modelo.

Descrição da fonte pesquisada	Abrangência da pesquisa
<i>Journal of Accounting Research</i>	Ano 2001: n <sup>os</sup> 01, 02 e 03
<i>The European Accounting Review</i>	Ano 2002: n <sup>os</sup> 01, 02, 03 e 04
<i>Management Accounting Research</i>	Ano 2002: n <sup>os</sup> 01, 02, 03 e 04
Revista contexto de estudos e pesquisas em contabilidade	Ano 2001: n <sup>os</sup> 01, 02 e 03
Revista Álvares Penteado	Período de 1998 até 2002: n <sup>os</sup> 01 até 10
<i>Management Accounting</i>	Anos de 1991 a 1995: todos os exemplares mensais
Revista Administração da USP	Ano: 2002: todos os exemplares trimestrais Ano 2003: os dois primeiros exemplares trimestrais
<i>Harvard Business Review</i>	Período de mar até abr/03: n <sup>os</sup> 03, 04 e 05
Congresso Brasileiro de Custos	Anais dos Congressos realizados em 2000 e 2002
Congresso Nacional de Engenharia de Produção (ENESEP)	Anais dos Congressos realizados no período de 1998 a 2002
Enanpad	Anais dos Congressos realizados em 2000 e 2001
Dissertações de mestrado – programa de pós-graduação em engenharia de produção - UFPE	Todos os volumes disponíveis publicados até junho/03.

Quadro 4: Periódicos e trabalhos consultados  
Fonte: adaptado de SILVA, 2003, p.24.

No entanto, após esse período, foram identificados alguns estudos que utilizaram a metodologia de Kaplan e Cooper em segmentos diferenciados, como no setor de serviços e industrial. A própria investigação de Silva (2003) foi aplicação do modelo de Kaplan e Cooper em 10 grandes indústrias de transformação do estado de Pernambuco com o objetivo de identificar os tipos de sistemas de gerenciamento de custos e desempenho utilizados e os estágios que elas estão com relação à validação do modelo.

Já no setor de serviços, foi identificada a pesquisa de Oliveira, Bruni, Paixão, Carvalho Júnior (2006) que evidenciou a relação existente entre estratégia, custos e informações geradas pelos sistemas. Esse trabalho buscou diagnosticar os sistemas de custeios utilizados em 12 hospitais de Salvador/BA e os resultados demonstram que esses hospitais estão no terceiro estágio evolutivo, em que a

principal característica é a não integração das diversas informações geradas pelos sistemas de custos.

No setor de serviços educacionais, foi identificada a pesquisa de Bruni *et al.* (2007) sobre as informações e sistemas de gestão de custos nas instituições particulares de ensino superior de Salvador/BA. A pesquisa foi realizada em 4 instituições e os resultados permitem inferir que os sistemas de custos atendem às necessidades de geração dos relatórios financeiros, porém os relatórios também buscam atender às necessidades gerenciais, por isso as instituições pesquisadas estão enquadradas no estágio III.

Nesse modelo de quatro estágios desenvolvido por Kaplan e Cooper (1998), os aspectos dos sistemas estão relacionados ao controle e a gestão de custos. O método de custeio utilizado é o ABC que visa avaliar os custos das atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas na geração de receitas e consumo dos recursos (CHING, 1995; BRIMSON, 1996).

O modelo ABC é bastante pesquisado no setor de serviços e está presente em alguns trabalhos como na investigação de Mauad e Pamplona (2002), que retrata as características da implantação do ABC nas empresas de serviços. Já para Herculano (2006), o modelo ABC foi abordado como fonte de informação de custo para o processo de tomada de decisão, considerando a contabilidade gerencial como fator decisivo para eficiência da empresa.

Segundo Thomé (2001, p.104), os principais componentes do custo total dos serviços prestados na empresa contábil são:

- a) Os salários e encargos dos profissionais que executam a escrituração contábil, fiscal, de pessoal e jurídico e seus auxiliares;
- b) A remuneração dos sócios, que é avaliada por sua responsabilidade com base na remuneração do mercado;
- c) Os serviços auxiliares, que são os salários e encargos dos demais colaboradores que não podem ser alocados a determinado departamento;
- d) Os custos indiretos, que são rateados em conformidade com o critério mais adequado à empresa; e
- e) As reservas, que são utilizadas para pagamento das obrigações trabalhistas em caso de demissão, de substituição de equipamentos e instalações, de conservação de bens móveis e outros itens que a empresa julgue necessário.

A variável gestão por atividade, especificamente nas empresas contábeis, foi abordada por Sousa (2003) como uma proposta de implantação de um modelo para melhoria dos serviços prestados e da performance do negócio. O foco desse estudo foi a gestão das atividades e a mensuração dos seus custos, enfatizando a importância da otimização dos processos no ambiente dos negócios, buscando otimizar os recursos e maximizar os lucros. O resultado da pesquisa foi a validação do modelo proposto em uma empresa contábil, para auxílio na gestão de informação e do negócio apresentado um conjunto de indicadores de desempenho.

Entretanto, nesta pesquisa, serão utilizados 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.

#### **2.4.1 Abordagem do Modelo de Kaplan e Cooper para Sistemas de Gerenciamento no Setor de Serviços**

De acordo com Kaplan e Norton (1997), naquela época, nos Estados Unidos da América, a contabilidade estava prestes a fazer a primeira revolução das últimas décadas, demonstrando a necessidade de os escritórios de contabilidade possuírem gerenciamento para a tomada de decisão e controle das suas operações. A mesma visão desses autores é evidenciada, aqui no Brasil, na afirmação de Thomé (2001) quanto à importância do gerenciamento para os escritórios de contabilidade:

Depois de determinado o custo, e de ter sido ele devidamente atribuído a cada um dos clientes, estipular o valor dos honorários mensais, depende apenas da escolha da margem de lucro apropriada. (...) Para alguns clientes, pode ser praticada uma margem diferenciada, menor ou maior cada caso deve ser estudado separadamente.

Alguns fatores podem determinar essa variação na margem de lucro. Para uma empresa que está no primeiro ano de atividade ou em dificuldades financeiras, pode-se reduzir a margem. Para uma empresa cuja atividade exija maior atenção e responsabilidade dos sócios e colaboradores, a margem pode crescer.

Duas grandes razões indicam a recomendação de adoção de um mecanismo de registro e controle de custo, mesmo que não seja sofisticado. Primeira: nunca cobraremos, sem saber, menos do que vale o serviço executado. Segunda: esse controle dará argumentos para

convencer o cliente, sempre que necessário, que o valor dos honorários é justo perante o volume de serviços executados (THOMÉ, 2001, p.105).

A partir de uma análise da importância do gerenciamento para os escritórios de contabilidade e considerando os aspectos mais relevantes da utilização de sistemas informatizados para fornecer informações úteis, confiáveis e em curto espaço de tempo para a tomada de decisão dos gestores, pressupõe-se que o modelo de quatro estágios de Kaplan e Cooper (1998) é adequado para categorizar essas organizações de acordo com os principais aspectos, como: qualidade de dados, relatórios financeiros externos, gastos com clientes e controle operacional e estratégico.

A abordagem do modelo de Kaplan e Cooper (1998) apresenta quatro características que podem ser identificadas nos serviços prestados de contabilidade: a) utilizam sistemas de processamento de dados; b) projetam serviços de acordo com as expectativas dos seus clientes; c) realizam aprimoramentos contínuos na execução das rotinas em busca de qualidade, eficiência e rapidez; d) estruturam processos eficientes e eficazes de serviços adequados ao perfil da sua carteira de clientes (KAPLAN; COOPER, 1998).

A partir dessas características, o modelo de quatro estágios de Kaplan e Cooper (1998) classifica as empresas de acordo com a análise do sistema de gerenciamentos das empresas sobre os aspectos, de qualidade de dados, relatórios externos financeiros e contábeis, gastos com os clientes e o controle operacional e estratégico identificados no QUADRO 5:

<b>Aspectos dos Sistemas</b>	<b>Sistemas de Estágios I Falhos</b>	<b>Sistemas de Estágios II Relatórios Financeiros</b>	<b>Sistemas de Estágios III Especializados</b>	<b>Sistemas de Estágios IV Integrados</b>
<b>Qualidade de dados</b>	Muitos erros e variações	Sem surpresas, cumprem os padrões de auditoria	Bancos de dados compartilhados, sistemas independentes, vínculos informais	Banco de dados e sistemas totalmente integrados
<b>Relatórios financeiros externos</b>	Inadequados	Adequados às necessidades de geração de relatórios financeiros.	Adequados às necessidades de geração de relatórios financeiros.	Sistemas de relatórios financeiros
<b>Gastos com cliente</b>	Inadequados	Imprecisos, custos e lucros ocultos	Vários sistemas ABC e independentes	Sistema ABM integrado

<b>Controle operacional e estratégico</b>	Inadequados	Feedback limitado e desatualizado	Vários sistemas independentes de avaliação de desempenho	Sistemas de avaliação de desempenho estratégico e operacional
---	-------------	-----------------------------------	--	---

Quadro 5: Modelo de quatro estágios para projetar um sistema de gerenciamento.  
Fonte: KAPLAN; COOPER, 1998, p. 23.

Esse modelo de quatro estágios foi desenvolvido para projetar um sistema de custos e desempenho, de maneira que os gerentes pudessem ver e acompanhar o desenvolvimento das empresas ao longo dos quatro estágios. Kaplan e Cooper (1998) desenvolveram essa classificação em formato de estágios porque percebiam que as empresas precisam evoluir de uma fase para a outra:

Embora algumas empresas ainda conservem hoje, conceitos dos falhos sistemas de estágio I, a maioria opera com sistemas de estágio II, na nossa linha de base. As empresas devem então migrar para os estágios III, desenvolvendo sistemas personalizados e independentes de gerenciamento de custos, lucratividade e desempenho antes de se aventurarem a mergulhar nas águas inexploradas de estágio IV (KAPLAN, COOPER, 1998, p. 22).

Ao analisar as características e os aspectos dos sistemas, bem como os critérios para classificação dos estágios, esta pesquisa propõe 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 foco o controle interno e o gerenciamento das informações.

Portanto, a adaptação do modelo de quatro estágios tem o mesmo intuito de contribuir para que os gestores, neste caso, os contadores sócios dos escritórios de contabilidade possam acompanhar o desempenho de suas empresas, a partir de uma análise dos estágios em que elas estão enquadradas.

Então, para Kaplan e Cooper (1998), os gerentes podem ver o desenvolvimento dos sistemas de gerenciamento a partir do modelo de quatro estágios, que neste

trabalho foi adaptado para o setor de serviços terceirizados de contabilidade, conforme o QUADRO 6.

<b>Aspectos dos sistemas</b>	<b>Sistemas de Estágios I Falhos</b>	<b>Sistemas de Estágios II Relatórios Financeiros</b>	<b>Sistemas de Estágios III Especializados</b>	<b>Sistemas de Estágios IV Integrados</b>
<b>Qualidade de dados</b>	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.
<b>Relatórios financeiros contábeis externos</b>	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.
<b>Gastos com cliente</b>	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. Há controles gerenciais individuais por cliente de cada receita, custos e despesas.
<b>Controle operacional estratégico</b>	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.

Quadro 6: Modelo de quatro estágios para projetar um sistema de gerenciamento dos escritórios de contabilidade.

Fonte: KAPLAN; COOPER, 1998, p. 23, adaptado pela autora.

De acordo com a abordagem do modelo de 4 estágios de Kaplan e Cooper (1998), adaptado para os escritórios de contabilidade, cada estágio pode ser definido e caracterizado, como se segue:

O sistema de estágio I é inadequado para relatórios financeiros e contábeis e tem como características: escrituração manual que exige necessidade de tempo e recursos para consolidação das diferentes fontes de geração dos relatórios dentro da empresa e para o fechamento dos livros ao final de cada período contábil; variações inesperadas dos saldos contábeis ao final de cada período; grandes reduções ou aumento de saldos das contas após os fechamentos contábeis e auditorias; muitos lançamentos de ajustes; ausência geral de consistência e de possibilidades de auditoria do sistema; não existe controle dos clientes nem quanto

às receitas e nem quanto as despesas individualizadas; não apresentam controle operacional e estratégico (KAPLAN; COOPER, 1998).

Já os sistemas de estágio II, voltados para relatórios financeiros e contábeis, têm como 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 sistema de estágio III, considerados personalizados, relevantes para a gerência e independentes, destacam-se: sistemas que executam as funções contábeis, preparam as demonstrações financeiras mensais ou trimestrais e utilizam métodos de 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 dos serviços e clientes; possuem algum tipo de controle operacional e estratégico, porém não têm frequência em sua utilização (KAPLAN; COOPER, 1998).

O sistema de estágio IV, definido como a integração do gerenciamento de custos e dos relatórios financeiros, é o estágio mais avançado e com informações geradas com confiabilidade e em curto espaço de tempo. Além de preparar demonstrações periódicas a partir de sistemas gerenciais, também integra informações dos sistemas de custeio baseado na atividade e dos sistemas de feedback operacional; apresenta integração de dados com todas as áreas da empresa; 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).

Diante da classificação dos quatro estágios, acredita-se na sua contribuição como auxílio no gerenciamento dos escritórios de contabilidade servindo como ferramenta de análise para os processos gerenciais que podem refletir no desempenho da empresa e, conseqüentemente, no aumento da lucratividade e da qualidade nos diversos tipos de serviços prestados.

## 2.5 Os Escritórios de Contabilidade

Os escritórios de contabilidade possuem características próprias como a diversidade na carteira de clientes e nos serviços prestados, são empresas que exploram a prestação dos serviços profissionais de contador, quais sejam: escrituração fiscal e contábil, planejamento tributário, auditoria e consultorias. (SÁ e SÁ, 1995)

Para Liba, Robles e Bacci (2001), a função dos escritórios de contabilidade na sociedade é estarem inseridos na área de serviços, atuar como fomentadores para o desenvolvimento econômico das pequenas e médias empresas, uma vez que possuem a responsabilidade de fornecer informações contábeis e gerenciais.

O prestador de serviços contábeis pode ser do tipo individual, tendo como responsável técnico apenas um contador ou técnico em contabilidade, ou classificado como escritório de contabilidade, com dois ou mais contadores ou técnicos em contabilidade que, se unem para formar uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, ou em nome coletivo (THOMÉ, 2001).

Os serviços terceirizados de contabilidade apresentam algumas características próprias, como a sua fundação. Normalmente, nascem pelo estímulo de um profissional que desenvolve um trabalho sem estratégia, plano de ação ou metas preestabelecidas, ou seja, nascem de uma experiência profissional e que muitas vezes não apresentam características de gerenciamento (SPINELLI, 2000).

É um tipo de empresa, que apresenta outras especificidades de acordo com as descrições de Liba (2001, p.61):

- a) A maioria deles se enquadram na categoria de pequeno e médio porte;
- b) Prestam serviços de escrituração contábil, escrituração fiscal, rotinas do departamento de pessoal, encaminhamento de documentos, legalização de atos e registros, alteração e cancelamento das organizações em geral;
- c) São subdivididos em organizações especialistas que se dedicam ao atendimento de determinada atividade ou ramo empresarial, e organizações generalistas, que se dedicam ao atendimento das mais diversas atividades e ramos empresariais;
- d) Possuem uma estrutura familiar simplificada ou são organizadas em sociedades em que todos os sócios oferecem dedicação exclusiva.

A partir da afirmação do autor acima, quanto ao porte dos escritórios de contabilidade, a classificação utilizada está baseada na lei complementar 123/06 no artigo 3º que estabelece como microempresa a pessoa jurídica que, no ano calendário, auferiu receita bruta anual igual ou inferior a R\$240.000,00 e a empresa de pequeno porte são aquelas que auferiram receita bruta superior a R\$240.000,00 e inferior a R\$2.400.000,00.

Apesar de apresentar essas características próprias, há evidências de que os escritórios de contabilidade estão preocupados com a qualidade e a confiabilidade dos serviços prestados e com o controle interno com vistas para as questões do gerenciamento da empresa. Isso está evidenciado nas pesquisas da Fenacon (2001), em que os escritórios de contabilidade estão procurando consultorias para reestruturar os processos de trabalho, visando agilidade, qualidade e segurança nos serviços prestados.

Outra evidência percebida nos escritórios é quanto ao gerenciamento das micros e pequenas empresas uma vez que, conforme Thomé (2009) os contadores de escritórios de contabilidade estão cada vez mais deixando de utilizar a contabilidade simplificada para emissão de demonstrativos que sirvam para tomada de decisão.

A busca pelo aprimoramento das práticas gerenciais tem se tornado para os escritórios um grande desafio de sobrevivência no mercado globalizado e com tantas mudanças de legislação tributária e de tecnologias de informação. Figueiredo e Fabri (2000) identificaram que os principais problemas enfrentados pelos escritórios de contabilidade são a falta de habilidade gerencial, pela pouca atenção dada a sua própria prática contábil e pelos preços inadequadamente calculados.

Assim, diante desse cenário, os gestores, que normalmente são os sócios contadores dos escritórios de contabilidade, enfrentam algumas dificuldades no processo de gerenciamento, conforme Figueiredo e Fabri (2000, p.22):

- a) pouca atenção dada à sua própria prática contábil;
- b) falta de habilidade gerencial;
- c) falta de planejamento;
- d) perda de clientes para empresas que cobram mais barato;
- e) preços inadequadamente calculados;
- f) ineficientes métodos de recrutamento e treinamento dos auxiliares;

- g) falta de especialização em algum tipo de serviço;
- h) pouca preocupação com a continuidade da empresa.

Apesar das dificuldades de gerenciamento dos escritórios de contabilidade, Queiroz (2000) afirma que um escritório de contabilidade possui todos os instrumentos de avaliação e controle do processo de gestão empresarial de acordo com sua capacidade de processamento de dados:

a empresa contábil contemporânea reabilitou-se a fornecer a informação ágil, precisa, analítica, instantânea ao processo de decisão. Além de ampliar a gama dos relatórios contábeis de natureza legal, customizou os relatórios de natureza gerencial para atender às necessidades específicas dos tomadores de decisão (QUEIROZ, 2000, p. 42).

Nesse contexto, acredita-se que os escritórios de contabilidade possuem muitas informações em uma única estrutura de banco de dados que necessita de gerenciamento, a partir da sua realidade e da sua carteira de cliente. A grande dificuldade é que, muitos escritórios, querem organizar-se, mas não têm noção clara dos passos a seguir e das providências que devem ser tomadas (FARIA, 2001).

A maioria dos escritórios de contabilidade, para gerar informações para seus administradores ou para os seus clientes, utilizam sistemas de informação que podem ser independentes, de acordo com Primaki (2009), que são aqueles que não possuem nenhuma integração com os demais sistemas dentro da empresa, ou integrados, que são aqueles que possuem a capacidade de trocar dados entre os demais sistemas ou áreas da empresa.

Na utilização de sistemas independentes, o escritório processa informações no sistema que não são compartilhadas com as outras áreas da empresa, o que gera retrabalho, a informação precisa de muito mais tempo para ser disponibilizada e aumenta a chance de erros no processo. Para Oliveira (2002) o sistema de informação, seja ele independente ou integrado, nasce a partir de uma informação externa que é processada pelo usuário, registrada no sistema e produz informação. Esses três fatores, informação, sistema de informações e usuários, são interligados entre si e com as áreas dos escritórios, como por exemplo contabilidade, fiscal, contábil, pessoal, administrativo e financeiro e gerencial.

De acordo com as instruções do CRC/RS (2008) uma das funções dos escritórios de contabilidade é fornecer informações para acompanhamento das variações que ocorrem no patrimônio de seus clientes. Isto é, os registros contábeis de uma empresa, deveriam servir para o gerenciamento de suas atividades. Era de se esperar, portanto, que os escritórios de contabilidade desempenhassem o papel de apoio à tomada de decisão.

No intuito de que o escritório de contabilidade deva fornecer informações para a tomada de decisão dos seus clientes, espera-se que esse mesmo escritório forneça informações para os seus sócios, contadores e gestores, funcionando, assim, como se o próprio escritório de contabilidade fosse um cliente. Acredita-se que, esse gerenciamento interno produz uma melhoria no negócio que, reflete nos serviços oferecidos pela empresa contábil. Atualmente é o grande desafio dos profissionais de contabilidade diante do grande mercado de prestação de serviço, a ser desenvolvido e conquistado (FIGUEIREDO e FABRI, 2000).

Nesse contexto, acredita-se que o futuro dos escritórios de contabilidade está no seu gerenciamento e nos mecanismos de controles internos operacionais de cada área, que, na visão de Faria (2001, p. 23), eles “deverão decidir por um modelo de organização por processos e tomar as providências para passar da sua estrutura atual para aquela que dará melhores resultados para as suas operações”.

Por isso, percebe-se uma mudança de paradigma quanto ao nível de gestão dos escritórios de contabilidade e a busca pela sobrevivência no mercado de terceirização de serviços contábeis. Segundo Coelho (1998), a criatividade no tratamento dos dados processados pela escrituração contábil é um grande diferencial dos escritórios que antes visavam atender somente às questões fiscais tributárias. Já para Resnik (1991), a sobrevivência dos escritórios de contabilidade sem gerenciamento é por um tempo determinado, enquanto as receitas dos serviços prestados forem suficientes para cobrirem os desperdícios aparentemente invisíveis, o gestor estará iludido de que a situação da empresa vai bem, isto até o dia em que as receitas sofrerem redução considerável, seja por motivo de instabilidade econômica ou desligamento do cliente será evidenciada a real situação financeira da empresa.

É nesse cenário que esta pesquisa investiga a análise dos sistemas de gerenciamento dos escritórios de contabilidade, tendo em vista o grande mercado em que esse tipo de empresa atua.

### **2.5.1 A Terceirização Estratégica dos Serviços de Contabilidade**

A contratação de serviços terceirizados de contabilidade é uma prática cada vez mais adotada pelas empresas. Vários autores têm observado a crescente adoção da terceirização pelas empresas como: (AUBERT, RIVARD, PATRY 2003; BARTHÉLEMY, 2003; LACITY, WILLCOCKS, 2001; LEE, 2001; MINOLI, 1995). Outros autores apresentam diversos conceitos para a definição de terceirização (GROVER, TENG, CHEON, 1998; LEE, 2001; MINOLI, 1995; LOOFF, 1997; LACITY, WILLCOCKS, FEENY 1995; PRADO, TAKAOKA, 2002), o conceito utilizado nesta pesquisa é o de GIOSA (1999, p. 20):

A terceirização é um processo de gestão pelo qual se repassam algumas atividades para terceiros, com os quais se estabelece uma relação de parceria, ficando a empresa concentrada apenas em tarefas essencialmente ligadas ao negócio em que atua.

A terceirização estratégica busca vantagens competitivas, não só com a redução de custos, mas principalmente na melhoria dos processos, tornando-os mais flexíveis e eficazes. Para Pagnoncelli (1993, p. 12), terceirização estratégica “é um processo planejado de transferência de atividades para serem realizadas por terceiros”.

A contratação de serviços terceirizados de contabilidade é imprescindível para a abertura, baixa e legalização das empresas, escrituração dos fatos administrativos e financeiros, apuração dos tributos, elaboração das declarações fiscais, registro dos processos de admissão e demissão dos funcionários, bem como toda manutenção e registro das atividades da empresa (CRC/RGS, 2008).

Outros fatores que contribuem para o crescimento de parcerias entre as empresas contratadas e as contratantes de serviços de contabilidade são as constantes

alterações ocorridas na legislação e a necessidade de consultorias e assessorias personalizadas e especializadas nas áreas tributária, trabalhista e contábil.

Nesse, contexto as empresas prestadoras de serviços contábeis, buscam-se estabelecer no mercado satisfazendo as expectativas dos seus clientes e oferecendo serviços de confiança e qualidade. De acordo com Carlzon (1994, p. 32), há um momento na prestação de serviços, que pode ser definido como “momento da verdade para referenciar cada instante em que o cliente faz contato com uma empresa, e a partir da qual forma uma opinião sobre a qualidade do serviço”. Daí surge a grande dificuldade em medir a qualidade dos serviços prestados, pois segundo Albrecht e Zemke (2002), a prestação de serviços envolve componentes visíveis e invisíveis, que se relacionam entre si.

O contrato de prestação de serviço estabelece as responsabilidades da contratante e da contratada, bem como a rotina das atividades a serem desenvolvidas. Fazem parte dessa parceria a assessoria e consultoria fiscal trabalhista e contábil, a elaboração das demonstrações financeiras, a elaboração das declarações fiscais municipais, estaduais e federais, o planejamento tributário e o suporte na definição de parâmetros utilizados na integração de dados de sistemas informatizados (CRC/RGS, 2008).

Assim, na contratação de serviços terceirizados de contabilidade, espera-se que o serviço seja realizado com qualidade, confiança e em tempo hábil para a tomada de decisão. A partir dessa realidade, surge o grande desafio dos escritórios de contabilidade, planejar e controlar os serviços executados na tentativa de diminuir as chances de erros e/ou falhas na execução das rotinas de cada área. Tucker (2004) afirma que as empresas precisam desenvolver métodos de solução de problemas que as tornem menos vulneráveis às falhas que surgem em seus mais diversos processos.

### **2.5.2 A Qualidade na Prestação de Serviços de Contabilidade**

O diferencial que os clientes buscam na contratação de serviços terceirizados de contabilidade é a qualidade nas informações fornecidas. Segundo o *International*

*Accounting Standards Board* - IASB (1998), a informação tem a qualidade de confiabilidade quando está livre de erros relevantes, e podem os usuários depositar confiança como representando fielmente aquilo que ela diz representar ou poderia razoavelmente esperar-se que se representa.

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 785/1995, em seu inciso 1.4 trata da confiabilidade sendo atributo que faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize como base de decisões, configurando, pois, elemento essencial na relação entre aquele e a própria informação.

A confiabilidade da informação fundamenta-se na veracidade, completeza e pertinência do seu conteúdo:

§ 1º A veracidade exige que as informações contábeis não contenham erros ou vieses, e sejam elaboradas em rigorosa consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e, na ausência de norma específica, com as técnicas e procedimentos respaldados na ciência da Contabilidade, nos limites de certeza e previsão por ela possibilitados.

§ 2º A completeza diz respeito ao fato de a informação compreender todos os elementos relevantes e significativos sobre o que pretende revelar ou divulgar, como transações, previsões, análises, demonstrações, juízos ou outros elementos.

§ 3º A pertinência requer que seu conteúdo esteja de acordo com a respectiva denominação ou título (CFC n.º 785, 1995, inciso 1.4.1).

Torna-se indispensável que a informação contábil seja expressa à luz da verdade, sem erros e/ou falhas em consonância com os princípios fundamentais de contabilidade para que estejam livres de qualquer tipo de omissão que invalidem os demonstrativos contábeis utilizados para a tomada de decisão dos gestores empresariais.

No setor de serviços, a confiabilidade e a qualidade estão interligadas no processo de gestão das informações. Para Helman e Andery (1995), o controle de qualidade desenvolve “formas de proteção” mediante avisos antecipados que permitem a condução de ações corretivas. Assim, o diferencial competitivo nos escritórios de contabilidade é buscar, de maneira sistemática, identificar todos os erros e/ou falhas potenciais nos processos de execução dos serviços executados, antes que as mesmas efetivamente aconteçam.

Cabe ressaltar que a informação não pode perder a credibilidade, pois se assim o for, perderá a confiança das pessoas que delas se utiliza, ficando, assim,

desacreditada e sem qualidade para atender à necessidade do usuário. Destaca-se a importância da confiança tanto das informações contábeis, como do profissional que elas evidenciam, pois, a partir do momento em que a credibilidade é abalada, a confiança no serviço prestado não será a mesma.

A qualidade nos sistemas de processamento de dados é refletida diretamente nos relatórios financeiros e contábeis fornecidos pelas prestadoras de serviços, e os objetivos da divulgação dessas informações dependem em grande parte das necessidades dos usuários da informação, que por sua vez dependem do tipo de atividade desenvolvida e da decisão a ser tomada. Dessa forma, é imprescindível conhecer o ambiente econômico, político, legal e social no qual os padrões são fixados (SZUSTER *et al.* 2007).

Para Garvin (2002) a qualidade é composta por oito dimensões principais: desempenho, características, confiabilidade, conformidade, durabilidade, atendimento, estética e qualidade percebida. Ele afirma também que cada dimensão é distinta e que um determinado serviço pode ter uma dimensão que se sobressaia sobre outra, mas que, em muitos casos, as dimensões estão interrelacionadas.

Já Montgomery (2004) resume cada dimensão proposta por Garvin (2002) com uma pergunta que norteia as dimensões e as características dos serviços prestados, com o intuito de avaliar as dimensões que envolvem a parceria existente entre a contratante e a contratada.

Os questionamentos do QUADRO 07 foram adaptados para o setor de serviços terceirizados de contabilidade, para melhor identificação dos fatores mais importantes, que envolvem a gestão dos escritórios de contabilidade, as características dos serviços prestados e as expectativas dos clientes ao contratarem seus serviços.

<b>Dimensão do serviço</b>	<b>Questionamento</b>	<b>Características</b>
Desempenho	A rotina das atividades executadas nos departamentos fiscal, pessoal e contábil realiza sua função básica?	São as atividades operacionais básicas para execução dos serviços prestados, possui caráter subjetivo na medida que o serviço realizado desempenha sua função.
Confiabilidade	Com qual frequência ocorre a detecção de erros e/ou falhas nos serviços prestados?	Refletida na probabilidade de mau funcionamento na execução do serviço ocasionando a ocorrência de falhas.
Conformidade	O serviço realizado está de acordo com a legislação vigente e adequado à atividade do cliente?	Associada à qualidade dos serviços executados, que refletem na redução de falhas internas e externas, percebidas pelo cliente. Não tem um caráter predominantemente subjetivo, porque obedece à normas já estabelecidas.
Durabilidade	Em quanto tempo o serviço terá aplicabilidade para o cliente?	Relacionada à vida útil dos serviços executados, possui duas subdimensões: técnica e aplicabilidade.
Atendimento	O serviço executado atende às especificidade de cada cliente do escritório de contabilidade?	Rapidez, pontualidade, flexibilidade e disponibilidade de tempo.
Características	O que o serviço terceirizado de contabilidade faz?	Geralmente associadas a algo mais acrescido no serviço, além de seus requisitos básicos. Caráter subjetivo.
Estética	Qual a apresentação do serviço final?	A apresentação do serviço, o que se sente com ele, qual o seu formato, cor, é uma questão de julgamento pessoal e reflexo das preferências individuais. Caráter subjetivo
Qualidade percebida	Qual a imagem do serviço?	Associada, na maioria das vezes, à comparação do serviço adquirido no passado com outros serviços adquiridos no presente.

Quadro 7- As dimensões da qualidade em prestadoras de serviços contábeis  
 Fonte: MONTGOMERY, 2004, p.2 ,adaptado pela autora.

A melhoria contínua do processo de qualidade na elaboração das informações geradas pela contabilidade torna-se fator relevante à diminuição dos erros e/ou falhas e principalmente no que culmina o seu surgimento. Para Moubray (1991) a origem de todas as falhas é algum tipo de erro humano e Juran (1997) classifica o erro humano em três grandes categorias:

- a) Erros por imperícia: são os erros decorrentes da falta de conhecimento ou habilidade da pessoa que executa o trabalho;
- b) Erros por imprudência: são os que ocorrem pelo fato da pessoa ignorar regras ou, não obedecer aos padrões, realizar sabotagens, entre outros;
- c) Erros por negligência: são aqueles que ocorrem por falta de atenção, distração, fadiga, entre outros (JURAN,1997, p.58).

É preciso estabelecer um limite no surgimento das falhas que ocorrem na prestação de serviços terceirizados de contabilidade e promover atitudes e procedimentos de controles que visem diminuí-las. A grande questão é gerar uma reflexão de

aprendizado com as falhas e, conseqüentemente, modificar o comportamento ou o processo de execução das atividades (PINHO, *et al.*, 2008). A conscientização disso levou ao que é chamado de “conceito de falha”, uma oportunidade de se examinar sua ocorrência e implementar procedimentos que a elimine ou reduza sua probabilidade de ocorrer novamente (GARVIN, 2002).

O conceito de prevenção de falhas surgiu com a introdução dos métodos japoneses de melhoria da produção denominados *poka-yokes* (*yoke* = prevenir e *poka* = erros de desatenção), criado por Shingo (1996). Sua ideia está baseada no princípio de que todos os erros podem ser prevenidos e consertados.

De acordo com Craig (2004), um sistema de gestão da qualidade com o foco preventivo é vital para se reduzir os custos com a qualidade e ainda atender às exigências do cliente. Posto isso, justifica-se a adoção de promover a gestão da qualidade nas rotinas dos serviços prestados de contabilidade.

Na busca pela qualidade nos serviços prestados pelos escritórios de contabilidade, é relevante a preocupação com a redução dos erros e/ou falhas, antes que elas sejam detectadas pelos clientes. E mais ainda, todo esse processo apresenta indícios de que os escritórios precisam ter uma gestão adequada dos controles internos das rotinas diárias, que são executadas pelas áreas contábil, fiscal, pessoal, administrativa, financeira e gerencial e que este gerenciamento tem seu principal foco nos dados processados e nas informações disponibilizadas através dos sistemas informatizados ou integrados.

Além disso, acredita-se que a gestão interna das informações geradas pelos escritórios de contabilidade estão inter-relacionadas diretamente com o gerenciamento das informações e com o controle gerencial dos sócios contadores e gestores. Por isso, suspeita-se que esses escritórios possuem estágios diferentes de gerenciamento, que serão identificados a partir do modelo de quatro estágios desenvolvido por Kaplan e Cooper (1998) e adaptado nesta pesquisa para uma análise dos sistemas de gerenciamento dos escritórios de contabilidade.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Os procedimentos metodológicos são os meios para conseguir alcançar os objetivos da pesquisa. Assim, inicia-se com as características do tipo de pesquisa definido pelo pesquisador. Na seqüência, determinam-se o universo e a amostra, os procedimentos para coleta de dados, as análises e a interpretação de dados e, por fim, a apresentação dos resultados obtidos.

#### **3.1 Tipo de Pesquisa**

O tipo de pesquisa utilizada é a descritiva, sem a intervenção do pesquisador, por meio de questionário aplicado na população dos escritórios de contabilidade, inscritos no Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais (CRC/MG). Para Cervo e Bervian (2002) a pesquisa descritiva é ideal para classificar, explicar e interpretar os fenômenos que ocorrem, por isso ela foi escolhida para esta pesquisa. Para Collis e Hussey (2005) os principais objetivos da pesquisa descritiva são descrever o comportamento dos fenômenos, identificar e obter informações sobre as características de uma determinada questão e normalmente utiliza-se técnicas estatísticas para resumir as informações.

#### **3.2 Universo e Amostra de Pesquisa**

Na época da pesquisa, o total de escritórios de contabilidade registrados no CRC/MG era de 3.254 (três mil, duzentos e cinquenta e quatro), sendo que 754 (setecentos e cinquenta e quatro) representam o total dos escritórios registrados como firma individual e o restante, 2.500 (dois mil e quinhentos) representam o total de escritórios registrados como empresas limitadas (Ltda), constituídas com dois ou mais sócios, conforme o QUADRO 8.

Tipos de organizações	Cadastro no CRC/MG	Sede Belo Horizonte/MG e região metropolitana
Individual	754	116
Sociedade	2.500	1056
<b>Total</b>	<b>3.254</b>	<b>1.172</b>

QUADRO 8 – Escritórios de contabilidade filiados ao CRC/MG em 31/01/2009.

Fonte: setor de registros do CRC/MG, (2009).

Diante desse cenário, o universo da pesquisa são 1.056 (um mil e cinquenta e seis) que representam os escritórios de contabilidade sediados em Belo Horizonte/MG e na região metropolitana, classificados como empresas limitadas. Parte-se do pressuposto de que esses escritórios possuem um perfil e uma estrutura organizacional mais definida com controles internos implantados, sistemas de informação e, conseqüentemente, uma maior necessidade de gerar informações gerenciais para tomada de decisão.

O método utilizado para cálculo da amostra probabilística foi amostragem para população finita que, segundo Mattar (2001, p.321) é aquela em que “cada elemento da população tem uma chance conhecida e diferente de zero para ser selecionado e compor a amostra”. Foi considerado,  $N= 1.056$ ,  $Z= 1,96$ ,  $\sigma= 17$ ,  $e= 0,5$ :

$$n = \frac{(z.\sigma)^2 . N}{e^2 . (N - 1) + (z.\sigma)^2}$$

A amostra pesquisada é probabilística, constituída de 112 escritórios de contabilidade, definidos como unidade de análise, escolhidos aleatoriamente no cadastro do banco de dados do CRC/MG. A unidade de observação é o processo de gerenciamento desses escritórios, uma análise do controle interno implantado e a utilização de sistemas integrados a partir da percepção dos sujeitos que, neste caso, são os contadores sócios proprietários dos escritórios de contabilidade.

### 3.3 Coleta de Dados

Segundo Andrade (1999), a coleta de dados é uma parte muito importante da pesquisa, na qual o pesquisador deve elaborar um plano que especifique os pontos

de pesquisa e os critérios para a seleção dos possíveis entrevistados que responderão os questionários.

Já para análise de dados da pesquisa, Cervo (2002) orienta que em primeiro lugar, deve-se fazer a coleta e o registro das informações, em seguida analisar e interpretar os dados e, finalmente classificá-los. Os dados foram coletados através de aplicação de questionários (ver apêndices A e B) em cada unidade de observação.

Os sujeitos respondentes foram os sócios contadores que atuam como administradores dos escritórios de contabilidade, porque pressupõem que eles conhecem em profundidade todas as dimensões pesquisadas bem como as variáveis que estão presentes nos processos de gerenciamento. O objeto de estudo foram os escritórios de contabilidade analisados na perspectiva da estrutura da empresa e do processo de gestão de informação para a tomada de decisão e do controle interno.

O questionário utilizado como instrumento de pesquisa para a coleta de dados foi elaborado a partir da experiência da pesquisadora em escritórios de contabilidade com base nas investigações de BAIRRO (2008) e SILVA (2003). Está 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 estão 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 foco dessas questões é delimitar as características, a estrutura e o perfil do escritório de contabilidade.

b) As questões de número 12 a 20 representam o bloco (B) do questionário e todas são fechadas e de múltipla escolha. Nesse bloco, são analisadas as características do controle interno operacional, do sistema integrado e do processo de gestão da informação para tomada de decisão dos sócios contadores dos escritórios de contabilidade.

c) As questões de números 21 a 52 constituem o bloco (C) do questionário e contêm perguntas objetivas e de simples respostas, construídas através de uma escala adaptada de Likert, com quatro pontos, sendo 1:nunca; 2:raramente; 3:frequentemente e 4:sempre. Essas questões visavam identificar em qual dos quatro 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 instrumento de coleta de dados foi pré-testado em 06 escritórios de contabilidade com características semelhantes aos dos respondentes. A partir dessa abordagem foram realizados os seguintes ajustes no questionário: a) mudança da média anual de faturamento, passando a ter como referência os valores estipulados pela lei complementar 123/06 do simples nacional; b) o controle interno estava sendo investigado somente se possuía ou não, e após o pré-teste identificou-se a necessidade de verificar se a implantação era total ou parcial nas áreas investigadas e c) adaptações da forma de perguntar para os sócios contadores as variáveis do modelo de quatro estágios de Kaplan e Cooper (1998), sendo necessária a adaptação de alguns verbos para facilitar a compreensão dos questionamentos. Assim, as respostas fornecidas pelos sócios contadores desses escritórios indicaram a adaptação do instrumento de coleta de dados para os escritórios objeto da pesquisa.

Na aplicação do questionário, foi adotado o procedimento de verificar no banco de dados do CRC/MG o cadastro de aproximadamente 150 escritórios de contabilidade para contato telefônico prévio solicitando a participação na pesquisa.

O questionário foi aplicado nos sócios contadores que concordaram em participar da pesquisa em data e horário previamente agendados. As variáveis pesquisadas e discutidas nesta pesquisa se restringem a discutir os aspectos de gerenciamento dos escritórios de contabilidade, bem como as principais áreas que possuem controle interno implantado e as que utilizam sistema integrado, conforme demonstração no QUADRO 9:

ASPECTOS DOS SISTEMAS GERENCIAIS	TÓPICOS DE ANÁLISES	VARIÁVEIS REPRESENTATIVAS DO CONSTRUTO
Características	Perfil das organizações contábeis	<p>Início das atividades (tempo)  Faturamento médio anual  Regime de enquadramento fiscal federal  Número de sócios e qualificação  Número de funcionários e qualificação  Quantidade de clientes  Domicílio dos clientes  Ramo de atividades dos clientes  Regime de enquadramento fiscal federal dos clientes</p>
Qualidade dos dados Kaplan e Cooper (1998)	Processo de escrituração manual ou via sistemas informatizados	<p>Escrituração manual  Banco de dados integrado  Requisitos legais e padrões de auditoria  Os dados são utilizados para informações gerenciais, financeiras e administrativas  Variações nos dados disponíveis nos sistemas</p>
Relatórios financeiros externos Kaplan e Cooper (1998)	Informações disponíveis nos relatórios elaborados ou emitidos pelos sistemas informatizados	<p>Tipos de relatórios utilizados  Frequência na emissão de balancetes  Frequência na emissão de balanço patrimonial  Frequência na emissão do demonstrativo de resultado do exercícios  Frequência na elaboração do fluxo de caixa  Frequência na elaboração do orçamento  Geração de relatórios financeiros via sistema informatizado/ integrado  Relatórios elaborados manualmente  Utilização dos relatórios financeiros para a tomada de decisão</p>
Gastos com o cliente Kaplan e Cooper (1998)	Controle da carteira de cliente	<p>Utilização de centro de custo individualizado por cliente  Controle individualizado das receitas e despesas de cada cliente  Controle dos retrabalhos e repasse para os clientes  Controle das receitas e dos custos/despesas de cada cliente  Controle do tempo gasto para realização das rotinas diárias</p>
Controle Interno Operacional Kaplan e Cooper (1998)	Processo de escrituração e conciliação contábil	<p>Utilização de informações obtidas através de sistemas integrados  Controle individualizado do contas a receber  Controle individualizado do contas a pagar  Controle individualizado das receitas e das despesas  Existência do controle interno</p>
Controles Gerenciais Kaplan e Cooper (1998)	Informações gerenciais para a tomada de decisão dos administradores das organizações contábeis	<p>Intuição do administrador  Pesquisas de mercado  Ações dos concorrentes  Ideias e influências de clientes  Ideias e influências dos funcionários  Relatórios preparados manualmente  Relatórios informatizados  Relatórios gerados via sistema integrado  Banco de dados da empresa  Sistema de Informação gerencial  Planilhas em excel/  Controle de custos e critérios utilizados  Controles dos gastos com materiais, telefone,</p>

ASPECTOS DOS SISTEMAS GERENCIAIS	TÓPICOS DE ANÁLISES	VARIÁVEIS REPRESENTATIVAS DO CONSTRUTO
		coleta e entrega da documentação para os clientes Utilização de relatórios gerados através dos sistemas informatizados Planejamento estratégico Avaliação de desempenho Treinamento da equipe de colaboradores

QUADRO 9 – Estrutura do questionário de pesquisa.

Fonte: criação da autora.

### 3.4 Análise e Interpretação dos Dados

Após o levantamento dos dados da pesquisa, no primeiro momento, foram analisados e interpretados os resultados obtidos do bloco A e B para identificação do perfil, da estrutura, das áreas que possuem controle interno implantado e sistema integrado dos escritórios de contabilidade. No segundo momento foram analisadas as respostas do bloco C com o objetivo de classificar esses escritórios de acordo com o modelo adaptado de quatro estágios de Kaplan e Cooper (1998).

No bloco A, foram levantadas as unidades elementares dos escritórios de contabilidade com o objetivo de dimensionar o perfil e a estrutura, categorizando-os de acordo com o tempo de existência do escritório, a média anual dos faturamentos, o regime de enquadramento fiscal federal, a quantidade de sócios e funcionários, bem como a qualificação técnica de ambos e, por fim, as características da carteira de cliente quanto à quantidade, domicílio fiscal, setores de concentração da atividade econômica e regime de tributação federal.

No bloco B, foram identificados os aspectos e as principais características referentes ao controle interno operacional do escritório de contabilidade, a partir da identificação da forma de escrituração adotada, da utilização de sistema integrado e dos níveis de integração das áreas administrativa, financeira, contabilidade, fiscal, pessoal e gerencial, a forma de elaboração dos relatórios para controles gerenciais, a avaliação do controle interno e sua implantação nas áreas de contabilidade, fiscal, pessoal, administrativo e financeiro, a legalização baixa e a abertura de empresas,

os recursos utilizados para suporte nas decisões referentes ao gerenciamento do escritório de contabilidade e a frequência na emissão dos demonstrativos contábeis e financeiros.

No bloco C, foram consideradas, as cinco possibilidades diferentes de respostas fornecidas pelos contadores, em que 1 significa nunca; 2, raramente; 3, frequentemente; 4, sempre estão previamente classificados para identificar o estágio de gerenciamento nos níveis I, II, III e IV respectivamente a partir da abordagem de análise do modelo desenvolvido por Kaplan e Cooper (1998) e, nesta pesquisa, adaptado para os sistemas de gerenciamento dos escritórios de contabilidade.

No segundo momento, foram utilizadas técnicas estatísticas para medir a associação dos pares entre as variáveis do sistema integrado (questão 14) e controle interno implantado (questão 17) com relação às demais dos questionários dos blocos A e B. Utilizaram-se, no caso de variáveis categóricas, os testes Qui-quadrado de Pearson e razão de verossimilhança sob hipótese nula de independência entre as variáveis. Vale ressaltar que as variáveis das áreas contabilidade, fiscal e pessoal escrituradas manualmente foram codificadas todas como 2 (dois), portanto, são constantes e os testes não puderam ser realizados para essas variáveis, pois, necessita-se que exista uma variação em termos de categorias.

Já para medir se existe associação negativa e positiva estatisticamente significativa entre as variáveis sistema integrado e controle interno implantado, que, por natureza, são qualitativas ordinais, com as demais que são tanto quantitativas quanto qualitativas, utilizaram-se os coeficientes de correlação de Spearman e Kendall.

Apenas as variáveis contidas nas áreas do sistema integrado e controle interno implantado e a variável escrituração manual (questão 12) não foram analisadas segundo as medidas de associação e correlação já descritas, pois são variáveis que por si só descrevem as questões 14 e 17, que são as variáveis do sistema integrado e do controle interno implantado, respectivamente.

Para conclusão do estudo, foram utilizados os testes de associação Qui-quadrado e o coeficiente de correlação de Spearman. Dessa forma, assim como Guerreiro (2006) e Campelo *et al.* (2008), este estudo se fundamentará na mesma metodologia, a partir dos dados coletados na amostra desta pesquisa.

Além da análise univariada por meio de estatísticas descritivas e tabelas cruzadas e bivariada por meio de associação e correlação entre variáveis, nesse estudo, também foi realizada a análise multivariada e, para isso, utilizou-se a regressão ordinal em que as variáveis explicadas eram ou o sistema integrado ou o controle interno dos escritórios de contabilidade. Como variáveis explicativas, utilizaram-se as variáveis do questionário dos blocos A e B, com exceção das variáveis contidas dentro das próprias áreas do sistema integrado e controle interno implantado e a variável escrituração manual. Como descrito anteriormente, as variáveis das áreas contabilidade, fiscal e pessoal escrituradas manualmente, por não possuírem mais de uma categoria, não puderam ser avaliadas pelos testes estatísticos.

A seguir, são apresentados os coeficientes de associação dos testes Qui-quadrado e de Pearson e a razão de verossimilhança e os coeficientes de correlação de Spearman e Kendall que foram utilizados nesta pesquisa.

### 3.4.1 Medidas de Associação

Nesse estudo, foi utilizado como medidas de associação duas opções de Qui-quadrado para confirmação dos resultados a serem expostos: Pearson e o teste de razão de verossimilhança apresentados a seguir:

$$Pearson \quad \chi^2 = \sum_{i,j,k} \frac{(\hat{n}_{i,j,k} - n_{i,j,k})^2}{\hat{n}_{i,j,k}} \quad (1)$$

$$Razão \text{ de verossimilhança} = 2 \sum_{i,j,k} n_{i,j,k} \log\left(\frac{n_{i,j,k}}{\hat{n}_{i,j,k}}\right) \quad (2)$$

Onde  $n_{i,j,k}$  e  $\hat{n}_{i,j,k}$  são respectivamente os valores observados e esperados contados em cada célula. Sob hipótese nula de independência, ambas as estatísticas convergem assintoticamente para uma distribuição Qui-quadrado com graus de liberdade de  $IJK - (I-1) - (J-1) - (K-1) - 1$ , onde  $I, J, K$  são os números de categorias em cada série.

De acordo com Cochran (1954), é recomendável que, em testes Qui-quadrado para os quais os graus de liberdade sejam maiores do que 1, não se deve ter mais do que 20% das células com frequências esperadas menores do que 5 e nenhuma deve ter frequência esperada inferior a 1. Em tabelas 2 x 2, supõe-se uma aproximação razoável da convergência assintótica das estatísticas se caso o tamanho da amostra for superior a 40.

### 3.4.1.1 Coeficiente de Correlação de Spearman

O coeficiente de correlação de Spearman é um dos coeficientes mais conhecidos para mensurar variáveis que estejam em nível ordinal. Segundo Guilford (1950), quando o tamanho da amostra é pequeno, deve-se utilizar esse coeficiente e, de acordo com Bunchaft e Kellner (1999), a interpretação das correlações não mostra necessariamente uma tendência linear, mas pode ser consideradas com um indicador de monotonicidade, ou seja, uma correlação positiva indica que aumentos no valor da variável X correspondem a aumentos no valor de Y.

O coeficiente de correlação de Spearman é dado por:

$$\hat{\rho}_s = 1 - \frac{6 \sum_{i=1}^n d_i^2}{n(n^2 - 1)} \quad (3)$$

Onde  $d_i$  é a diferença entre as ordenações,  $\hat{\rho}_s$  é o coeficiente de correlação de Spearman e  $n$  é o número de pares ordenados.

Segundo Siegel (1975), para tamanhos de amostras maiores do que 10, pode-se testar a significância de  $\hat{\rho}_s$  por meio do teste t calculado pelo estimador que se segue:

$$t = \hat{\rho}_s \sqrt{\frac{n-2}{1-\hat{\rho}_s^2}} \sim t_{n-2}$$

Onde t é a estatística de teste,  $\hat{\rho}_s$  é o coeficiente de correlação de Spearman e n é o número de pares ordenados.

A estatística t converge para uma distribuição t com n-2 graus de liberdade.

### 3.4.1.2 Coeficiente de Correlação de Kendall

Devido à grande probabilidade de ocorrência de empates, também utilizou-se o coeficiente de correlação de Kendall. Assim como o coeficiente de correlação de Spearman, tal coeficiente é uma medida que quantifica relação para variáveis que devem ser medidas pelo menos em nível ordinal.

O estimador do coeficiente de correlação de Kendall é:

$$\hat{\tau} = \frac{2S}{n(n-1)} \quad (4)$$

Onde  $\hat{\tau}$  é o coeficiente de correlação de Kendall, S é a soma dos escores concordantes e discordantes para todos os possíveis pares e n é o número de elementos para os quais se atribuem postos às variáveis.

Para n superior a 10, de acordo com Siegel (1975), o estimador (4) pode ser distribuído normalmente com média  $\hat{\mu}_{\hat{\tau}}$  e desvio padrão  $\hat{\sigma}_{\hat{\tau}} = \sqrt{\frac{2(2n+5)}{9n(n-1)}}$ .

### 3.4.2 Regressão Ordinal

O modelo de regressão ordinal é aplicado a variáveis dependentes de caráter ordinal. Por se tratar de variáveis que tenham escala ordinal, recomenda-se que sejam evitados procedimentos que desconsiderem a ordenação natural dos dados como dicotomização ou ordenação alterada, pois tal procedimento pode fazer com que haja uma perda de informação contida na essência das próprias observações.

Segundo Dobson (2002), se houver dúvida sobre a ordem das categorias, a regressão logística nominal geralmente será um modelo mais adequado do que qualquer modelo baseado em suposições de que as categorias de resposta são ordinais.

Os métodos de estimação e distribuições de amostragem utilizados para inferências dependem de resultados assintóticos. Para estudos de pequeno porte, ou padrões de inúmeras variáveis estatísticas, cada um com algumas observações, os resultados podem ser aproximações assintóticas pobres. De acordo com Agresti (2002), modelos com termos que representam características ordinais como tendência monótona melhoram a parcimônia do modelo e o poder. Além disso, são modelos de fácil interpretabilidade em relação aos modelos multinomiais.

Considere  $j$  categorias da variável dependente com probabilidades associadas  $\pi_1, \dots, \pi_j$  tal que  $\sum_{j=1}^j \pi_j = 1$ .

De acordo com Dobson (2002), o modelo *logit* cumulativo é dado por

$$\log \frac{\pi_1 + \dots + \pi_j}{\pi_{j+1} + \dots + \pi_j} = \mathbf{x}_j^T \boldsymbol{\beta}_j \quad (5)$$

Nesta pesquisa, tem-se:

$\pi_j$  são as probabilidades associadas para cada uma das variáveis dependentes controle interno e sistema integrado,  $j=1,2,3$ .

$\mathbf{x}$  é composto por variáveis independentes ou explicativas

$\beta$  são os parâmetros que se deseja estimar para ver a relação entre a variável dependente e as independentes.

Outra propriedade útil do modelo de chances proporcionais é que ele não é afetado se a rotulagem das categorias é invertida - apenas os sinais dos parâmetros serão alterados.

A escolha do modelo para dados ordinais depende principalmente do problema prático a ser investigado.

Se o preditor linear  $\mathbf{x}_j^T \beta_j$  em (5) tem intercepto  $\beta_{0j}$  que depende da categoria  $j$ , mas as outras variáveis explicativas não dependem de  $j$ , então o modelo é:

$$\log \frac{\pi_1 + \dots + \pi_j}{\pi_{j+1} + \dots + \pi_j} = \beta_{0j} + \beta_1 x_1 + \dots + \beta_{p-1} x_{p-1} \quad (6)$$

Testes de hipótese para modelos de regressão logística ordinal, podem ser realizados comparando-se o ajuste de modelos aninhados, ou usando as estatísticas de Wald, para avaliar a qualidade e verificar se os ajustes são análogos aos de regressão logística nominal.

A qualidade do ajuste do modelo pode ser avaliada usando o coeficiente de determinação ou pseudo  $R^2$  de McFadden que corresponde à proporção de variação explicada da variável dependente pelas variáveis explicativas. Quanto maior o seu valor, mais a variabilidade da variável dependente, ou seja, sistema integrado ou controle interno, é explicada pela variabilidade das variáveis explicativas. Este coeficiente de determinação é dado por:

$$R^2 = 1 - \frac{l(\hat{\beta})}{l(\bar{y})} \quad (7)$$

Onde  $l(\hat{\beta})$  é a log-verossimilhança para o modelo ajustado e  $l(\bar{y})$  é a log-verossimilhança para o modelo contendo somente o intercepto.

Nesta pesquisa esse modelo foi escolhido não só pela significância dos coeficientes e menor resíduo deviance e maior coeficiente de determinação, como também pelo critério de informação de Akaike definido por:

$$AIC = -2l + 2p \quad (8)$$

Onde  $l$  é a log-verossimilhança, e  $p$  é o número de parâmetros.

### 3.4.3 Sumário das Etapas da Pesquisa

Para alcançar os objetivos propostos, como: caracterizar os escritórios de contabilidade; verificar se as áreas administrativa e financeira, gerencial, contábil, pessoal e fiscal possuem controle interno implantado; verificar os níveis de integração dos sistemas informatizados nas mesmas áreas; identificar os escritórios que possuem controle interno implantado e sistema integrado parcialmente ou totalmente e identificar o estágio no qual o escritório de contabilidade está de acordo com a abordagem do modelo de gerenciamento interno desenvolvido por Kaplan e Cooper (1998), estipulou-se as seguintes etapas nesta pesquisa empírica, conforme o QUADRO 10:

Etapas	Procedimentos
Etapa 1- Estatística descritiva	<p>Construção de estatísticas descritivas, tabelas de frequências e gráficos para fazer uma análise exploratória inicial da base de dados nos blocos A e B.</p> <p>Além disso, também foram feitas tabelas cruzadas fixando sempre a relação conjunta de sistema integrado (questão 14) e controle interno (questão 17) com as demais variáveis qualitativas dos questionários, verificando, assim, as frequências de maiores destaques e explicando o motivo de suas ocorrências nas principais áreas em análise.</p>
Etapa 2- Análise bivariada	<p>Com o objetivo de identificar todas as variáveis importantes para explicar o comportamento dos níveis de integração e de controle interno dos escritórios de contabilidade, foram feitos os testes Qui-quadrado de Pearson e razão de verossimilhança e calculados os coeficientes de correlação de Spearman e Kendall.</p> <p>Também foi verificada a concordância entre os testes. O uso dos testes Qui-quadrado de Pearson e razão de verossimilhança era para analisar as associações entre as variáveis qualitativas e, no caso dos coeficientes de correlação de Spearman e Kendall, o uso era para medir não só relações estatisticamente significativas, como o sinal do relacionamento das variáveis dos questionários dos blocos A e B com as variáveis sistema integrado e controle interno implantado, que, por natureza, são qualitativas ordinais.</p>
Etapa 3- Análise multivariada	<p>Com o objetivo de averiguar o relacionamento conjunto das variáveis que são importantes para explicar as variáveis-respostas controle interno e sistema integrado, foi realizado a escolha das variáveis explicativas mais relevantes, estatisticamente, utilizando o método <i>Stepwise</i> e comparando com os resultados obtidos com a relação a análise bivariada da Etapa 2.</p> <p>Na análise multivariada, pode-se analisar todas variáveis explicativas estatisticamente significantes conjuntamente e, além disso, identificar as categorias de cada variável explicativa qualitativa que é mais importante para explicar o comportamento dos níveis de integração e de controle interno dos escritórios de contabilidade.</p>
Etapa 4- Identificação de fases de acordo com a abordagem do modelo de quatro estágios de Kaplan e Cooper (1998)	<p>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.</p>

QUADRO 10 – Etapas da pesquisa  
Fonte: criação da autora

Neste capítulo, discutiu-se a metodologia utilizada e as etapas da análise estatística dos dados da amostra dos 112 escritórios de contabilidade que representam 11% da população de escritórios registrados como empresas limitadas no CRC/MG situados em Belo Horizonte/MG e região metropolitana.

### 3.5 Apresentação dos Resultados Obtidos

Nesta seção, estão apresentados os principais resultados obtidos a partir da análise da associação e da correlação das variáveis representativas do construto referentes aos aspectos de estrutura dos escritórios, controle interno, sistema integrado e o gerenciamento dos 112 escritórios de contabilidade pesquisados a partir da análise da abordagem do modelo de quatro estágios de Kaplan e Cooper (1998).

#### 3.5.1 A Estrutura e o Perfil dos Escritórios de Contabilidade

A estrutura e o perfil dos escritórios de contabilidade foram descritos com base na metodologia da pesquisa descritiva, de acordo com a etapa 1 (QUADRO 10) do bloco A sobre suas principais características, a partir das 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. Por meio da análise descritiva, foi possível estabelecer uma relação entre as variáveis mais representativas que, no contexto geral, apresentam o perfil dos escritórios investigados.

Observou-se que o período médio de existência dos escritórios de contabilidade pesquisados é de 13,43 anos. Além disso, 75% (Q3) das empresas têm tempo de vida inferior a 17 anos sendo o maior tempo encontrado de 40 anos e o menor 1 ano de existência.

Tabela 1- Tempo médio de existência dos escritórios de contabilidade de Belo Horizonte/MG e região metropolitana

Escritórios de contabilidade	Mínimo	Maximo	Média	Mediana	Q1	Q3
Tempo de vida	1	40	13,43	12	9	17

Fonte: Dados da pesquisa

No primeiro momento, os escritórios foram identificados quanto a sua estrutura, em termos de faturamento, enquadramento fiscal, quantidade de clientes e a região onde estão localizados, de acordo com a TAB.2.

Nota-se que 85,71% dos escritórios alcançaram faturamento anual mínimo de R\$240.000,00 e no máximo R\$2.400.000,00, sendo, portanto, classificados pela lei complementar 123/06 no artigo 3º como empresas de pequeno porte. Já o restante dos escritórios, que representam 14,29%, obtiveram receitas brutas anuais até R\$240.000,00. Neste caso, são enquadradas como micro empresas de acordo com a mesma legislação.

No aspecto referente ao regime de enquadramento fiscal federal, constatou-se que 77,68%, ou seja, a maioria dos escritórios de contabilidade pesquisados são empresas de pequeno porte, optantes pelo simples nacional, que possibilitou a inclusão da atividade de contabilidade neste regime de enquadramento a partir de 01/07/2007 por meio da lei complementar 123/06 no artigo 18. O restante dos escritórios, 14,20%, são optantes pelo lucro presumido e apenas 8,04% são optantes pelo lucro real.

Verificou-se que 43,75% dos escritórios de contabilidade possuem até 50 clientes e a maioria deles 89,29% estão localizados na região de Belo Horizonte e na região metropolitana e que somente 10,71% atendem clientes nas demais cidades de Minas Gerais.

Tabela 2- Proporção de escritórios de acordo com o faturamento, regime fiscal, quantidade e localização da carteira de clientes

<b>Escritórios de contabilidade</b>	
<b>Receita bruta anual</b>	
Até R\$240.000,00	0,1429
Acima de R\$240.000,00 até R\$2.400.000,00	0,8571
<b>Regime de enquadramento fiscal</b>	
Simplex nacional	0,7768
Lucro presumido	0,1429
Lucro real	0,0804
<b>Quantidade de clientes</b>	
Até 50	0,4375
De 51 a 100	0,3214
Acima de 100	0,2411
<b>Localização dos clientes</b>	
Belo Horizonte e região metropolitana	0,8929
Outras cidades de Minas Gerais	0,1071

Fonte: Dados da pesquisa

Logo em seguida, apresentam-se as principais características dos escritórios pesquisados quanto à quantidade e à qualificação técnica dos sócios e funcionários, TAB 3.

Em relação aos sócios, identificou-se uma quantidade média de 2,46 e mediana de 2. Observa-se também que 75% têm quantidade de sócios inferior a 3 e 25% inferior a 2. A menor quantidade de sócios encontrada na amostra é 2 e a maior é 5.

Já com relação à quantidade de funcionários, esse número varia de 1 a 26 e a quantidade média é 10,04. Dos escritórios analisados, 25% deles possuem menos que 5 funcionários e 75% menos que 13,25 ou aproximadamente 13 funcionários.

Na análise da qualificação e da formação técnica (que foi quantificada em termos de proporção no questionário do bloco A) dos sócios e dos funcionários, observa-se que dentre esses, a maior proporção de qualificação tanto de sócios quanto dos funcionários é 100, em todos os níveis de estudo citados no questionário.

A mediana das proporções são bem maiores para os profissionais com nível técnico em contabilidade entre os funcionários 60% do que entre os sócios 37%. Além disso,

existem mais sócios com qualificação técnica em contabilidade 35,59% do que outros tipos de qualificação.

Mas tanto entre sócios, quanto entre os funcionários, a maior proporção média ocorre para o nível de qualificação técnico em contabilidade 37%, 60% de qualificação e a menor, para os pós-graduados em contabilidade ou áreas afins. Tanto para o grupo dos funcionários como para os dos sócios, a variável pós-graduação tem intervalo interquartil nulo, TAB. 3.

Tabela 3- Perfil dos sócios e funcionários dos escritórios de contabilidade de Belo Horizonte/MG e região metropolitana

	Máximo	Média	Mediana	Q1	Q3
<b>Sócios e qualificação técnica</b>					
Quantidade de sócios	5	<b>2,46</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
Técnico em Contabilidade	100	<b>35,59</b>	<b>37,00</b>	0,00	50,00
Estudante Ciências Contábeis	100	22,11	0,0	0,00	50,00
Graduado em Ciências Contábeis	100	30,12	25,00	0,00	50,00
Pós graduados	100	12,19	<b>0,00</b>	0,00	0,00
<b>Funcionários e qualificação técnica</b>					
Quantidade de funcionários	<b>26</b>	<b>10,04</b>	9	<b>5</b>	<b>13,25</b>
Técnico em Contabilidade	100	60,88	<b>60,00</b>	50,00	80,00
Estudante Ciências Contábeis	100	28,57	30,00	13,75	50,00
Graduado em Ciências Contábeis	50	8,491	0,00	0,00	11,25
Pós graduados	80	2,062	<b>0,00</b>	0,00	0,00

Fonte: Dados da pesquisa

No aspecto atividade econômica dos clientes, constatou-se que a maioria atua no setor de serviços 42,21% e comércio 39,24%, conforme a TAB.4. Vale destacar que, com relação ao ramo de atividade exercido pelos clientes, a unidade de medida está em proporção, logo a maior proporção média ocorre no setor de serviços e a menor nos clientes pertencentes ao terceiro setor 2,93%.

No segmento de prestação de serviços, 75% dos escritórios estão abaixo de 50%, ou seja, dos clientes que trabalham no setor de serviços e que utilizam os escritórios de contabilidade analisados, 75% desses escritórios têm uma proporção inferior a 50% dos clientes que atuam no setor de serviços. A menor proporção é 10% em relação a totalidade de 100%. Pela TAB.4, é possível verificar também que as menores proporções ocorrem em clientes que atuam no terceiro setor.

Com relação ao enquadramento fiscal federal dos clientes, observa-se que a proporção média dos clientes é maior no regime de tributação do simples nacional 45,23 e menor nas empresas imunes ou isentas de impostos 2,93%. Enquanto que a proporção mínima é 15% e a máxima é de 90% para os clientes incluídos no regime de enquadramento fiscal simples nacional, no regime de tributação classificado como imune ou isento a proporção varia de 0% a 30%.

Tabela 4- Perfil da carteira de clientes dos escritórios de contabilidade de Belo Horizonte/MG e região metropolitana

Características dos clientes	Mínimo	Máximo	Média	Mediana	Q1	Q3
<b>Setor econômico dos clientes</b>						
Prestadores de serviços	10	100	42,21	40	30	50
Empresas comerciais	0	80	39,24	40	30	50
Empresas industriais	0	50	15,61	20	5	20
Entidades do terceiro setor	0	40	2,93	0	0	0
<b>Enquadramento fiscal federal</b>						
Simplex nacional	15	90	45,23	40	30	60
lucro presumido	10	70	35,38	35	30	40
lucro real	0	50	16,81	20	10	25
Imunes/Isento	0	30	2,58	0	0	0

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados coletados permitiram apresentar o perfil dos escritórios de contabilidade de Belo Horizonte. Na seqüência, estão demonstrados os resultados na análise das questões 12 a 20 do bloco B a partir das variáveis referentes ao controle interno implantado, a utilização de sistemas integrados de contabilidade e a existência de alguma área escriturada manualmente.

### **3.5.2 Principais Aspectos do Controle Interno, Sistemas Integrados e Gerenciamento dos Escritórios de Contabilidade.**

Neste tópico, estão apresentados os resultados da análise da etapa 1 (QUADRO 10) dos dados do bloco B para verificar se existe alguma relação entre as variáveis controle interno, sistema integrado e escrituração manual nas áreas administrativa e financeira, contabilidade, fiscal, pessoal e gerencial, identificando as maiores proporções de empresas que possuem ou não controle interno implantado, sistema integrado e/ou escrituração manual totalmente ou parcialmente entre as áreas. Além disso, foi realizada também a pesquisa descritiva para identificar quais são as ferramentas mais utilizadas para suporte na tomada de decisão e, por fim, a frequência na emissão dos demonstrativos contábeis.

O foco da análise foi as principais áreas de um escritório de contabilidade, além das atividades, são elas: contabilidade (escrituração contábil, livros diário e razão e demonstrativos contábeis e financeiros), fiscal (lançamentos de notas fiscais, apuração dos impostos, obrigações acessórias e livros fiscais), pessoal (rotina de admissão, demissão e apuração da folha de pagamento mensal), administrativo e financeiro (controle operacional do contas a pagar e do contas a receber) e a gerencial (utilização de informações para a tomada de decisão).

Importante observar que, nos escritórios de contabilidade, a escrituração contábil de cada área pode ser realizada de 03 formas: via escrituração manual, ou seja, o escritório utiliza sistemas informatizados, porém grande parte das informações que são utilizadas são elaboradas manualmente; via escrituração informatizada com nenhuma integração caracterizando-se por utilizar o sistema e elaborar os relatórios a partir de informações que estão individualizadas por áreas ou integração parcial entre as áreas ou via utilização de sistemas informatizados totalmente integrados, em que todas as áreas estão compartilhadas e trocam informações via banco de dados umas com as outras.

Assim, este estudo se limita à identificação dos níveis de integração dos sistemas informatizados para as áreas administrativa e financeira, contábil, fiscal, pessoal e gerencial e buscar identificar quais são as áreas dos escritórios de contabilidade que

possuem controle interno ou algum tipo de escrituração manual para que, então, se possa determinar o estágio no qual o escritório de contabilidade está de acordo com a abordagem do modelo de gerenciamento interno desenvolvido por Kaplan e Cooper (1998).

De acordo com os resultados apresentados na TAB 5, fica evidenciado que os escritórios de contabilidade pesquisados apresentam uma maior preocupação com a implantação de controles internos nas rotinas executadas pelas áreas de contabilidade 71%, fiscal 72% e pessoal 73%, justificando, assim, uma tendência de melhoria nos procedimentos e um aumento na confiabilidade e qualidade dos serviços prestados, bem como nas informações geradas para a tomada de decisão.

Já com relação às áreas administrativa e financeira 21% e gerencial 24%, os controles internos não apresentam muita importância para implantação em suas rotinas, o que sugere uma menor preocupação com os controles administrativos, financeiros e gerenciais do escritório enquanto empresa e fornecimento de informações para tomada de decisão.

Observa-se o maior percentual dos escritórios que não possuem controle interno implantado na área administrativa e financeira 79% e gerencial 76% e que, dentre os escritórios que possuem controle interno implantado, as maiores proporções são bem parecidas nas áreas pessoal, fiscal e contabilidade, respectivamente.

Tabela 5- Proporção de controle interno implantado por área

Áreas do escritório	Controle interno implantado	
	Possui	Não Possui
Contabilidade	0,71	0,29
Fiscal	0,72	0,28
Pessoal	0,73	0,27
Administrativo e financeiro	0,21	0,79
Gerencial	0,24	0,76

Fonte: Dados da pesquisa

Com relação à utilização de sistema integrado entre as áreas compartilhando informações entre elas, observou-se, na TAB.6, que a maior proporção era de

escritórios que possuem sistema integrado nas áreas fiscal 62%, pessoal 61% e contabilidade 60% respectivamente, o que sugere maior demanda para a diminuição dos retrabalhos, a redução do tempo e do custo de realização das atividades, tendo em vista que estas rotinas estão ligadas diretamente com a prestação de serviços do escritório de contabilidade.

Os dados também sugerem que a maior proporção de não utilização de sistema integrado ocorre na área gerencial 82% e, dentre os escritórios que possuem sistema integrado, é pequena a proporção observada nas áreas administrativa e financeira 18% e gerencial 26%. Ainda com relação aos escritórios em que não há integração, observa-se que as áreas fiscal e pessoal apresentaram as mesmas proporções.

Tabela 6- Proporção nas áreas segundo níveis de integração de informações

Áreas do escritório	Sistema Integrado	
	Possui	Não Possui
Contabilidade	0,60	0,40
Fiscal	0,62	0,38
Pessoal	0,61	0,38
Administrativo e financeiro	0,18	0,82
Gerencial	0,26	0,74

Fonte: Dados da pesquisa

A partir da análise dessas variáveis, os escritórios de contabilidade pesquisados estão quantificados em percentuais de escritórios que não possuíam controle interno implantado e sistema integrado ou os possuíam parcialmente ou completamente. Também foram verificadas quais as áreas que possuíam maior proporção de controle interno implantado e maior integração dos sistemas. Os resultados estão expostos na FIG.1 e na FIG.2.

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.

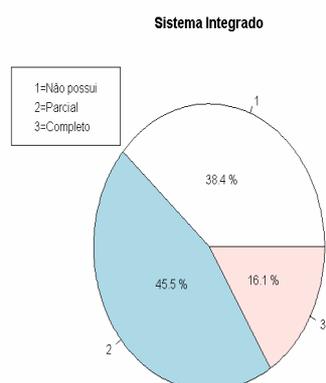


Figura 1- Proporção de empresas com sistema integrado.

Fonte: Dados da pesquisa

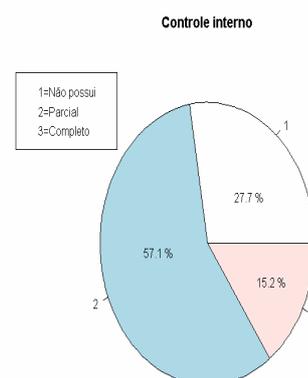


Figura 2- Proporção de empresas com controle interno implantado.

Fonte: Dados da pesquisa

Dessa forma, dada a existência ou não de sistema integrado e controle interno, foram avaliados o tempo médio dos escritórios, a quantidade média, medida em termos percentuais, de indivíduos segundo seus níveis de qualificação tanto para sócios como funcionários, a porcentagem média de enquadramento dos clientes segundo a atividade econômica que exercem, como serviços, indústria, comércio ou terceiro setor e o regime de enquadramento fiscal. Os resultados estão mostrados na TAB. 7.

O tempo médio (18 anos) é maior nas empresas que possuem sistema integrado parcial e não possuem controle interno e menor (aproximadamente 11 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, o que apresenta indícios de que os escritórios mais antigos possuem controles centralizados nos sócios, corroborando Liba (2001) que identifica como uma das características dos escritórios de contabilidade normalmente possuem sócios com dedicação exclusiva ou serem constituídos a partir de uma estrutura familiar.

A 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 apresentadas na análise descritiva.

Já a quantidade média de (aproximadamente 14) funcionários é maior em escritórios que possuem sistema integrado parcial e controle interno implantado completo e menor (aproximadamente 6) 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 que as questões de controle interno aparentemente 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 TAB. 7. 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, 59,37%, 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, observa-se que a maior porcentagem média 56,60% 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 dados apresentados pelos 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 42,77% e a menor em funcionários pós-graduados 8,88%. Já no grupo dos sócios, verifica-se a maior média para sócios graduados em contabilidade 38,88% e a menor para pós-graduados.

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 47,89% ocorre no setor de serviços e a menor no terceiro setor 2,10%.

Observa-se que, dentre os escritórios que possuem sistema integrado parcial e controle interno implantado completamente, a maioria dos clientes são do ramo de prestação de serviços 46,44% seguidos pelas empresas comerciais 37,22%. 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 38,12% ao setor de comércio 36,87% e menor, ao terceiro setor 4,37%. Diante desses dados, há indícios de 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. Dados 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 50,37% e a menor para os clientes enquadrados como imunes/isentos 3,06%. Sedo que 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 1,25%.

Tabela 7- Médias das quantidades e das porcentagens das variáveis condicionadas à existência ou não de sistema integrado e controle interno implantado.

Sistema integrado	Não possui	Parcial	Completo	Não possui	Parcial	Completo	Não possui	Parcial
Controle interno	Não possui	Não possui	Não possui	Parcial	Parcial	Parcial	Completo	Completo
Tempo de vida	<b>11,56</b>	<b>18,00</b>	13,20	12,68	12,87	13,61	12,25	16,11
Quantidade de sócios	2,5	<b>2,6</b>	2,2	2,57	2,43	2,53	<b>2,12</b>	2,44
Técnico em contabilidade	<b>59,375</b>	46	26,6	32,4211	26	44,2308	31,25	18,8889
Estudante contabilidade	12,5	27	<b>56,6</b>	16,7368	20,7812	11,5385	43,75	26,6667
Graduado em contabilidade	18,75	27	6,8	35,0526	36,0312	34,6154	18,75	<b>38,8889</b>
Pós- graduado	<b>9,375</b>	0	<b>10</b>	15,7895	17,1875	9,6154	6,25	<b>15,5556</b>
Quantidade de funcionários	9,3125	12,8	<b>6,4</b>	7,4737	10,4062	10,3077	10	<b>14,1111</b>
Técnico em contabilidade	<b>70</b>	63	<b>76</b>	71,3158	54,4688	51,1538	67,5	<b>42,7778</b>
Estudante de contabilidade	26,25	34	24	17,8947	33,2812	32,3077	23,75	33,8889
Graduado em contabilidade	3,75	3	<b>0</b>	8,6842	10,0312	14,2308	7,5	14,4444
Pós- graduado	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	2,1053	2,2188	2,3077	1,25	<b>8,8889</b>
Clientes setor: Serviços	<b>38,125</b>	36,5	44	<b>47,8947</b>	44,8438	33,8462	41,25	<b>46,4444</b>
Clientes setor: Comércio	36,875	<b>46</b>	38	38,6842	37,8125	41,1538	42,5	37,2222
Clientes setor: Indústria	20,625	16	15	11,3158	13,9062	21,9231	15	13,1111
Clientes setor: Terceiro Setor	<b>4,375</b>	<b>1,5</b>	3	<b>2,1053</b>	3,4375	3,0769	1,25	<b>3,2222</b>
Regime fiscal clientes: Simples	40,625	43,5	47	45,2632	<b>50,375</b>	35,3846	46,875	<b>48,7778</b>
Regime fiscal clientes: Lucro presumido	36,25	39	34	37,6316	31,4375	38,8462	36,25	34
Regime fiscal clientes: Lucro real	19,375	16	16	15,2632	15,125	<b>22,6923</b>	15,625	15,4444
Regime fiscal: Imune/isento	3,75	1,5	3	1,8421	<b>3,0625</b>	<b>3,0769</b>	<b>1,25</b>	<b>1,7778</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados consolidados dos escritórios de contabilidade pesquisados com relação às áreas apresentaram as seguintes proporções, TAB. 8. Observa-se que a maioria dos escritórios, 96,79%, não possui escrituração manual, ou seja, pode-se sugerir que os escritórios estejam adequados ao contexto tecnológico. Conjuntamente, 33,45% das empresas possuem escrituração manual, controle interno implantado e sistema integrado.

Tabela 8- Proporção de áreas escrituradas manualmente integradas e com controle interno implantado

	Não	Sim
Áreas escrituradas manualmente	0,9679	0,0321
Áreas integradas	0,5464	0,4536
Controle interno implantado	0,4821	0,5179
Todas as áreas conjuntamente	0,6655	0,3345

Fonte: Dados da pesquisa

Na análise conjunta das variáveis sistema integrado, controle interno e áreas que possuem algum tipo de escrituração manual, os resultados sugerem uma maior proporção de empresas que não utilizam algum tipo de escrituração manual nas seguintes áreas pesquisadas: administrativa e financeira 26,79%, contabilidade 28,57%, fiscal 28,57%, pessoal 28,57% e gerencial 28,57%, conforme TAB 9.

Tabela 9- Áreas dos escritórios de contabilidade que possuem escrituração manual condicionadas à existência ou não de sistema integrado e controle interno implantado

Sistema integrado	Não possui			Não possui			Parcial	
	Parcial	Completo	Não possui	Parcial	Completo	Parcial	Completo	Parcial
Controle interno	Parcial	Completo	Parcial	Completo	Parcial	Completo	Parcial	Completo
Escrituração manual nas áreas administrativa e financeira								
Possui	0,0179	0,0000	0,0000	0,0625	0,0179	0,0000	0,0000	0,0000
Não possui	0,1250	0,0893	0,0446	0,1071	<b>0,2679</b>	0,1161	0,0714	0,0804
Escrituração manual na área de contabilidade								
Possui	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
Não possui	0,1429	0,0893	0,0446	0,1696	<b>0,2857</b>	0,1161	0,0714	0,0804
Escrituração manual na área fiscal								
Possui	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
Não possui	0,1429	0,0893	0,0446	0,1696	<b>0,2857</b>	0,1161	0,0714	0,0804
Escrituração manual na área pessoal								
Possui	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
Não possui	0,1429	0,0893	0,0446	0,1696	<b>0,2857</b>	0,1161	0,0714	0,0804
Escrituração manual na área gerencial								
Possui	0,0357	0,0089	0,0000	0,0089	0,0000	0,0000	0,0089	0,0000
Não possui	0,1071	0,0804	0,0446	0,1607	<b>0,2857</b>	0,1161	0,0625	0,0804

Fonte: Dados da pesquisa

Já com relação aos principais aspectos referentes ao processo de tomada de decisão dos gestores dos escritórios de contabilidade, em geral são sócios e contadores, utilizam vários tipos de informações, consultas e relatórios como suportes para auxiliar a tomada de decisão. Neste tópico, foram pesquisados as principais variáveis quanto ao processo de tomada de decisão das empresas de pequeno porte, conforme TAB.10.

No que se refere aos suportes para tomadas de decisões utilizados pelos escritórios de contabilidade, e quando se combinam sistema integrado e controle interno, os dados demonstram que a maior proporção de empresas 25% não utiliza a pesquisa de mercado e possui sistema integrado e controle interno parcialmente.

Além disso, 23% não utilizam como suporte para tomada de decisões as ações com base no que as empresas concorrentes fazem e possuem controle interno implantado e sistema interno integrado parcialmente. O mesmo percentual é encontrado em empresas que utilizam muito os relatórios informatizados do sistema, ou seja, possuem sistema integrado e controle interno parcialmente.

Tabela 10- Áreas dos escritórios de contabilidade que possuem escrituração manual condicionadas á existência ou não de sistema integrado e controle interno implantado

Sistema integrado	Não possui	Parcial	Completo	Não possui	Parcial	Completo	Não possui	Parcial
Controle interno	Não possui	Não possui	Não possui	Parcial	Parcial	Parcial	Completo	Completo
Tomada de decisão com base na intuição								
Nunca utilizado	0,0179	0,0268	0,0446	0,0446	0,0982	0,0089	0,0089	0,0268
Pouco utilizado	0,0268	0,0089	0,0000	0,0714	0,0804	0,0714	0,0179	0,0357
Muito utilizado	0,0982	0,0536	0,0000	0,0536	0,1071	0,0357	0,0446	0,0179
Tomada de decisão com base em pesquisa de mercado								
Nunca utilizado	0,1339	0,0893	0,0357	0,1429	<b>0,2500</b>	0,0893	0,0536	0,0804
Pouco utilizado	0,0089	0,0000	0,0000	0,0179	0,0268	0,0268	0,0179	0,0000
Muito utilizado	0,0000	0,0000	0,0089	0,0089	0,0089	0,0000	0,0000	0,0000
Tomada de decisão com base nas ações dos concorrentes								
Nunca utilizado	0,1161	0,0714	0,0179	0,1518	<b>0,2321</b>	0,1071	0,0714	0,0625
Pouco utilizado	0,0268	0,0179	0,0179	0,0179	0,0357	0,0089	0,0000	0,0089
Muito utilizado	0,0000	0,0000	0,0089	0,0000	0,0179	0,0000	0,0000	0,0089

Sistema integrado	Não possui	Parcial	Completo	Não possui	Parcial	Completo	Não possui	Parcial
Controle interno	Não possui	Não possui	Não possui	Parcial	Parcial	Parcial	Completo	Completo
Tomada de decisão com base nas ideias de clientes								
Nunca utilizado	0,0089	0,0446	0,0179	0,0536	0,0893	0,0446	0,0089	0,0268
Pouco utilizado	0,0714	0,0179	0,0089	0,0893	<b>0,1250</b>	0,0179	0,0357	0,0268
Muito utilizado	0,0625	0,0268	0,0179	0,0268	0,0714	0,0536	0,0268	0,0268
Tomada de decisão com base nas ideias dos funcionários								
Nunca utilizado	0,0268	0,0446	0,0268	0,0625	0,0893	0,0446	0,0268	0,0089
Pouco utilizado	0,0357	0,0357	0,0000	0,0804	<b>0,1250</b>	0,0268	0,0268	0,0625
Muito utilizado	0,0804	0,0089	0,0179	0,0268	0,0714	0,0446	0,0179	0,0089
Tomada de decisão com base em relatórios manuais								
Nunca utilizado	0,0089	0,0268	0,0089	0,0268	0,0536	0,0268	0,0179	0,0357
Pouco utilizado	0,0625	0,0625	0,0268	<b>0,1339</b>	0,1161	0,0714	0,0357	0,0179
Muito utilizado	0,0714	0,0000	0,0089	0,0089	0,1161	0,0179	0,0179	0,0268
Tomada de decisão com base em relatórios informatizados								
Nunca utilizado	0,0000	0,0089	0,0000	0,0000	0,0089	0,0000	0,0000	0,0000
Pouco utilizado	0,0446	0,0000	0,0000	0,0357	0,0446	0,0357	0,0179	0,0268
Muito utilizado	0,0982	0,0804	0,0446	0,1339	<b>0,2321</b>	0,0804	0,0536	0,0536
Tomada de decisão com base em relatórios integrados								
Nunca utilizado	0,0714	0,0089	0,0179	0,0357	0,0804	0,0268	0,0000	0,0000
Pouco utilizado	0,0625	0,0714	0,0089	0,0982	0,0625	0,0446	0,0536	0,0536
Muito utilizado	0,0089	0,0089	0,0179	0,0357	<b>0,1429</b>	0,0446	0,0179	0,0268
Tomada de decisão com base no banco de dados do escritório								
Nunca utilizado	0,0089	0,0179	0,0000	0,0179	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
Pouco utilizado	0,0446	0,0536	0,0357	0,0357	0,1071	0,0446	0,0357	0,0446
Muito utilizado	0,0893	0,0179	0,0089	0,1161	<b>0,1786</b>	0,0714	0,0357	0,0357
Tomada de decisão com base no sistema de informação gerencial								
Nunca utilizado	0,0804	0,0357	0,0089	0,0446	0,0536	0,0357	0,0000	0,0179
Pouco utilizado	0,0536	0,0357	0,0000	0,0714	0,1071	0,0179	0,0446	0,0089
Muito utilizado	0,0089	0,0179	0,0357	0,0536	<b>0,1250</b>	0,0625	0,0268	0,0536
Tomada de decisão com base em consultas realizadas na Internet								
Nunca utilizado	0,0625	0,0536	0,0179	0,0446	0,0089	0,0179	0,0000	0,0179
Pouco utilizado	0,0357	0,0000	0,0179	0,0625	<b>0,1786</b>	0,0357	0,0357	0,0357
Muito utilizado	0,0446	0,0357	0,0089	0,0625	0,0982	0,0625	0,0357	0,0268

Sistema integrado	Não possui	Parcial	Completo	Não possui	Parcial	Completo	Não possui	Parcial
Controle interno	Não possui	Não possui	Não possui	Parcial	Parcial	Parcial	Completo	Completo
Tomada de decisão com base em planilhas em excel elaboradas pelo escritório								
Nunca utilizado	0,0536	0,0268	0,0000	0,0893	0,1250	0,0357	0,0536	0,0446
Pouco utilizado	0,0714	0,0357	0,0268	0,0625	<b>0,1339</b>	0,0536	0,0179	0,0179
Muito utilizado	0,0179	0,0268	0,0179	0,0179	0,0268	0,0268	0,0000	0,0179

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a TAB.11, verifica-se que 38,39% não utilizam algum suporte para tomada de decisão. Na análise conjunta, 37,32% não possuem controle interno, nem possuem área integrada e também não utilizam algum suporte para tomada de decisão e 27,23% utilizam bastante ou completamente algum suporte para tomada de decisão e são completamente integrados e têm completamente o controle interno implantado.

Tabela 11- Proporção de áreas integradas, áreas com controle interno implantado e os suportes utilizados 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

Por fim, outro fator que influencia no gerenciamento das informações dos escritórios de contabilidade e é utilizado como ferramenta auxiliar na tomada de decisão 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, Demonstrativo de Origens e Aplicação de recursos (DOAR), 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.

Dos resultados obtidos, verifica-se que as demonstrações que são menos utilizadas pelos escritórios de contabilidade são: DOAR 84,82%, DMPL 95,54% e orçamento 96,43%.

A maioria dos escritórios de contabilidade utiliza o balancete trimestralmente 35,71%, seguidos da emissão anual 34,82%. Diante desses dados, há indícios de que essa frequência está condicionada ao regime de enquadramento fiscal, apontado pela pesquisa como sendo o simples nacional. Verifica-se que a apresentação dos demonstrativos contábeis das empresas optantes pelo simples nacional é anualmente, acredita-se que o balanço patrimonial 58,04% e o demonstrativo de resultado 54,46% acompanham a contabilidade para fins fiscais e não gerencial.

Tabela 12- Frequência média de emissão dos demonstrativos contábeis e financeiros

Demonstrativos	Não utiliza	Emissão diária	Emissão mensal	Emissão trimestral	Emissão 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
Fluxo de Caixa	0,4286	0,1518	0,1071	0,0625	0,25
Demonstração de origem e aplicação de recursos (Doar)	<b>0,8482</b>	0	0	0,0179	0,1339
Demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL)	<b>0,9554</b>	0	0	0,0089	0,0357
Orçamento	<b>0,9643</b>	0,0089	0,0089	0	0,0179

Fonte: Dados da pesquisa

### 3.5.3 Resultado das Associações de Variáveis Representativas do Controle Interno e Sistema Integrado

Conforme mencionado na metodologia, nesta seção, são apresentados os resultados da etapa 2 (QUADRO 10) da pesquisa que utilizou técnicas estatísticas para medir a associação e os pares, entre as variáveis do sistema integrado

(questão 14) e controle interno implantado (questão 17) com relação às demais dos questionários dos blocos A e B. No caso de variáveis categóricas, foram utilizados os testes Qui-quadrado de Pearson e razão de verossimilhança sob hipótese nula de independência entre as variáveis.

Considerando que grande parte do questionário possui variáveis qualitativas, optou-se por realizar os testes de associação das variáveis do questionário de acordo com as variáveis de interesse, que neste caso são as variáveis das áreas do controle interno (questão 18) e sistema integrado (questão 15) e as demais variáveis dos blocos A e B do questionário de pesquisa, com exceção das variáveis contidas nas próprias áreas do sistema integrado e do controle interno implantado, e a variável escrituração manual, como já enfatizado anteriormente.

Os resultados das associações estatisticamente significantes a 5% das variáveis qualitativas dos blocos A e B do questionário de pesquisa, com relação ao sistema integrado e controle interno implantado, estão apresentados na TAB 13 e TAB.14.

Tabela 13- Associação entre as variáveis do controle interno

Controle interno	Valor do teste	Graus de liberdade	P-valor
	Área gerencial		
Razão de verossimilhança	7,0691	2	0,029173
Pearson	7,5674	2	0,022739
	Tomada de decisão Elaboração de relatórios a partir do sistema integrado		
Razão de verossimilhança	18,755	4	0,00087811
Pearson	14,386	4	0,00615773
	Tomada de decisão Consultas na Internet		
Razão de verossimilhança	17,065	4	0,0018772
Pearson	18,013	4	0,0012270
	Elaboração do demonstrativo de resultado		
Razão de verossimilhança	12,701	6	0,048032
Pearson	13,746	6	0,032595

P-valores inferiores a 5% indicam relacionamento significantes

Fonte: Dados da pesquisa

As áreas que mais se relacionam com sistema integrado são áreas administrativa, financeira e gerencial que não são escrituradas manualmente, conforme demonstrado na TAB 14.

Tabela 14- Associação entre as variáveis do sistema integrado

Controle interno	Valor do teste	Graus de liberdade	P-valor
	Áreas administrativa e financeira Escrituradas não manualmente		
Razão de verossimilhança	10,9398	2	0,0042116
Pearson	9,9561	2	0,0068874
	Área gerencial Escriturada não manualmente		
Razão de verossimilhança	7,7712	2	0,020535
Pearson	7,1563	2	0,027927
	Tomada de decisão Elaboração de relatórios gerenciais		
Razão de verossimilhança	66,623	4	0
Pearson	60,142	4	0
	Tomada de decisão Sistemas de informação gerencial		
Razão de verossimilhança	10,982	4	0,026773
Pearson	10,073	4	0,03921

P-valores inferiores a 5% indicam relacionamento significantes

Fonte: Dados da pesquisa

Como existiam muitas variáveis qualitativas nominais nos questionários, foram utilizados os testes de associação antes dos de correlação por que estes últimos necessitam de variáveis medidas pelo menos em escala ordinal. Após serem obtidos os resultados, foi verificado se existia coincidência entre os resultados dos testes na avaliação dessas variáveis qualitativas nominais. A seguir, são expostos os resultados na análise de correlação bivariada.

### 3.5.4 Resultado das Correlações das Variáveis Representativas do Controle Interno e do Sistema Integrado

Conforme mencionado na metodologia, nesta seção, são apresentados os resultados e as análises da etapa 2 (QUADRO 10) que teve como objetivo medir se existe associação negativa e positiva estatisticamente significativa entre as variáveis sistema integrado (questão 14) e controle interno implantado (questão 17), que, por natureza, são qualitativas ordinais, com as demais que são tanto quantitativas quanto qualitativas. Utilizaram-se os coeficientes de correlação de Spearman e Kendall.

A partir da análise de que grande parte do questionário possui variáveis qualitativas e quantitativas, optou-se por realizar os testes de correlação do questionário de acordo com as variáveis de interesse, que, neste caso, são as variáveis do controle interno (questão 17) e sistema integrado (questões 14). O objetivo é verificar se os relacionamentos das variáveis do bloco A e B relacionam-se estatisticamente com as variáveis do controle interno e do sistema integrado.

Tabela 15- Correlação entre as variáveis do controle interno

Controle interno	Valor	P-valor
Sócios técnicos em contabilidade		
Coeficiente de correlação de Kendall	(0,1866803)	0,02505
Coeficiente de correlação de Spearman	(0,2128903)	0,02422
Funcionários Graduados em contabilidade		
Coeficiente de correlação de Kendall	0,2239723	0,007976
Coeficiente de correlação de Spearman	0,2530334	0,007108
Gerencial Área escriturada manualmente		
Coeficiente de correlação de Kendall	0,1819940	0,04517
Coeficiente de correlação de Spearman	0,1901219	0,04466
Tomada de decisão Elaboração de Relatórios		
Coeficiente de correlação de Kendall	0,2158650	0,012100
Coeficiente de correlação de Spearman	0,2447908	0,009288
Tomada de decisão Sistema de informação gerencial		
Coeficiente de correlação de Kendall	0,2418208	0,00481
Coeficiente de correlação de Spearman	0,2676028	0,004338
Tomada de decisão Elaboração de planilhas em Excel		
Coeficiente de correlação de Kendall	(0,2030798)	0,01924
Coeficiente de correlação de Spearman	(0,2204357)	0,01952
Tomada de decisão Consultas na Internet		
Coeficiente de correlação de Kendall	0,1913771	0,02610
Coeficiente de correlação de Spearman	0,2105670	0,02585
Elaboração do balancete		
	(0,2255044)	0,007536
Coeficiente de correlação de Kendall		
Coeficiente de correlação de Spearman	(0,2556943)	0,006508
Elaboração do demonstrativo de resultado		
Coeficiente de correlação de Kendall	(0,1962586)	0,02324
Coeficiente de correlação de Spearman	(0,2115164)	0,02517

Fonte: Dados da pesquisa

Com relação ao controle interno das empresas, observa-se que existe uma correlação negativa entre esta variável e as variáveis quantidades de sócios com nível técnico de qualificação, planilhas em excel, balancete e demonstrativo de resultado, sendo que a maior correlação é com a variável balancete, indicando que os escritórios que utilizam níveis maiores de frequência na emissão dos demonstrativos contábeis nessa modalidade são também as que apresentam menores níveis de controle interno implantado.

Já entre as variáveis que se correlacionam positivamente com o controle interno implantado destacam-se os escritórios que possuem, funcionários graduados em ciências contábeis; não escrituram manualmente a área gerencial; utilizam na tomada de decisão relatórios elaborados a partir dos sistemas integrados, utilizam sistema de informação gerencial e elaboram planilhas no *excel* para a tomada de decisão. Destas variáveis, destaca-se o sistema de informação gerencial, indicando que escritórios que utilizam muito essa variável como suporte para tomada de decisões são também as que mais possuem controle interno implantado.

Ainda de acordo com a etapa 2 (QUADRO 10), cujos resultados são expostos na TAB.16, observa-se que as variáveis que se relacionam negativamente com os níveis de sistema integrado nos escritórios de contabilidade são quantidade de funcionários técnicos em contabilidade e intuição. Ou seja, há indícios de que a quantidade de técnicos em contabilidade influencie de forma negativa o nível de integração nas empresas. Da mesma forma, a intuição ocorre como suporte para tomada de decisões nos escritórios em que os níveis de integração são menores.

Já as variáveis que se relacionam positivamente com relação ao sistema integrado são funcionários estudantes de contabilidade, administração financeira e gerencial, elaboração de relatórios gerenciais, sistema de informação gerencial e planilhas em excel. Destas, a mais correlacionada é a elaboração de relatórios, com nível de correlação de 61,67% e 66,94%, indicando que os níveis maiores de utilização dessa variável dependem do grau ou nível de integração nos escritórios analisados.

Tabela 16- Correlação entre as variáveis do sistema integrado

Sistema integrado	Valor	P-valor
Funcionários técnicos em contabilidade		
Coeficiente de correlação de Kendall	(0,764968)	0,02412
Coeficiente de correlação de Spearman	(0,212002)	0,02483
Funcionários Estudantes de contabilidade		
Coeficiente de correlação de Kendall	0,1759021	0,02673
Coeficiente de correlação de Spearman	0,2077651	0,02794
Administrativo e financeiro áreas escrituradas não manualmente		
Coeficiente de correlação de Kendall	0,274842	0,002392
Coeficiente de correlação de Spearman	0,288227	0,002058
Gerencial Área escriturada não manualmente		
Coeficiente de correlação de Kendall	0,2302027	0,01098
Coeficiente de correlação de Spearman	0,2414135	0,01034
Tomada de decisão Elaboração de Relatórios		
Coeficiente de correlação de Kendall	0,6166918	0
Coeficiente de correlação de Spearman	0,6693602	0
Tomada de decisão Intuição		
Coeficiente de correlação de Kendall	(0,1781938)	0,03711
Coeficiente de correlação de Spearman	(0,2003247)	0,03419
Tomada de decisão Sistema de informação gerencial		
Coeficiente de correlação de Kendall	0,1933766	0,02361
Coeficiente de correlação de Spearman	0,2124462	0,02452
Tomada de decisão Elaboração de planilhas em Excel		
Coeficiente de correlação de Kendall	0,1872102	0,03029
Coeficiente de correlação de Spearman	0,2059972	0,02933

Fonte: Dados da pesquisa

Com relação aos resultados obtidos usando os testes Qui-quadrado de Pearson e razão de verossimilhança, observa-se que todas as variáveis qualitativas estatisticamente significativas a 5% foram evidenciadas importantes usando os coeficientes de correlação de Kendall e Spearman, adotados nesta pesquisa, apesar de estes últimos terem revelado um maior número de variáveis que se relacionam com o sistema integrado dos escritórios contidos nesta base de dados.

### 3.5.5 Os Resultados das Associações e das Correlações entre as Variáveis Controle Interno, Sistema Integrado e Tomada de Decisão

Após observar as associações e correlações bivariadas estatisticamente significantes da etapa 2 desta pesquisa (QUADRO 10), observaram-se também as associações multivariadas, conforme descrito na etapa 3 (QUADRO 10) 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 qualitativas ordinais.

As variáveis explicativas eram as variáveis contidas nos questionários dos blocos A e B, excetuando-se apenas as variáveis contidas dentro das próprias áreas do sistema integrado e do controle interno implantado e da variável escrituração manual (questão 12) não foram analisadas, segundo as medidas de associação e correlação já descritas, pois, são variáveis que por si só descrevem a variável sistema integrado (questão 14) e controle interno implantado (questão 17). Também como já salientado, as variáveis das áreas contabilidade, fiscal e pessoal, contidas nas áreas escrituradas manualmente, foram codificadas todas como dois, portanto, são constantes e os testes não puderam ser realizados para essas variáveis.

O procedimento utilizado para se escolher quais as principais variáveis que deveriam estar contidas no modelo foi o método *Stepwise* que foi implementado nos dois questionários separadamente a fim de se evitar problemas de singularidade da matriz *hessiana*. 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 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 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 TAB 17 contém os resultados estimados para explicar a variável sistema integrado.

Tabela 17- Resultados estimados para o modelo em que a variável explicada é o sistema integrado.

	Coeficiente	Erro-padrão	P-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 r2 de McFadden: 34,69			
AIC: 191,1541			

Fonte: Dados da pesquisa

Dos resultados apresentados na TAB. 17, observa-se que a maioria das variáveis que eram estatisticamente significativas na análise bivariada da etapa 2 (QUADRO

10) desta pesquisa também estão presentes na análise multivariada de acordo com a descrição da etapa 3 (QUADRO 10).

Verifica-se, também, 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 ideias 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 5% ou 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, em empresas que não utilizam escrituração manual nas áreas administrativas e gerenciais. Pode-se afirmar que tais áreas sejam essenciais aos processos de integração.

Continuando as análises das demais variáveis estatisticamente significativas a 5% ou a 10% de significância, 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.

Já 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 relatórios informatizados, quantidade de sócios e funcionários estudantes de contabilidade, quantidade de sócios graduados em contabilidade, por não serem estatisticamente significativas nem mesmo a 10%.

Dos resultados apresentados na TAB.18, verifica-se que a maioria das variáveis que foram estatisticamente significativas na análise bivariada também o foram na análise multivariada.

Tabela 18- Resultados estimados para o modelo em que a variável explicada é o controle interno implantado.

	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 os relatórios gerenciais elaborados a partir do sistema informatizado	(3,2847)	0,8513	0,0001
Utiliza muito os relatórios gerenciais elaborados a partir do 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

Os resultados também 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, há evidências de que as indústrias geralmente não contratam serviços terceirizados de contabilidade e provavelmente possuem contabilidade interna.

Outras 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 ideias 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 ideias dos funcionários são pouco utilizadas em relação aos que nunca utilizam e as consultas na internet também são pouco ou muito utilizadas em relação aos que nunca utilizam.

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.

### **3.5.6 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 (QUADRO 10) 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 se caracteriza 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 um 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).

Observou-se que a maioria dos escritórios de contabilidade está no estágio I ou no II (aproximadamente 63%) e o restante, nos estágios III ou no IV (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.

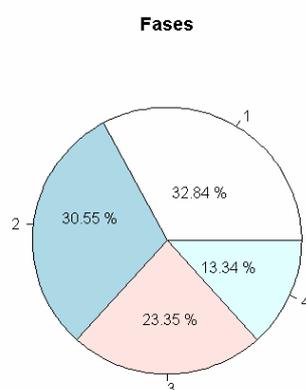


Figura 3 - Porcentagem de empresas em cada fase do modelo de quatro estágios.  
Fonte: Dados da pesquisa

Limitando-se o universo de variáveis a 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 TAB.19

Tabela 19- Estágios dos escritórios de contabilidade de acordo com as variáveis estatisticamente significativas para explicar o sistema de informação integrado

	Estágio I	Estágio II	Estágio III	Estágio IV
Escritórios com até 25% dos funcionários técnicos em contabilidade	0,1607143	0,3125	0,25	0,2767857
Escritórios entre 26% a 50% dos funcionários técnicos em contabilidade	0,3298611	0,3333333	0,2256944	0,1111111
Escritórios entre 51% a 75% dos funcionários técnicos em contabilidade	0,3723958	0,2903646	0,203125	0,1341146
Escritórios 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 administrativa 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 tomada de decisão	0,3182	0,2699	0,2415	0,1705
Utiliza pouco o banco de dados do escritório para tomada de decisão	0,3354	0,3014	0,2528	0,1104
Utiliza muito o sistema de informação gerencial para tomada de decisão	0,2718023	0,3023256	0,2194767	0,2063953
Utiliza pouco planilhas elaboradas no Excel para tomada de decisão	0,3271277	0,2978723	0,2413564	0,1336436
Utiliza muito planilhas elaboradas no Excel para tomada de decisão	0,3235	0,3548	0,2151	0,1066
Elabora o fluxo de caixa diariamente	0,2776	0,3382	0,2206	0,1636

Fonte: Dados da pesquisa

Dos resultados obtidos, verifica-se que o fato de se ter variáveis que possam ser significativas para explicar o nível de integração dos escritórios de contabilidade não influencia 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, também, 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 4 níveis de acordo com a TAB.20.

Tabela 20- Estágios nos quais os escritórios de contabilidade estão de acordo com as variáveis estatisticamente significativas 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 gerencias são elaborados a partir do sistema informatizado	0,3308	0,3154	0,2294	0,1244
Os relatórios gerencias 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 ideias dos clientes na tomada de decisão	0,3438	0,277	0,2337	0,1456
Utiliza muito as ideias 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

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. Todavia, existem alguns casos particulares que chamam a atenção. 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.

Verifica-se também que, quanto menor a quantidade de funcionários técnicos em contabilidade nos escritórios, maior é a proporção de empresas que estão no estágio IV. Em contraposição, escritórios que utilizam pouco 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 o que já era esperado.

Para finalizar este capítulo foram demonstrados os resultados obtidos na pesquisa e logo, em seguida, apresentam-se as conclusões do estudo realizado e as recomendações para estudos futuros.

## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A proposta de estudo desta pesquisa foi verificar quais os estágios de integração, a partir da abordagem de Kaplan e Cooper (1998), estavam os escritórios de contabilidade de Belo Horizonte/MG e região metropolitana, registrados no CRC/MG em termos de gerenciamento dos controles internos e dos sistemas de informação.

Para construir a resposta do problema de pesquisa, efetuou-se revisão bibliográfica em artigos, periódicos, livros e na própria vivência da pesquisadora em escritórios de contabilidade. A pesquisa aplicada foi a descritiva com análise de dados bivariada e multivariada, com o objetivo de contribuir para ampliar o conhecimento do objeto de estudo, que, neste caso foram os 112 escritórios de contabilidade. Com esta técnica, foi possível identificar as características próprias dos escritórios de contabilidade a partir da percepção dos sócios contadores, verificar a implantação do controle interno e a utilização de sistemas integrados para as áreas administrativa e financeira, gerencial, contábil, pessoal e fiscal e, 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).

Considerando-se os objetivos geral e específicos, apresentam-se as conclusões obtidas no desenvolver deste estudo.

Em relação ao primeiro objetivo específico, as características dos escritórios pesquisados, há evidências de que o tempo médio de existência é de 13 anos e, de acordo com o faturamento médio anual 85,71% estão enquadrados como empresas de pequeno porte, sendo que 77,68% estão enquadrados no regime fiscal do simples nacional. Com relação aos sócios, em média possuem 2 sócios, sendo que 35,59% são formados em técnico em contabilidade e 30,12% são graduados em ciências contábeis. Já com relação aos funcionários em média possuem 10 funcionários, sendo 60,88% são habilitados como técnicos em contabilidade e 28,57% são estudantes de ciências contábeis. Já com relação ao perfil da carteira de clientes, foi identificado que 43,75% possuem até 50 clientes ativos em sua carteira e que, destes, 89,39% estão localizados em Belo Horizonte e região

metropolitana, sendo que 42,21% são prestadores de serviços e 39,24% são clientes com atividades comerciais e, por fim, descreveu-se que 45,23% dos clientes são optantes pelo simples nacional e 35,38% são enquadrados fiscalmente no regime do lucro presumido.

No que concerne ao segundo objetivo específico sobre o controle interno implantado nas áreas administrativa e financeira, gerencial, contábil, pessoal e fiscal, verificou-se os que possuíam e não possuíam. Assim, na amostra pesquisada, evidenciou-se o total de escritórios que possuíam controle interno nas áreas administrativa e financeira 21%, gerencial 24%, contábil 71%, pessoal 73% e fiscal 72%, bem como os que não possuíam nas mesmas áreas respectivamente, 79%, 76%, 29%, 27% e 28%. Os dados analisados apresentam indícios de que, nesta amostra, há uma menor preocupação dos sócios contadores dos escritórios de contabilidade com os controles implantados nas áreas que são gerenciadas por eles próprios, o que não é evidenciado nas áreas ligadas diretamente ao serviço prestado, demonstrado, assim, uma tendência de melhoria nos procedimentos e um aumento da confiabilidade e da qualidade nas informações geradas.

Quanto ao terceiro objetivo específico, verificaram-se os níveis de integração das áreas administrativa e financeira, gerencial, contábil, pessoal e fiscal através da utilização de sistemas informatizados, averiguando-se os que possuíam e os que não possuíam sistema de informação integrados. Dessa maneira, demonstrou-se o total de escritórios de contabilidade que possuíam sistema integrado nas áreas administrativa e financeira 18%, gerencial 26%, contábil 60%, pessoal 61% e fiscal 62%, bem como os que não possuíam nas mesmas áreas respectivamente, 82%, 74%, 40%, 38% e 38%.

No quarto objetivo específico, procurou-se identificar os escritórios de contabilidade que conjuntamente possuem controle interno implantado e sistema integrado parcialmente ou totalmente. Os dados demonstram que 27,7% não possuíam controle interno implantado, 57,1% possuíam parcialmente e 15,2% completamente implantado em todas as áreas. Com relação ao sistema integrado, constatou-se que 38,4% não possuíam sistema integrado, 45,5% possuíam parcialmente e somente 16,1% possuíam sistema totalmente integrado.

Os resultados obtidos no terceiro e quarto objetivos específicos sugerem que, ao utilizar sistemas integrados e manter controles internos nas rotinas executadas pelas áreas, os escritórios de contabilidade reduzem o retrabalho no processamento das informações, reduzem o tempo na execução das atividades e conseqüentemente o custo da realização das rotinas diárias; há um ganho também na emissão dos relatórios gerenciais e financeiros para a tomada de decisão e, por fim, pressupõe-se que o escritório se torne mais competitivo e ofereça serviços com qualidade, confiabilidade e em curtos espaços de tempo.

Quanto ao quinto objetivo específico, identificou-se em qual dos quatro estágios de gerenciamento desenvolvido por Kaplan e Cooper estavam os 112 escritórios de contabilidade da região de Belo Horizonte/MG, registrados no CRC/MG.

No estágio I, identificou-se 32,84% 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 um 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).

Assim, conclui-se 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, obviamente, 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 desses tipo de empresa.

Entretanto, sugerem-se investigações que, procurem identificar em qual dos quatro estágios de gerenciamento se encontram outros escritórios de contabilidade existentes no Brasil e a aplicação do modelo de quatro estágios para acompanhar a migração de um estágio para o outro. Acredita-se também em estudos que venham relacionar a importância do controle interno e os sistemas de informações integradas com a obrigatoriedade de envio dos arquivos eletrônicos exigidos pelo sistema público de escrituração digital (SPED).

## REFERÊNCIAS

- AGRESTI, A. ***Categorical Data Analysis***, John Wiley & Sons, New Jersey, 2002.
- ALBERTON, Luiz; LIMONGI, Bernadete; KRUGER, Noeli. **Os reflexos da implementação de ERP em um escritório de contabilidade**. 4º Congresso USP – Controladoria e Contabilidade 07 a 08 de outubro de 2004.
- ALBRECHT, K; ZEMKE, R. **Serviços ao cliente: a reinvenção da gestão do atendimento ao cliente**. Rio de Janeiro, Campus 2002.
- AMAT, J. M. ***Modelo Integrativo del control de gestión***. Madri, Instituto de Empresa, 1994
- ANDRADE M. M de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- ANTHONY, Robert N. **Contabilidade gerencial: uma introdução à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1976.
- ARAUJO, Claudia Affonso Silva; FIGUEIREDO, Kleber Fossati. **Gerenciamento da qualidade para o cliente interno: um estudo entre médicos de cinco hospitais brasileiros**. XXX Encontro da Anpad. Salvador/BA. 23 a 27 de setembro de 2006.
- ATKINSON, A. A. *et al.*, **Contabilidade gerencial**, São Paulo: Atlas, 2000.
- AUBERT, B. A., RIVARD, S.; PATRY, M. **A transaction cost model of IT outsourcing**. Information & Management, September, p. 1-12, 2003.
- BAIRRO, Darliene Rodrigues. **Sistema de informação contábil como ferramenta para a tomada de decisão**. 2008. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel do Curso Superior em Ciências Contábeis), UFPR, Pato Branco.
- BARTHÉLEMY, J. **The hard and soft sides of IT outsourcing management**. European Management Journal, vol 21, nº 5, outubro, 539-548, 2003.
- BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000. 104p.
- BEUREN, Ilse M. **Gerenciamento da Informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998.
- BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistemas de informação: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1996. 183p.
- BORDIN, Patrícia Bordin; SARAIVA, Cristiane Jardim Saraiva. **O Controle interno como ferramenta fundamental para fidedignidade das informações contábeis**. 1º Simpósio de Iniciação Científica dos Cursos de Ciências Contábeis de Santa

Maria. Revista Eletrônica de Contabilidade Universidade Federal de Santa Maria. Edição Especial. Julho/2005

BRASIL. Lei complementar 123 de 14 de dezembro de 2006. <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>. Acesso em 25/05/2009.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.

BRITO, Luiz Artur Ledur; DUARTE, André Luís de Castro Moura; DI SERIO, Luiz Carlos. **Práticas operacionais e o desempenho: uma análise empírica de empresas paulistas**. XXXI Encontro da Anpad. Rio de Janeiro/RJ. 22 a 26 de setembro de 2007.

BRODBECK, Ângela Freitag; TONOLLI, Enor; COSTA, Carlos Alberto. **Orientação do Alinhamento Estratégico entre Negócio e Tecnologia de Informação: uma Análise Focada no Processo de Desenvolvimento de Produtos**. XXXII Encontro da Anpad. Rio de Janeiro/RJ. 06 a 10 de setembro de 2008.

BRODBECK, Ângela Freitag; RIGONI, Eduardo Henrique; CANEPA, Paola Carmem Valenzuela. **Uma Análise do Nível de Maturidade do Alinhamento Estratégico entre Negócio e Tecnologia de Informação**. XXXI Encontro da Anpad. Rio de Janeiro/RJ. 22 a 26 de setembro de 2007.

BRUNI, Adriano Leal ; et al. **Informações e sistemas de gestão de custos em instituições de ensino superior: um estudo na região metropolitana de Salvador/BA**. XXXI Encontro da Anpad. Rio de Janeiro/RJ. 22 a 26 de setembro de 2007.

BUNCHAFT, G.; KELLNER, S.R.O. **Estatística sem mistérios**. 2.ed. Petrópolis: Vozes, 1999. v.2, 303p.

CAMPELO, Karina Simões; LIBONATI, Jeronymo José; LAGIOIA, Umbelina Cravo Teixeira; SANTOS, Ruthberg; MACIEL, Carolina Veloso. **Características qualitativas da informação contábil: uma análise do grau de entendimento dos gestores financeiros de empresas do setor elétrico Brasileiro**. XXXII Encontro da Anpad. Rio de Janeiro/RJ. 06 a 10 de setembro de 2008.

CARLZON, Jan. **A hora da verdade**. Rio de Janeiro: COP Editora Ltda, 1994.

CARNEIRO, Teresa Cristina Janes; DIAS, Donaldo de Souza. **Sistemas integrados de gestão e a indústria farmacêutica no Brasil: segmentação e performance do negócio**. XXX Encontro da Anpad. Salvador/BA. 23 a 27 de setembro de 2006.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2001.

CAVALCANTE, Carmem Haab Lutte; SCHNEIDERS, Paula Mercedes Marx. **A contabilidade como geradora de informações na gestão de micros e pequenas**

**empresas de Iporã do Oeste/SC.** Revista Brasileira de Contabilidade nº 172 (Julho/Agosto - 2008)

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica.** 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002. 242p.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades, Activity Based Management ABM.** São Paulo: Atlas, 1995.

COCHRAN, W. G. **Some methods for strengthening the common  $\chi^2$  tests.** *Biometrics*, 10, 417-451, 1954.

COELHO Neto, Pedro. **Micro e pequenas empresas: manual de procedimentos Contábeis.** Brasília: Sebrae, 1998.

COLANGELO FILHO, Lúcio. **Implantação de sistemas ERP (enterprise resources planning): um enfoque de longo prazo.** São Paulo: Atlas, 2001. 191 p.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração.** 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005. 349p.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL (CRC/RGS). **Manual de orientação e de procedimentos para as organizações contábeis.** Porto Alegre, 2008. 4ª ed.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. NBC-t **Resoluções do CFC** Disponível em: <http://www.cfc.org.br>. Acesso em 26/07/2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade de auditoria e perícia.** Brasília:CFC, 2003

CORNACHIONE JUNIOR, Edgard B. **Informática aplicada as áreas de contabilidade, administração e economia.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2001. 306p.

CRAIG, Darin J. **Stop depending on inspection.** Quality Progress, p. 39-44. Julho, 2004.

CRUZ, Tadeu. **Sistemas de informações gerenciais: tecnologias da informação e a empresa do século XXI.** São Paulo: Atlas, 1998.

DOBSON, A. J. **An introduction to generalized linear models,** Chapman & Hall/CRC, New York, 2002.

DOUPUCH, Nicholas, BIRNBERG, Jacob G. e DEMSKI, Joel S. **Cost accounting: accounting data for management's decisions.** 3 ed. New York: Harcourt Brace Jovanovich, 1982.

FARIA, Natalia. **Escritórios de contabilidade: como poderão sobreviver e manter seus clientes.** Revista Mineira de Contabilidade, p.10-11, 2001.

FAVORETO, Ricardo Lebbos; ISHIKAWA, Eliana Claudia; FAVORETO, Gabriela Lebbos; Aquino, Gustavo Pitta Lopes; FAVORETO, Jaqueline Lebbos. **Alguns impactos da tecnologia da informação sobre a comunicação interna Organizacional**. Encontro Anpad 2006, 23 a 27 de setembro. Salvador/Bahia.

FENACON, em Serviços. **Transformando Contabilidade em Informação Gerencial**. São Paulo: Edição 66, p. 6-8, 2001.

FIGUEIREDO, Sandra; FABRI, P.E. **Gestão de Empresas Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2000.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo : Atlas, 1992.

FREZATTI, Fábio; AGUIAR, Andson Braga de; GUERREIRO, Reinaldo. **Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países**. In: 30 Encontro Anpad, 2006, Salvador/BA.

GARVIN, D. **Gerenciando a Qualidade**. 1. ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002. 357 p.

GIOSA, Lívio A. **Terceirização: Uma abordagem estratégica**. 5ª ed. São Paulo: Pioneira.1999.

GOMES, Josir Simeone, SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão**. São Paulo: Atlas, 1997.

GRAEML, Alexandre Reis; MACIEL, Helton Francisco; MACADAR, Marie Anne. **Análise de Citações Utilizadas em ADI: 10 Anos de Anais Digitais do Enanpad (1997-2006)**. XXXI Encontro da Anpad. Rio de Janeiro/RJ. 22 a 26 de setembro de 2007.

GRAEML, Alexandre Reis; MACADAR, Marie Anne; FILHO, Edson R. Guarido; ROSSONI, Luciano. **Redes Sociais e Intelectuais em ADI: Uma Análise Cientométrica do Período 1997-2006**. XXXII Encontro da Anpad. Rio de Janeiro/RJ. 06 a 10 de setembro de 2008.

\_\_\_\_\_. **Uma Análise Cientométrica do Período 1997-2006**. XXXII Encontro da Anpad. Rio de Janeiro/RJ. 06 a 10 de setembro de 2008.

GROVER, V.; TENG, J. T. C.; CHEON, M. J. **Towards a Theoretically-based Contingency Model of Information Systems Outsourcing**. In L.P. Willcocks & Mary C. Lacity (Orgs). Strategic Sourcing of Information Systems: perspectives and practices. (pp 79-98). New York: John Wiley & Sons, 1998.

GUERREIRO, M. A. S, **Impacto da adoção das IFRS (International Financial Reporting Standards) factores explicativos do nível de informação divulgada**

**pelas empresas portuguesas cotadas.** Revista Contabilidade e Gestão, Portugal, nº 3, julho/2006, p. 7-32.

GUILFORD, J. P. **Fundamental statistics in psychology and education.** 4.ed. New York:McGraw-hill Book, 1950. 605p.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HELMAN, H. & ANDERY, P.R.P. **Análise de falhas (aplicação dos métodos de FMEA – FTA).** Minas Gerais: Ed. Littera Maciel Ltda, 1995.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. V. **Teoria da contabilidade.** Tradução por Antônio Zorato Sanvinente. São Paulo: Atlas, 1999.

HERCULANO, Harlan de Azevedo. **A função da contabilidade gerencial para eficiência interna das empresas - o uso das informações de custos nos acertos das decisões de negócios: um estudo de caso em uma empresa industrial de embalagem de plástico flexíveis na Paraíba.** 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do consórcio entre as universidades UNB, UFPB, UFPE e UFRN, João Pessoa.

HOLDEN, P. E., FISH, L. S., SMITH, H. I. **Top management organization and control.** Stanford university press, MITH, H. I. 1941

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; SRIKANT Datar M. **Contabilidade de Custos.** Rio de Janeiro: Editora, 1997.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos.** 9. ed. São Paulo: LTC, 2000.

HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial.** Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985, p. 4-5.

IASB -International Accounting Standards Board. **Normas Internacionais de Contabilidade.** Tradução: IBRACON. São Paulo: IBRACON, 1998.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Auditoria registros de uma profissão.** São Paulo. 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial.** Ed. Atlas, 1995.

JAMIL, George Leal. **Repensando a TI na empresa moderna: atualizando a gestão com a tecnologia da informação.** Rio de Janeiro: Axcel Books, 2001. 547 p.

JOIA, Luiz Antonio; MAGALHÃES, Carlos Augusto de Souza. **Evidências Empíricas da Resistência à Implantação de Prescrição Eletrônica: Um Estudo**

**de Caso.** XXXI Encontro da Anpad. Rio de Janeiro/RJ. 22 a 26 de setembro de 2007.

JURAN, J. M., **A Qualidade desde o Projeto.** São Paulo: Livraria Pioneira, 1997.201 p.

LACITY, M. C.; WILLCOCKS, L. P.; FEENY, D. **IT Outsourcing: maximize flexibility and Control,** Harvard Business Review, Mai-Jun, p. 84-93, 1995.

LACITY, M. C.; WILLCOCKS, L. P. **Global information technology outsourcing.** England: John Wiley & Sons, 2001.

LEE, J. **The impact of knowledge sharing, organizational capability and partnership quality on IS outsourcing success.** Information & Management, nº 38, p. 323-335, 2001.

LIBA, Amauri. **O Sistema de Custeio ABC em uma Organização Contábil.** Congresso Internacional: *Cruzando Fronteiras: Tendencias de Contabilidad Directiva para el Siglo XXI*, 2001.

LIBA, Amauri; ROBLES, Clemil; BACCI, João. Aplicação do Sistema de Custeio ABC em uma Organização Contábil. **Revista Paulista de Contabilidade**, n. 480, p. 6-13, 2001.

LIMA, Cássia R. **Análise Comparativa das Melhores Práticas na Elaboração da Folha de Pagamento em Empresas Industriais e de Serviços.** 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

LOOFF, L. **Information Systems Outsourcing Decision Making: A Managerial Approach.** Hershey: Idea Group Publishing, 1997.

LONGENECKER, J. G., MOORE, C. W., PETTY, J. W. **Administração de Pequenas Empresas.** São Paulo: Makron Books, 1998.

LUCENA, Wenner Gláucio Lopes. **Uma contribuição ao estudo das informações contábeis geradas pelas micro e pequenas empresas localizadas na cidade de Toritama no Agreste Pernambucano.** 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do consórcio entre as universidades UNB, UFPB, UFPE e UFRN, João Pessoa.

LUNKES, Rogério João. **O uso da Contabilidade por Atividades para Melhorar a Performance do Negócio:** Um estudo de caso em fundação de amparo à pesquisa e extensão. 1999. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

LUNKES, Rogério João; BRINCKMANN, Roque; SCHNORRENBERGER, Darci; GASPARETTO, Valdirene. **Controladoria: um estudo bibliométrico no**

**Congresso Brasileiro de Contabilidade de 2000, 2004 e 2008.** Revista Brasileira de Contabilidade, número 175, janeiro/fevereiro de 2009.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e Desempenho: Administre seus custos para ser mais competitivo.** São Paulo: Editora Futura, 1998.

KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. **Balanced Scorecard: A Estratégia em Ação.** Rio de Janeiro: Campus, 1997.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial.** 7ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTIN, Nilton Cano. **Da contabilidade à controladoria: A evolução necessária.** Revista de Contabilidade & Finanças, USP. São Paulo, nº 28, p. 7 – 28, janeiro/abril: 2002.

MATTAR, N. Fauze. **Pesquisa de Marketing.** 3ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MAUAD, Luiz G. A.; PAMPLONA, Edson O. **O Custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor.** IX Congresso Brasileiro de Custos. Outubro de 2002. São Paulo/SP.

MCGEE, J. e PRUSAK L. **Gerenciamento Estratégico da Informação: aumente a competitividade e a eficiência de sua empresa utilizando a informação como uma ferramenta estratégica.** Rio de Janeiro: Campus, 1994.

MERCHANT, Kenneth A. **Modern management control systems: text & cases.** New Jersey: Prentice-Hall, 1997.

MINOLI, D. **Analyzing Outsourcing: reengineering information and communication systems.** New York: McGraw-Hill, 1995.

MONTGOMERY, D. **Introdução ao Controle Estatístico da Qualidade.** 4. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2004. 513 p.

MORAES, Délcio Duque; MADEIRA, Geová José. **A contabilidade como sistema de apoio à decisão.** Revista Mineira de Contabilidade. Belo Horizonte: CRC-MG, ano IV, nº 12, 4º trimestre de 2003, p. 32-36.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOUBRAY, J. **Reliability-centred maintenance.** Butter-worth-Heinemann, 1991.

NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio Baseado em Atividades.** São Paulo: Atlas, 1994.

OLIVEIRA, Alexandre David da Silva; BRUNI, Adriano Leal; PAIXÃO, Roberto Brasileiro; CARVALHO JUNIOR, César Valentim de Oliveira. **Estratégia, custos e hospitais: um diagnóstico na cidade de Salvador, Bahia.** 2006

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Sistemas de Informações Gerenciais**. Ed. Atlas, 1997.

\_\_\_\_\_. **Sistemas de informações gerenciais: estratégias, táticas, operacionais**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2002. 285p.

\_\_\_\_\_. **Planejamento estratégico**. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_. **Planejamento Estratégico: Conceitos metodologia práticas**. São Paulo: Atlas, 1993.

OLIVEIRA, Luís M., PEREZ Jr., José H., SILVA, Carlos A. S. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002. p. 84-85.

OLIVEIRA, Robson Ramos. **Contabilidade, Controle Interno e Controle Externo: trinômio necessário para combater a corrupção**. Trabalho premiado em 5º lugar na 52ª Convenção dos Contabilistas do Estado do RJ. 2004

OSTRENGA, M. **Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos**. Rio de Janeiro: Editora Record, 1997.

PADOVEZE, Clovis L.; BENEDICTO, Gideon. **Análise das demonstrações financeiras**. 2 ed. São Paulo: Thomson Learning, 2007.

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

\_\_\_\_\_. **Controladoria Estratégica e Operacional**. 1. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_. **Estruturação do sistema de informação contábil no ERP**. XXIV Encontro Nacional de Engenharia de Produção – Florianópolis/SC, Brasil, 03 a 05 de novembro de 2004.

PAGNONCELLI, D. **Terceirização e parceirização: estratégias para o sucesso empresarial**. 1.ed. Rio de Janeiro: D. Pagnoncelli, 1993.

PASSOS, Francisco Uchoa; CEITA, Karine de Oliveira. **Avaliação de Práticas de Implementação de Projetos de Sistemas de Tecnologia da Informação - Survey em empresas de Salvador**. XXXII Encontro da Anpad. Rio de Janeiro/RJ. 06 a 10 de setembro de 2008.

PEREIRA, Antônio Nunes. **A Importância do Controle Interno para a Gestão das Empresas**. 1º Congresso USP – Iniciação Científica em Contabilidade 07 a 08 de outubro de 2004

PEREIRA, Claudia Catarina; FRAGOSO, Adriana Rodrigues; FILHO, José Francisco Riberio. **Comunicação em contabilidade: estudo comparativo do nível de percepção de usuários da informação contábil em Florianópolis (SC) Recife (PE) sobre a utilidade das representações gráficas no processo de evidenciação.** 4º Congresso USP – Controladoria e Contabilidade 07 a 08 de outubro de 2004.

PERES JÚNIOR, Joe Hernandez et al. **Controladoria de Gestão.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 1995

PETRINI, Maria; FREITAS, Maria Tereza; POZZEBON, Marlei. **Inteligência de negócios ou inteligência competitiva? Noivo neurótico, noiva nervosa.** Encontro Anpad 2006, 23 a 27 de setembro. Salvador/Bahia.

PINHO, et all.. **Failure Mode and Effect Analysis (FMEA): Uma ferramenta para promoção da qualidade no Setor Fiscal das Empresas de Serviços Contábeis.** In: V Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 2008, Resende. V Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 2008.

PRIMAK, Fabio Vinícios. **Infotabilidade - A Contabilidade na Era da Informática.** Ed. *Ciência Moderna.* 176 páginas - 1ª edição - 2009

PRADO, Edmir Parada Vasques; TAKAOKA, H. **Os Fatores que Motivam a Adoção da Terceirização da Tecnologia de Informação: uma Análise do Setor Industrial de São Paulo.** Revista de Administração Contemporânea, vol. 6, nº 3, Setembro/Dezembro, p.129-147, 2002.

PRADO, Edmir Parada Vasques; TAKAOKA, Prado. **Terceirização de serviços de TI: um modelo para avaliação de relações de causa e efeito.** XXXI Encontro da Anpad. Rio de Janeiro/RJ. 22 a 26 de setembro de 2007.

PORTER, Michael E.; MILLAR, Victor E. **How information gives you competitive advantage.** Harvard Business Review, Boston, p. 21-23, Jul/ Ago 1985.

QUEIROZ, Antônio Diomário. **Contabilidade Retoma sua Relevância.** Informativo do Conselho Regional de Santa Catarina, n. 5, p. 10, 2000.

Resolução n.º 785 de 28 de julho de 1995. Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais da Contabilidade. Presidente: José Maria Martins

RESNIK, Paul. **A Bíblia da Pequena Empresa.** São Paulo: Makron, 1991.

REZENDE, Denis Alcides; ABREU, Aline França. **Tecnologia da informação aplicada a sistema de informação empresarial: o papel estratégico da informação e dos sistemas de informação nas empresas.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2003. 316 p.

REZENDE, Denis Alcides. **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, Luciano Neres. **O sistema integrado de controle interno sob a ótica do artigo 74 da Constituição Federal: uma breve discussão teórica.** Revista Brasileira de Contabilidade, número 174, novembro/dezembro de 2008.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da contabilidade.** 2ªed. São Paulo, Atlas, 1999.

SÁ, Antônio Lopes de; SÁ, Ana Maria Lopes de. **Dicionário de Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1995.

SABBADINI, Francisco Santos; OLIVEIRA, Mário Jorge Ferreira. **Gerenciamento de Restrições na Identificação e Solução de Problemas em Emergência Hospitalar: Uma Abordagem Orientada ao Paciente.** XXXI Encontro da ANPAD. Rio de Janeiro/RJ . 22 a 26 setembro de 2007.

SIEGEL, S. **Estatística não-paramétrica: para as ciências do comportamento.** São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1975. 350 p.

SHINGO, S. **O Sistema de Produção Toyota: do ponto de vista da engenharia de produção.** Porto Alegre: Bookman, 1996. 291 p. ISBN 85-7307-169-9.

SILVA, Flávia Félix 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.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; LIMA, Diogo Henrique Silva. **Formulation Effect: Influência da forma de apresentação sobre o processo decisório de usuários de informações financeiras.** XXXI Encontro da Anpad. Rio de Janeiro/RJ. 22 a 26 de setembro de 2007.

SORDIDE, José Osvaldo de; COSTA, Manuel Antônio Meireles da; GRIJÓ, Rogério Nahas. **Gestão de qualidade da informação no contexto das organizações: percepções a partir do experimento de análise da confiabilidade dos jornais eletrônicos.** XXXII Encontro da Anpad. Rio de Janeiro/RJ. 06 a 10 de setembro de 2008.

SOUSA, Tarcita Cabral Ghizoni de. **Modelo de gestão por atividades para empresas contábeis.** 2003. 120f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

SPELTA, Andrea Giovanni; ALBERTIN, Alberto Luiz Albertin. **Um Modelo Conceitual da Decisão de Criação de Escritório de Projetos na Área de TI.** XXXII Encontro da Anpad. Rio de Janeiro/RJ. 06 a 10 de setembro de 2008.

SOUZA, César Alexandre.; ZWICKER, Ronaldo. **Ciclo de vida de sistemas ERP.** Caderno de pesquisas em administração. São Paulo, v. 1, n. 11, jan/fev/mar. 2000.

\_\_\_\_\_. **Gestão de sistemas de ERP: uma análise das capacidades e atores envolvidos.** XXX Encontro da Anpad. Salvador/BA. 23 a 27 de setembro de 2006.

SPINELLI, Enory L. **Estratégias na Gestão de Organizações Contábeis.** Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, n. 125, p. 37-45, 2000.

SZUSTER, Natan; *et al.* **Contabilidade Geral.** São Paulo: Atlas, 2007.394p.

TENORIO, José Nelson Barbosa; PESSOA, Maria Naiuila Monteiro; SANTOS, Sandra Maria dos Santos; VERAS, Hidelberto Luiz G. L. de Freitas. **Sistema de informação como suporte á tomada de decisão das pequenas e médias empresas de panificação de Fortaleza (CE).**4º Congresso USP – Controladoria e Contabilidade 07 a 08 de outubro de 2004.

TRANJAN, Roberto Adami. **O fio da meada: administração sem embaraços.** TCA, 1995.

TRINDADE, Michele Campos; BARRETO NETO, Ranylson de Sá. **O uso estratégico da informação nos processos decisórios gerenciais.** Revista Mineira de Contabilidade. CRC/MG, 3 trimestre 2007, ano VIII, n 27.

THEODORO, Aldecir José. **O suporte informacional da controladoria na gestão das empresas centenárias do Rio Grande do Sul.** 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau, Santa Catarina.

THOMÉ, Irineu. **Empresa de Serviços Contábeis: Estrutura e Funcionamento.** São Paulo: Editora Atlas, 2001, p. 105.

THOMÉ, Irineu. **Micro y pequenas empresas: contabilidade simplificada.** XXVIII Conferencia Interamericana de Contabilidade. Cancun, México 2009

TUCKER, A. **The impact of operational failures on hospital nurses and their patients.** *Journal of Operations Management*, Vol. 22, No. 2, 2004, p.151-169.

URWICK, L. F. **The elements of administration.** New York: Harper, 1993.

VELLANI, Cassio Luiz; RIBEIRO de Souza Maisa. **Sistema contábil para gestão da ecoeficiência empresarial.** Revista Contabilidade & Finanças, USP, São Paulo, v. 20, n. 49, p. 25-43, janeiro/abril 2009

WARD, C., “It’s just ‘comma’ sense (part II)” , **Competitive Intelligence Magazine**, Vol 4, número 3, 2001, pp 37-38.

WARREN, Carl S.; REVÉ, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial.** São Paulo. Pioneira Thomson Learning, 2001.

WARREN, Carl S. et al. **Accounting.** 19. ed. Cincinnati: South-Western, 1999.

YAMAMOTO, Marina & Prado, José Estevam de ALMEIDA, **Governança e o valor das Empresas**. Revista Bovespa, São Paulo: Bovespa, nº 88, outubro/dezembro de 2003, p. 42-43.

YOUNG, Noira Ruiz de. **Auditoria interna: herramienta vital para el éxito**. XXVIII Conferencia Interamericana de Contabilidad. Cancun, México 2009

## APÊNDICES

APÊNDICE A: Carta de encaminhamento do questionário.....	46
APÊNDICE B: Questionário da pesquisa.....	47

**APÊNDICE A: Carta de encaminhamento do questionário**

Belo Horizonte, 09 de julho de 2009.

À  
Escritório de Contabilidade  
Contador

Venho respeitosamente solicitar a participação deste escritório de contabilidade na pesquisa de dissertação de Mestrado intitulada: “Uma análise do sistema de gerenciamento e controle interno dos escritórios de contabilidade da região de contabilidade de Belo Horizonte/MG”. A dissertação que envolve esta pesquisa faz parte do Programa de Pós Graduação em Administração – Nível Mestrado da Faculdade Novos Horizontes por meio da linha de pesquisa: Tecnologias de gestão e competitividade.

A participação deste escritório na pesquisa é muito importante, os dados recebidos serão agrupados com dados de outros escritórios que também prestam serviços terceirizados de contabilidade. Através de análise estatística, os dados coletados serão transformados em informações que, visam caracterizar os escritórios, identificar as áreas que possuem controle interno implantado, identificar o nível de integração das informações via sistema informatizado e identificar em qual dos quatro estágios de gerenciamento desenvolvidos por Kaplan e Cooper (1998) estão os escritórios de contabilidade de Belo Horizonte/MG.

Tendo em vista o exposto acima, solicito a sua contribuição no sentido de responder as questões deste questionário, que dará sustentação á dissertação. Comprometo-me a dar tratamento confidencial ás informações fornecidas e que as mesmas receberão tratamento estatístico coletivo, não havendo, portanto, referências individuais ou nominais. Após a conclusão da pesquisa, poderei disponibilizar os resultados finais contendo as conclusões obtidas.

Certos de contar com a atenção e compreensão de Vossa Senhoria, antecipo meus sinceros agradecimentos e coloco-me á sua inteira disposição para eventuais esclarecimentos sobre a pesquisa, através do telefone (031) 84224469 ou pelo e-mail [adriana.rocha@unihorizontes.br](mailto:adriana.rocha@unihorizontes.br).

Atenciosamente,

Adriana Maria Rocha  
Mestranda em Administração

**APÊNDICE B: Questionário da pesquisa****Bloco A: Perfil e estrutura do escritório de contabilidade**

Marque com um "X" de acordo com cada situação específica e nas demais questões complete conforme solicitado.

1. Há quanto tempo existe o escritório? \_\_\_\_\_

2. Faturamento médio anual:

( ) até R\$ 1.200.000,00      ( ) de R\$ 1.200.001,00 até R\$ 2.400.000,00      ( ) acima de R\$ 2.400.001,00

3. Regime tributário de enquadramento fiscal do escritório de contabilidade:

( ) Simples Nacional      ( ) Lucro Presumido      ( ) Lucro Real

4. Informe a quantidade de sócios do escritório de contabilidade: \_\_\_\_\_

5. Indique o percentual, referente à qualificação técnica dos sócios: Total: 100%

\_\_\_\_\_ % técnico em contabilidade

\_\_\_\_\_ % estudantes de ciências contábeis

\_\_\_\_\_ % graduado em ciências contábeis

\_\_\_\_\_ % pós-graduado em áreas afins à contabilidade

\_\_\_\_\_ % outros

6. Informe a quantidade de funcionários que trabalham no escritório de contabilidade: \_\_\_\_\_

7. Indique o percentual, referente à qualificação técnica dos colaboradores: Total: 100%

\_\_\_\_\_ % ensino médio completo

\_\_\_\_\_ % técnico em contabilidade

\_\_\_\_\_ % estudantes de ciências contábeis

\_\_\_\_\_ % graduado em ciências contábeis

\_\_\_\_\_ % pós-graduado em áreas afins à contabilidade

\_\_\_\_\_ % outros

8. Quantidade de clientes?

( ) até 50

( ) de 51 á 100

( ) acima de 100

9. Qual o domicílio dos clientes?

( ) BH e região metropolitana      ( ) Outras cidades do estado de MG      ( ) Outros estados do Brasil.

10. Indique o percentual de concentração da atividade econômica dos clientes. Total: 100%

\_\_\_\_\_ % setor de serviços

\_\_\_\_\_ % setor de comércio

\_\_\_\_\_ % setor de indústria

\_\_\_\_\_ % terceiro setor

11. Indique o regime de tributação federal dos clientes: Total: 100%

\_\_\_\_\_ % simples

\_\_\_\_\_ % lucro presumido

\_\_\_\_\_ % lucro real

\_\_\_\_\_ % isento/imune

### **Bloco B: Características do controle interno operacional**

12. O escritório de contabilidade utiliza algum tipo de escrituração manual?

sim     não

13. Se a resposta anterior for sim, favor indicar quais as áreas são escrituradas manualmente:

administrativo/financeiro

contabilidade

fiscal

pessoal

gerencial

14. O escritório de contabilidade utiliza sistema integrado de gestão?

sim     não

15. Se a resposta anterior for sim, favor indicar para cada área o nível de integração, considerando 1 (integrado) e 2 (não integrado):

administrativo/financeiro

contabilidade

fiscal

pessoal

gerencial

16. Para os relatórios dos controles gerenciais listados, indique a forma de sua elaboração, considerando 1 (elaborados manualmente), 2 (elaborados a partir de informações do sistema informatizado) e 3 (elaborados ou emitidos pelo sistema integrado)

relatórios de controle do contas a receber

relatórios de controle do contas a pagar

relatório de controle bancário

relatório de controle do caixa

relatório de controle dos custos do serviço prestado

outros. Quais?

---

---

---

17. O escritório de contabilidade possui controle interno operacional?

sim     não

18. Se a resposta anterior for sim, favor indicar quais as áreas possuem controle interno operacional implantado:

- contabilidade
- fiscal
- pessoal
- administrativo/financeiro
- legalização, baixa e abertura de empresas

19. Quais os recursos que você utiliza com maior frequência para dar suporte às decisões no gerenciamento do escritório de contabilidade? Classifique-os segundo o grau com que são utilizados em: 1-nunca utilizado, 2-pouco utilizado, 3- muito utilizado.

- Intuição
- Pesquisa de mercado
- Ações dos concorrentes
- Ideias e influências de clientes
- Ideias e influências dos funcionários
- Relatórios preparados manualmente
- Relatórios informatizados
- Relatórios integrados
- Banco de dados da empresa
- Sistema de informação gerencial
- Planilhas em excell
- Consultas a internet
- Outros.

Quais \_\_\_\_\_

20. Marque a frequência que o escritório de contabilidade emite suas demonstrações financeiras: 1 (não utiliza) 2 (diariamente) 3 (mensalmente) 4 (trimestralmente) 5 (anualmente)

- balancete
- balanço patrimonial
- demonstrativo de resultado
- fluxo de caixa
- doar
- dmpl
- orçamento

### **Bloco C: Aspectos do gerenciamento do escritório de contabilidade**

Favor responder a esta parte do questionário assinalando com um "X" no espaço correspondente, de acordo com as alternativas constantes no quadro a seguir, tendo como referência os aspectos gerenciais adotados na administração do escritório de contabilidade.

Analisando os aspectos gerenciais do escritório de contabilidade é possível afirmar que:				
	Nunca	Raramente	Frequentemente	Sempre
	1	2	3	4
21.Os dados do sistema informatizado são utilizados para controles gerenciais das áreas administrativa e financeira, contábil, fiscal e pessoal.				
22.O escritório utiliza informações gerenciais para a tomada de decisão.				
23. As informações gerenciais são elaboradas a partir dos dados do sistema integrado.				
24.As informações gerenciais são elaboradas através de planilhas de controles desenvolvidas pela administração do escritório de contabilidade.				
25.As informações gerenciais disponíveis nas planilhas de controles gerenciais apresentam muitos erros.				
26.Os dados disponíveis nos sistemas informatizados sofrem variações com frequência e não podem, portanto serem considerados confiáveis.				
27.Os dados disponíveis nos sistemas informatizados atendem aos requisitos legais cumprindo os padrões necessários para auditoria interna.				
28. Os sistemas de controle gerencial são adequados às necessidades de geração de relatórios financeiros.				
29.Os relatórios financeiros são gerados automaticamente pelos sistemas.				
30.Os dados dos sistemas são adequados às necessidades de geração de relatórios financeiros e ou contábeis.				
31.Os relatórios financeiros apresentam detalhadamente as contas de resultados: Receitas, Despesas e Custos.				
32.O escritório utiliza os relatórios financeiros para tomada de decisão.				
33. O escritório de contabilidade aloca todos os custos a centro de custos individualizados por cliente.				
34.O escritório além dos custos também aloca as receitas, de forma a permitir uma análise de resultados dos centros de lucros.				
35.Os critérios para alocação de custos são os mesmos para todo o escritório (não apresentam contradições na sua aplicação pelas diversas áreas ou tipos de serviços prestados).				
36.Os custos diretos do escritório são alocados a cada tipo de serviço prestado.				
37.Os custos indiretos são associados a cada tipo de serviço mediante ao uso de base de rateio subjetivas.				
38.Os custos indiretos são associados a cada tipo de serviço mediante ao uso de múltiplas bases de rateio.				
39.As informações de custos são controladas em planilhas ou sistemas independentes não integrados.				
40.As performances financeiras dos diferentes serviços prestados (assessoria, consultoria,				

Analisando os aspectos gerenciais do escritório de contabilidade é possível afirmar que:				
	<b>Nunca</b>	<b>Raramente</b>	<b>Frequentemente</b>	<b>Sempre</b>
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
auditoria, perícia) são analisadas com bases em seus respectivos resultados (lucro ou prejuízo).				
41.A margem de contribuição (receita menos gastos diretos ou variáveis) dos diferentes serviços prestados é rotineiramente acompanhada.				
42.Os retrabalhos, ocasionados pelo não envio de documentos para a contabilidade, são mensurados e repassados para os clientes.				
43.Os retrabalhos, ocasionados por erros ou falhas no processo de escrituração fiscal, pessoal e contábil, são assumidos pelo escritório de contabilidade.				
44.Mensalmente é realizado um fechamento para confrontar o custo do cliente com o honorário recebido.				
45.É utilizado controle de custo individualizado por cliente, para mensurar o tempo gasto por cada colaborador, na execução das rotinas diárias.				
46.É utilizado controle de custo individualizado por cliente, para mensurar o material de escritório utilizado na execução das rotinas diárias.				
47.É utilizado controle de custo individualizado por cliente, para mensurar os gastos de coleta e entrega de documentos na execução das rotinas diárias.				
48.É utilizado controle de custo individualizado por cliente, para mensurar os gastos com telefonia.				
49.O escritório de contabilidade possui e mantém atualizada uma sistemática de planejamento estratégico.				
50.O escritório de contabilidade orça e acompanha o custo de departamentos e avalia o desempenho dos mesmos.				
51.O escritório de contabilidade treina os colaboradores que utilizam o sistema informatizado e/ou integrado.				
52.O escritório de contabilidade utiliza informações do sistema para avaliação do desempenho operacional e estratégico.				