

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS - UFAM  
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
FACULDADE DE ESTUDOS SOCIAIS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO “STRICTO SENSU” EM  
CONTABILIDADE E CONTROLADORIA – PPG-CCF**

## **PERFIL DO AMBIENTE EMPRESARIAL E A CONTABILIDADE**

**Manaus – AM  
2011**

**JOÃO CARLOS BATISTA CAVALCANTE**

**PERFIL DO AMBIENTE EMPRESARIAL E A CONTABILIDADE**

Projeto de Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação “Stricto Sensu” em Contabilidade e Controladoria – PPG-CCF da Universidade Federal do Estado do Amazonas – UFAM, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Controladoria.

Orientador (a): Prof. Dr. Milanez Silva de Souza

**Manaus – AM  
2011**

**JOÃO CARLOS BATISTA CAVALCANTE**

**PERFIL DO AMBIENTE EMPRESARIAL E A CONTABILIDADE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal do Amazonas, como requisito para obtenção do título de Mestre em Contabilidade e Controladoria.

Aprovado em 24 de Novembro de 2011

**BANCA EXAMINADORA**

Prof<sup>a</sup>. Dra. Antônia Silva de Lima, Presidente  
Universidade Federal do Amazonas

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Luiza Maria Bessa Rebelo, Membro  
Universidade Federal do Amazonas

Prof. Dr. Waldemar Antônio da Rocha Souza, Membro  
Universidade Federal do Amazonas

Aos meus pais Antonio Gadelha Cavalcante e  
Rony Baptista Cavalcante (*in memoriun*), por  
toda a dedicação e pelos valores de vida  
transmitidos.

Agradeço, primeiramente, a Deus que nos acompanha em todos os momentos de nossa vida.

Agradeço à minha esposa Rosely, aos meus filhos Melina, Felipe e Victória, pelo incentivo recebido e pela tolerância das minhas ausências durante o transcorrer deste período.

Agradeço, também, ao meu irmão Tristão, pelo apoio e pelas orientações para a conclusão deste trabalho.

## RESUMO

Muitas empresas estão passando por mudanças em suas estruturas organizacionais, nas tecnologias de informação provocada por alterações nos ambientes competitivos que estão incluídos. As organizações modernas apresentam ambientes empresariais complexos. A Contabilidade apresenta-se como importante instrumento para mensurar, analisar, avaliar e tomar as decisões adequadas. A presente dissertação é uma pesquisa descritiva que responde o seguinte questionamento: As Empresas de diferentes Ambientes Empresariais utilizam a Contabilidade como instrumento de gestão empresarial? O objetivo geral foi identificar o perfil do ambiente empresarial sob a percepção dos proprietários, diretores, gerentes, colaboradores e da contabilidade. Os objetivos específicos foram (1) identificar as empresas por segmentos da atividade econômica; (2) identificar os respondentes por nível de atuação; (3) identificar o tipo de contabilidade utilizada na empresa; e (4) identificar o ambiente empresarial na percepção de cada respondente. A justificativa deste trabalho está em identificar a contribuição que a Contabilidade fornece para as empresas que utiliza seus instrumentos na gestão financeira nos diferentes ambientes empresariais. A coleta de dados se deu por meio de questionário aplicado pessoalmente em uma amostra de oitenta e cinco entrevistados. As respostas obtidas passaram por um processo de tabulação e tratamento estatísticos. As tabelas evidenciavam o ambiente organizacional e a utilização da contabilidade. Para análise dos resultados foram elaboradas sete tabelas que faziam relação entre as variáveis: ramo da empresa, cargo/função do respondente, contabilidade e ambiente organizacional. A fundamentação teórica tratou dos temas contabilidade financeira, fiscal e gerencial, bem como do tema comportamento organizacional. A questão do problema foi respondida e está evidenciada em tabelas e gráficos. O objetivo geral e os objetivos específicos foram cumpridos e aparecem demonstrados em tabelas e gráficos. .

**Palavras-chaves: Gestão, Contabilidade, Comportamento Organizacional**

## **ABSTRACT**

*Many companies are undergoing changes in their organizational structures, information technologies caused by changes in competitive environments are included. Modern organizations have complex business environments. Accounting has become an important instrument to measure, analyze, evaluate and take appropriate decisions. This dissertation is a descriptive study that answers the question: Companies of different environments Business use Accounting as a instrument for business management? The overall objective was to identify the profile of the business environment in the perception of the owners, directors, managers, employees and accounting. The specific objectives were (1) identify the companies per segments of economic activity, (2) identify respondents by level of performance, (3) identify the type of accounting used in the company, and (4) identify the business environment in the perception of each respondent. The justification for this work is to identify the contribution that accounting provides for companies that use their instruments in financial management in different business environments. Data collection was done through a questionnaire applied in person at a sample of eighty-five respondents. The answers went through a process of tabulation and statistical treatment. The tables showed the organizational environment and the use of accounting. For analysis of the results were elaborate seven tables that make a relationship between the variables: branch of company, position / function of the respondent, accounting and organizational environment. The theoretical basis dealt with financial accounting, tax and management and organizational behavior theme. The question of the problem has been answered and is shown in tables and graphs. The specific objectives have been achieved and demonstrated appear in tables and graphs. The overall goal was accomplished and appears grounded in tables and graphs. Thus this study concludes that it accomplish all objectives.*

**Key-words: Management, Accounting, Organizational Behavior**

## LISTA DE FIGURAS

Figura I –	Sistema de Informações Gerenciais.....	19
Figura II –	Restaurante <i>The Chop House</i> : Estrutura contábil para planejamento e controle.....	21
Figura III –	O Ciclo de Planejamento e Controle.....	26
Figura IV –	Estágio dos artefatos.....	37

## LISTA DE TABELA

Tabela 01 –	Ambiente empresarial versus finalidade da contabilidade segundo o cargo/função do respondente por ramo da empresa.....	58
Tabela 02 –	Ambiente empresarial versus finalidade da contabilidade segundo o cargo/função do respondente por ramo da empresa.....	63
Tabela 03 –	Ambiente Organizacional versus cargo/função do respondente.....	64
Tabela 04 –	Ambiente Organizacional versus ramo da empresa.....	65
Tabela 05 –	Ambiente organizacional versus cargo/função do respondente por ramo da empresa.....	67
Tabela 06 –	Ambiente organizacional versus cargo/função do respondente por ramo da empresa.....	70
Tabela 07 –	Ambiente organizacional versus finalidade da contabilidade.....	71
Tabela 08 –	Ambiente organizacional versus finalidade da contabilidade por ramo da empresa.....	73
Tabela 09 –	Finalidade da Contabilidade versus Ambiente organizacional por cargo/função do respondente.....	76
Tabela 10 –	Identificação das empresas por segmento da atividade econômica.....	79
Tabela 11 –	Identificação dos respondentes por nível de atuação.....	80
Tabela 12 –	Identificação da contabilidade utilizada nas empresas.....	80
Tabela 13 –	Identificação do ambiente empresa segundo percepção de cada respondente.....	80

## LISTA DE QUADRO

Quadro I	– Principais interessados na Contabilidade Financeira.....	20
Quadro II	– Características básicas da contabilidade financeira.....	23
Quadro III	– Finalidades da Contabilidade de Custos.....	24
Quadro IV	– Funções da informação contábil gerencial.....	27
Quadro V	– Diferenças entre a contabilidade financeira e a gerencial.....	30
Quadro VI	– Significado dos Índices de Liquidez.....	39
Quadro VII	– Significado dos Índices de Endividamento.....	39
Quadro VIII	– Significado dos Índices de Rentabilidade.....	40
Quadro IX	– Vantagens e desvantagens da aplicação de questionário.....	55
Quadro X	– Interpretação das Notas.....	56

## LISTA DE GRÁFICO

Gráfico 01	– Ambiente organizacional versus cargo/função do respondente.....	64
Gráfico 02	– Ambiente organizacional versus ramo da empresa.....	66
Gráfico 03	– Ambiente organizacional versus finalidade da contabilidade...	71

## SUMÁRIO

<b>RESUMO</b> .....	<b>V</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>IV</b>
<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>12</b>
<b>TEMA E PROBLEMA</b> .....	<b>14</b>
<b>OBJETIVO GERAL</b> .....	<b>15</b>
<b>Objetivos Específicos</b> .....	<b>15</b>
<b>JUSTIFICATIVA</b> .....	<b>15</b>
<b>ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO</b> .....	<b>16</b>
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>17</b>
<b>2.1. Origem da Contabilidade Gerencial</b> .....	<b>17</b>
2.1.1 Da Contabilidade de Financeira à Contabilidade de Custos.....	17
2.1.2. Da Contabilidade de Custos à Contabilidade Gerencial.....	18
<b>2.2 Contabilidade Financeira</b> .....	<b>20</b>
<b>2.3 Contabilidade de Custos</b> .....	<b>23</b>
<b>2.4 Contabilidade Gerencial</b> .....	<b>25</b>
2.4.1 Conceitos.....	25
2.4.2 Objetivo da Contabilidade Gerencial.....	26
<b>2.5 Características da Contabilidade Gerencial</b> .....	<b>28</b>
<b>2.6 Evolução da Contabilidade Gerencial</b> .....	<b>30</b>
2.6.1 Variáveis do Ambiente Empresarial.....	32
<b>2.7 Artefatos da Contabilidade Gerencial</b> .....	<b>36</b>
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	<b>47</b>
<b>3.1 Tipologia de Pesquisa</b> .....	<b>47</b>
3.1.1 Quanto aos objetivos da pesquisa.....	48
3.1.2 Quanto aos procedimentos técnicos.....	49
3.1.3 Quanto à abordagem do problema.....	52
3.1.4 Instrumentos de coleta.....	53
3.1.5 Universo de análise e amostra.....	56
3.1.6 Limitações da Pesquisa.....	58
<b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	<b>59</b>
<b>4.1 Identificação dos objetivos específicos</b> .....	<b>64</b>
<b>4.2 Identificação do ambiente organizacional versus cargo do respondente</b> .....	<b>65</b>
<b>4.3 Identificação do Ambiente Organizacional versus ramo da atividade</b> ....	<b>67</b>
<b>4.4 Identificação do Ambiente Organizacional versus cargo por ramo de atividade</b> .....	<b>71</b>
<b>4.5 Identificação da Contabilidade por Ambiente Organizacional</b> .....	<b>73</b>
<b>4.6 Identificação da Contabilidade por ramo de atividade das empresas</b> ....	<b>75</b>
<b>5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES</b> .....	<b>79</b>
<b>5.1. Conclusões</b> .....	<b>79</b>
<b>5.2 Recomendações</b> .....	<b>81</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>82</b>
<b>APÊNDICE I</b> .....	<b>86</b>
<b>APÊNDICE II</b> .....	<b>95</b>
<b>APÊNDICE III</b> .....	<b>102</b>

## INTRODUÇÃO

Todos os setores produtivos passam constantemente por mudanças e por momentos de desafio para manutenção de suas existências no mercado, e que obrigam a otimização de custos de produção e operação para que resultem em ganhos de produtividade.

A Contabilidade teve importante avanço, segundo Hendricksen e Van Breda (2007) com o advento da Revolução Industrial. Os efeitos sobre a contabilidade foram diretos e indiretos, entre os quais, valorizou-se o conceito de depreciação, em decorrência do crescente volume de produção que resultou na transformação de ativos fixos em custo significativo do processo de produção e distribuição.

Hendricksen e Van Breda (2007) destacam que, conforme aumentava a necessidade de informação gerencial sobre os custos de produção e dos custos de avaliação de estoques, o mesmo ocorria com a necessidade de informação gerencial para o sistema de contabilidade de custos.

Neste processo de avanço da contabilidade, a exigência de grandes volumes de capital definiu como um dos principais objetivos da contabilidade a elaboração de relatórios a proprietários ausentes, ou seja, as informações financeiras, geradas para fins de gestão, passaram a ser demandadas cada vez mais por acionistas, investidores, credores e pelo governo, de acordo com Hendricksen e Van Breda (2007).

O crescimento dos negócios apresentou diversas transformações, que envolveram mudanças no porte, na estrutura das organizações e na forma de condução de negócios, assim como, mudanças nos níveis produção e na necessidade de informações e controle, gerando a necessidade de novas práticas e técnicas gerenciais.

Neste contexto, a Contabilidade Gerencial apresenta-se como importante instrumento para mensurar, analisar, avaliar os desempenhos operacionais e financeiros das empresas e tomar as decisões adequadas.

As decisões que necessitam ser tomadas no decorrer da gestão empresarial refletem um ambiente organizacional complexo dentro das organizações modernas, haja vista, que “os interesses dos vários agentes econômicos envolvidos são variados, bem como as estruturas organizacionais” (LOPES E MARTINS, p. 90).

Os agentes econômicos nas organizações são gestores econômicos, cujas características de comportamento é a forma de administradores racionais que procuram maximizar suas atuações dentro do ambiente empresarial.

E as empresas são organizações de um conjunto de agentes econômicos que se comportam racionalmente, considerando as condições apresentadas pelo cenário econômico.

Outro aspecto da organização, diz respeito à sua estrutura organizacional e um dos aspectos da estrutura organizacional muito discutido, refere-se aos níveis de centralização das decisões.

Algumas empresas apresentam modelos extremamente centralizados, dos quais poucos administradores concentram grande parte do poder, ocasionando desinteresses nos níveis hierárquicos inferiores, em razão sua baixa participação no processo decisório.

Outras empresas apresentam processo menos centralizador no seu processo de decisão, e os níveis hierárquicos inferiores possuem relativamente muito poder, pela sua maior participação no processo decisório.

Dessa forma, a missão da organização não é uma entidade impessoal, uma vez, que as decisões das empresas são tomadas por agentes econômicos que consideram seus interesses, considerando que essas decisões são tomadas por administradores honestos e competentes pautados em construções morais.

Diante desta situação, a Contabilidade Gerencial, também se apresenta como relevante instrumento de gestão em ambientes empresariais variados, pois “é uma ciência social, na medida em que fornece insumos para o comportamento humano frente a organizações dinâmicas inseridas na sociedade” (LOPES E MARTINS, p. 126). E assim está tratando do comportamento de agentes econômicos em situações extremamente influenciadas pelo ambiente cultural e social.

Outro fator de relevância da contabilidade Gerencial de acordo com Frezatti *et al* (2009), é que ocorre em três partes: (1) está integrado à gestão estratégica como visão, missão e estratégia do negócio; (2), volta-se para a segmentação e o posicionamento da empresa em seu mercado de atuação e; (3) alinha-se à gestão da produção de produtos e serviços.

Na visão de Frezatti *et al* (2009), a participação mais abrangente da Contabilidade Gerencial nos negócios da empresa, independente dos ambientes organizacionais em que estão inseridos, bem como nas diferentes formas de

tomadas de decisões, demandou uma série de artefatos considerados relevantes instrumentos na gestão empresarial, muitos deles surgindo como respostas aos problemas imediatos da empresa. O sucesso ou o fracasso dos artefatos será resultado da capacidade de assimilação das pessoas e da capacidade de adaptação do artefato ao mundo real.

Nesse aspecto, esta pesquisa identificou o perfil do Ambiente Empresarial e que modalidade da Contabilidade é utilizada como instrumento de registrar, mensurar, decidir, divulgar e avaliar o desempenho do negócio empresarial nos diferentes Comportamentos Organizacionais dos participantes.

## **TEMA E PROBLEMA**

Muitas empresas estão passando por mudanças em suas estruturas organizacionais, nas tecnologias de informação provocada por alterações nos ambientes competitivos que estão incluídos. O êxito da instituição pode depender da gestão por meio de utilização de novas técnicas de controle.

As organizações modernas apresentam ambientes empresariais complexos. Os gestores das empresas são agentes econômicos que procuram maximizar suas utilidades dentro do ambiente empresarial.

Os interesses dos diversos agentes econômicos envolvidos são variados, da mesma forma como são variadas as estruturas organizacionais.

As organizações são conjunto de pessoas que se comportam racionalmente, de acordo com as condições dos cenários econômicos. As decisões dessas entidades são tomadas por administradores que consideram seus interesses.

Neste contexto, primeiramente a Contabilidade se apresenta como uma ciência social, pois fornece insumos para o comportamento humano frente a organizações, retratando obras humanas, as entidades, para que outras pessoas possam tomar as decisões adequadas relacionadas a elas; e que também não é uma ciência exata, pois trata do comportamento de pessoas em situações extremamente influenciadas pelo ambiente cultural e social.

E ainda, a Contabilidade Gerencial apresenta-se como importante instrumento para mensurar, analisar, decidir e avaliar o desempenho operacional e financeiro das empresas através de instrumentos modernos da contabilidade gerencial.

A Contabilidade Gerencial procurou enfrentar os novos desafios e apresentou novos artefatos para atender as novas situações e demandas das organizações, como soluções reais dos problemas de gestão.

Diante dessa situação, surge o seguinte questionamento: As Empresas de diferentes Ambientes Empresariais utilizam a Contabilidade como instrumento de gestão empresarial?

Para responder ao questionamento acima foram elencados os seguintes objetivos.

## **OBJETIVO GERAL**

O objetivo geral deste estudo consiste em identificar o perfil do ambiente empresarial sob a percepção dos proprietários, diretores, gerentes, colaboradores e da contabilidade.

## **Objetivos Específicos**

- Identificar as empresas por segmentos da atividade econômica (indústria, comércio e serviços);
- Identificar os respondentes por nível de atuação (proprietários, diretores, gerentes e assistentes);
- Identificar o tipo de Contabilidade utilizada na empresa, sendo, Gerencial, Financeira e Fiscal.
- Identificar o ambiente empresarial na percepção de cada respondente.

## **JUSTIFICATIVA**

A procura por soluções para a gestão organizacional e também para atender as novas exigências do mercado consumidor, que vem crescendo com demanda por maior volume e qualidade nos produtos e serviços oferecidos, tem obrigado as organizações a encontrarem um diferencial competitivo no segmento de negócio em que atuam.

Nesta perseguição por soluções organizacionais estão inseridos a sociedade, a academia e todos os empreendimentos, que se tornam obrigados a

desenvolverem meios de controle e novas técnicas de gerenciamento que lhes gerem benefícios econômico-financeiros.

Nesta situação, deve ser considerado o Ambiente Empresarial. Dentro da organização das firmas, dois aspectos frutos do ambiente empresarial, são centrais: coordenação e motivação. A coordenação é responsável pelo nível de responsabilidade, mensuração de desempenho e remuneração dos responsáveis.

O nível de centralização de decisões é fundamental para a coordenação. Influencia e é influenciada pelo fluxo de informações, podendo prejudicar o processo decisório dos administradores.

Neste contexto, a Contabilidade Gerencial por meio do seu referencial teórico apresenta diversos artefatos que surgiram como respostas às novas demandas e que são considerados como uma real contribuição para a consecução de todos os objetivos da organização.

E de acordo com Frezatti *et all* (2009), os artefatos da Contabilidade Gerencial apresentam-se com fatores de recuperação da relevância da Contabilidade Gerencial, visto que às suas aplicabilidades estão ligados ao mundo real, e como soluções para os problemas diários da gestão da empresa.

Dessa forma, a justificativa deste trabalho está pautada na importância em identificar a contribuição que a Contabilidade, fornece por meio de suas bases teóricas para as empresas que se utilizam de seus instrumentos em busca do êxito na gestão financeira nos diferentes ambientes empresariais.

## **ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO**

Esta proposta de estudo encontra-se estruturada em quatro seções. Sendo esta a primeira de caráter introdutório na qual se apresenta o tema, contextualizando a problemática que será desenvolvida, e ainda nesta parte estão os objetivos que se pretende alcançar em termos gerais e específicos, finalizando com a justificativa da pesquisa. Na segunda seção tem-se o referencial teórico do trabalho com subseções acerca de Contabilidade Gerencial e Artefatos, os quais darão sustentabilidade ao desenvolvimento do estudo. A terceira seção contém os procedimentos metodológicos que se utilizará durante a realização da pesquisa. Na quarta seção, apresentamos a linha do tempo que se pretende desenvolver a pesquisa, ou seja, o cronograma a ser seguido. E, por último, as referências utilizadas na construção do estudo.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1. Origem da Contabilidade Gerencial

De acordo com Martins (2009), as expressões Contabilidade Financeira, Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial por muitas vezes são confundidas.

#### 2.1.1 Da Contabilidade de Financeira à Contabilidade de Custos

Segundo Martins (2009), até a Revolução Industrial, na Era Mercantilista só se praticava a contabilidade financeira, desenvolvida para atender as empresas comerciais, que era a atividade predominante da época.

Tendo como uma das principais funções da contabilidade financeira na época mercantilista, conforme Martins (2009) era a apuração do resultado do período, e o balanço final.

Seguindo o assunto Martins (2009) descreve que resultado final era obtido basicamente por diferença. Verificava-se todo o montante pago pelos itens estocados, e daí era definido o valor das compras. Do registro de quanto possuía de estoque inicial, era adicionado as compras do período e subtraído pelo saldo do estoque que ainda restava obtido através de levantamento físico.

Dessa forma segundo Martins (2009), era apurado o valor das mercadorias vendas, na clássica disposição:

Estoques Iniciais  
( + ) Compras  
( - ) Estoques Finais  
( = ) Custo das Mercadorias Vendidas

Do resultado obtido, era confrontado o total das vendas líquidas, que eram deduzidas as despesas necessárias à manutenção do empreendimento durante o período. Aparecendo assim também a clássica Demonstração de Resultados das empresas comerciais, conforme Martins (2009).

Segundo Neves e Viceconti (2003), com o surgimento da revolução industrial e a conseqüente proliferação das empresas industriais, a contabilidade precisava

adaptar os métodos de apuração de resultado das empresas comerciais para as empresas industriais. As comerciais apenas revendiam as mercadorias compradas de outras e as industriais apresentavam a partir de agora novos itens, tais como, matérias-primas e fatores de produção para transformar as matérias-primas em produtos destinados à comercialização.

O procedimento adaptado pela contabilidade da atividade comercial para a indústria na apuração do resultado, conforme Neves e Viceconti (2003) foi substituir o item Compras pelo pagamento dos fatores utilizados na produção, sendo os principais, as matérias-primas, salários dos trabalhadores da produção, energia elétrica, combustíveis e outros. Esses gastos que foram efetuados na atividade industrial passaram a ser denominados de Custos de Produção.

O ramo da contabilidade que controlava esses gastos foi denominado de Contabilidade de Custos, de acordo com Neves e Viceconti (2003).

#### 2.1.2. Da Contabilidade de Custos à Contabilidade Gerencial

Para Neves e Viceconti (2003), a contabilidade custos, nos primórdios, tinha como função a avaliação de estoques em empresas industriais.

O principal objetivo da contabilidade de custos, de acordo com Martins (2009), era resolver os problemas de mensuração monetárias dos estoques e do resultado, e não tornar este novo ramo da contabilidade um instrumento de administração.

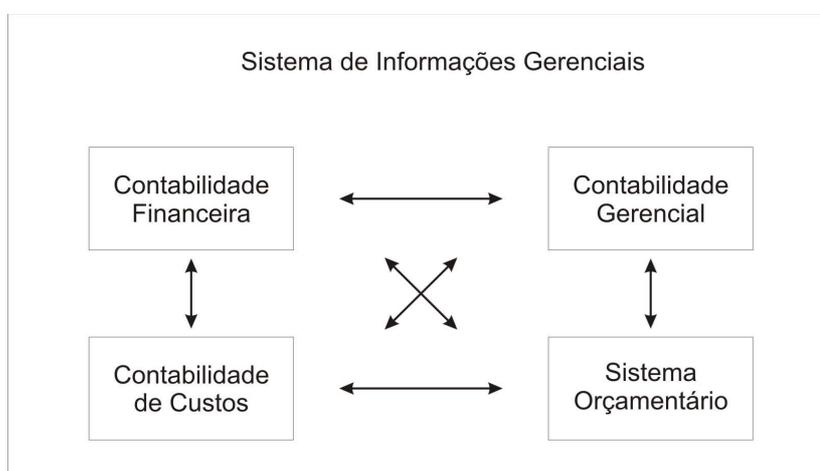
Com o crescimento das empresas, ocasionando distanciamento entre administrador, ativos e pessoas administradas, a contabilidade de custos passou a ser vista como uma importante ferramenta no auxílio do desempenho da nova atividade, a gerencial, conforme Martins (2009).

De acordo com Martins (2009), esse novo potencial de gerenciamento que a contabilidade de custos começava a proporcionar por meio de suas avaliações de estoques, passou a ser mais importante que “aquele motivo que fez aparecer a Contabilidade de Custos”.

Para tanto, são necessárias adaptações para atender esses novos usuários de Custos, uma vez que, a Contabilidade de Custos está pautada nas regras e nos princípios geralmente aceitos e foram criados e mantidos com o objetivo de avaliação de estoques e não para fornecimento de informações à administração, de acordo com Martins (2009).

Conforme Neves e Viceconti (2003) e Martins (2009), a contabilidade de custos que, que inicialmente tinha a função de avaliação dos estoques e apuração dos resultados, passou a ter duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e às tomadas de decisões.

Nessas novas funções da contabilidade de custos Neves e Viceconti (2003) e Martins (2009), descrevem que, no que se refere ao Controle, seu objetivo é fornecer dados para a definição de padrões, orçamentos e previsões, e em seguida acompanhar o que foi efetivamente realizado em confronto com o previsto, demonstrado na figura 1.



**Figura I – Sistema de Informações Gerenciais**  
Fonte: MARTINS (2009)

No concernente à decisão, segundo Martins (2009), consiste na informação de valores significativos com consequências no curto e longo prazo, em relação a providências para de introdução ou corte de produção, preços de vendas, opção de compra ou produção e outros.

Complementando, Martins (2009) considera que a contabilidade de custos “acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisões gerenciais”.

“Obviamente, estas suas novas missões não compreendem o todo da Contabilidade Gerencial; esta é mais ampla, porém suas bases são esse aspecto comentado da Contabilidade de Custos” (MARTINS, 2009).

De acordo com Martins (2009), desta forma se situam a Contabilidade Financeira, a Contabilidade de Custos e a Contabilidade Gerencial, além do sistema de orçamento no contexto de um Sistema de Informação.

Com a finalidade de descrever a diferença das contabilidades financeira, de custos e a gerencial, os tópicos seguintes discorrerem sobre os assuntos, com destaque para a contabilidade gerencial.

## 2.2 Contabilidade Financeira

Segundo Atkinson *et all* (2008), a Contabilidade Financeira é definida como processo de geração de elaboração de demonstrativos financeiros para públicos externos, tais como, acionistas, credores e autoridades governamentais.

Os autores acrescentam que, a Contabilidade Financeira tem como finalidade atender as exigências das autoridades governamentais e são elas que definem os padrões, regulamentações, impostos e pareceres de auditores independentes, que devem ser apresentados quando das publicações no final de cada exercício.

Em concordância com Atkinson *et all* (2008), Hastings (2007), define a contabilidade financeira como altamente regulamentada e padronizada pelas entidades oficiais competentes, estipulando em caráter obrigatório, a manutenção de registros contábeis, em acordo com a regulamentação padronizada em vigor, a toda e qualquer entidade.

No Quadro I, estão discriminados os principais interessados na contabilidade financeira, conforme Hastings (2007).

**Quadro I – Principais interessados na Contabilidade Financeira**

<b>Principais interessados na Contabilidade Financeira</b>	
<b>Fisco</b>	O interesse fundamental dos órgãos arrecadadores do governo é poder apurar a renda tributável das organizações.
<b>Proprietários</b>	Sócios, acionistas, cotistas ou capitalistas participantes de qualquer organização consideram fonte segura e padronizada de informações sobre o desempenho de seus investimentos.
<b>Credores</b>	Bancos e investidores têm acesso a informações sobre a situação e a evolução econômico-financeira das organizações que pleiteiem financiamentos ou aportes temporários de capital.
<b>Administradores</b>	Os gestores das organizações consideram como fonte imparcial de dados e informações referentes aos resultados de sua gestão. Estes são os mais beneficiados pela contabilidade, uma vez, que, as informações contábeis compõem a base do trabalho cotidiano dos Administradores profissionais

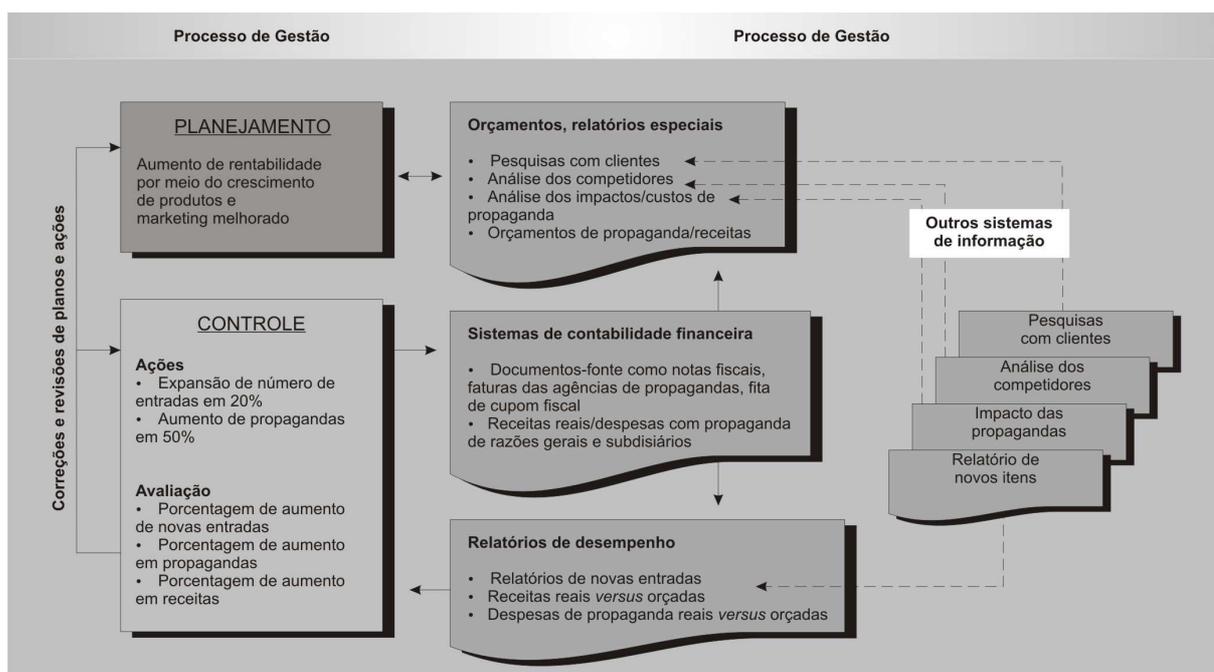
**Fonte:** MARTINS (2009)

A Contabilidade Financeira, de acordo com Horngren *et all* (2004), tem também como objetivo apoiar o planejamento e o controle, sendo uma fonte para elaboração de relatórios de desempenho, que subsidiam os gestores.

Através dos registros do sistema da contabilidade financeira são mensurados e classificados ações para a produção de relatórios de desempenho dos diversos setores envolvidos no plano e controlados pelo orçamento.

Considerado uma das atribuições da Contabilidade Financeira é sua relação com ao orçamento de acordo com Horngren *et all* (2004) e conforme já destacado na figura 1.

Ela fornece informações que servem para comparar os resultados obtidos com os resultados planejados e destacam as variações, que são os desvios dos planos, demonstrado na figura 2.



**Figura II – Restaurante The Chop House: Estrutura contábil para planejamento e controle**  
 Fonte: HORNGREN, C.T;STRATTON,W;SUNDEM, G (2004)

De acordo com Neves e Viceconti (2003) a Contabilidade Financeira apresenta como seu objetivo controlar o patrimônio das entidades e apurar o resultado.

Desta forma, o autor acrescenta que para cumprir este objetivo a Contabilidade Financeira se vale da escrituração contábil, e que resultam na elaboração das demonstrações contábeis.

Segundo Reis (2009, p. 56), demonstrações contábeis (financeiras) “consistem num conjunto de demonstrativos, previstos por lei ou consagrados pela prática, normalmente elaborados ao final do exercício social”, e são as seguintes definidas na Lei 11.638/07 são: Balanço Patrimonial, DRE – Demonstração do Resultado do Exercício, DLPA – Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa, DMPL – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e DVA – Demonstração do Valor Adicionado.

Demonstrações estas, que devem estar enquadradas dentro dos princípios geralmente aceitos, para fins de homogeneização e uso na comparação com outras empresas ou com o desempenho da própria empresa em outro período de tempo, de acordo com Neves e Viceconti (2003).

Segundo Silva (2006, p.21), os princípios fundamentais da contabilidade “representam a essência das doutrinas e teorias relativas à ciência da contabilidade consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País”.

O significado mais apropriado para os Princípios, segundo Silva (2006, p. 21) é o de normas, preceito, regra, requisitos primordiais, conforme preceitua na Resolução 750/1993: “A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatório no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade nas Normas Brasileiras de Contabilidade”.

De acordo com a Resolução CFC 1.282 de 28 de maio de 2010, em seu artigo 1º define: Os “Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC)”, citados na Resolução CFC 750/93, passam a denominar-se “Princípios de Contabilidade (PC)”.

De acordo com Sá (2008), cada um dos princípios visa a ser o paradigma para a criação de normas competentes que tornem a informação contábil mais confiável. Os Princípios Fundamentais aceitos, editados pelo CFC – Conselho Federal de Contabilidade, para orientação tecnológica, informativa são: Entidade, Continuidade, Oportunidade, Valor Original, Atualização monetária, Competência e Prudência, conforme Sá (2008).

Dessa forma, considerando que a Contabilidade está subordinada à regras, normas e princípios, no Quadro II estão descritos as características básicas da contabilidade financeira, conforme Atkinson *et all* (2008):

## Quadro II – Características básicas da contabilidade financeira

Características básicas da contabilidade financeira	
<b>Audiência</b>	Externa: acionistas, credores, autoridades tributárias.
<b>Propósito</b>	Relatar o desempenho passado ao público externo; contratos com proprietários e credores.
<b>Posição no Tempo</b>	Histórica, atrasada.
<b>Restrições</b>	Regulamentada; orientada por princípios contábeis geralmente aceitos e por autoridades governamentais.
<b>Tipo de Informação</b>	Apenas mensurações financeiras.
<b>Natureza da Informação</b>	Objetiva, auditável, confiável, consistente, precisa.
<b>Escopo</b>	Altamente agregada; relatórios sobre a organização total.

Fonte: MARTINS (2009)

### 2.3 Contabilidade de Custos

Segundo Sá e Sá (2009, p. 92), contabilidade de custos é

“a parte da Contabilidade que estuda os fenômenos dos custos, ou seja, dos investimentos feitos para que se consiga produzir ou adquirir um bem de venda ou um serviço”.

De acordo com Martins (2009), a contabilidade custos originou-se da contabilidade financeira, devido à necessidade de avaliar estoques na indústria, cuja tarefa já era conhecida na atividade mercantilista.

A função da Contabilidade de Custos, de acordo com Neves e Viceconti (2003) está relacionada ao controle e à tomada de decisão.

Conforme os autores, ela fornece informações para o estabelecimento de padrões, orçamentos ou previsões, e acompanhar o que foi realizado em confronto com os valores programados, destacado na figura 1.

De acordo com Garrison *et all* (2007) para desempenhar as funções de planejamento e controle os gestores necessitam receber informações sobre a organização, que dizem respeito aos custos da organização.

Como instrumento da contabilidade gerencial, o custo é utilizado de diversas formas, dependendo das necessidades da administração, segue Garrison *et all* (2007). Pode ser extraído para elaborar relatórios financeiros de uso externo, para preparar orçamentos de planejamento, ou para tomar decisões.

Para informação de demonstrativos de uso externo, são utilizados valores de custo histórico e para planejamento e tomada de decisões pode-se demandar previsões de custos futuros, complementa os autores.

Os contadores gerenciais necessitam receber informações sobre custos, com vistas à tomada de decisões, conforme Warren *et all* (2008).

Custo é conceituado por Warren *et all* (2008, p. 4) como “desembolso de caixa, ou seu equivalente, ou o compromisso de pagar em espécie no futuro, com o propósito de gerar receitas”.

De acordo com Warren *et all* (2008) as informações sobre os custos são usadas pelos gerentes para estabelecer os preços dos produtos, controlar as operações e preparar as demonstrações financeiras.

Outro ponto destacado pelos autores, é que o sistema de custo melhora o controle, fornecendo informações sobre os custos incorridos em cada setor e no processo de produção.

Para Sá e Sá (2009) as finalidades da Contabilidade de Custos são diversas, entretanto, as principais estão relacionadas no Quadro III a seguir:

**Quadro III – Finalidades da Contabilidade de Custos**

Finalidades da Contabilidade de Custos	
1.	Valor Informativo.
2.	Controle das despesas.
3.	Base para previsões.
4.	Determinação dos preços de vendas.
5.	Determinação do custo marginal para os efeitos dos estudos da produção ótima.
6.	Controle da eficiência técnica de produção.
7.	Controle dos investimentos de capital na produção; medida de reatividade.
8.	Determinação dos pontos de equilíbrio ou pontos críticos ( <i>break-even point</i> ) com os quais se procedem aos diversos estudos de conduta da empresa no mercado.
9.	Levantamento das estatísticas de produção.
10.	Estudos de natureza administrativa como os relativos a salários, manutenção e estoques etc.

Fonte: MARTINS (2009)

Sá e Sá (2009) consideram que, o mais importante não são os registros dos custos, mas sim a interpretação dos fenômenos dos custos, porque eles ditam a orientação administrativa com relação à atuação da organização no mercado.

## 2.4 Contabilidade Gerencial

### 2.4.1 Conceitos

Segundo Ludícibus (2007, p. 22):

“A Contabilidade Gerencial pode ser considerada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório”.

Neste clássico conceito de Ludícibus, verifica-se relação existente com o surgimento da Contabilidade Gerencial descrito por Neves e Viceconti (2003) e Martins (2009).

Iniciado com técnicas e procedimentos da contabilidade financeira e da contabilidade de custos, sofre posteriormente adaptações nas informações para auxiliar a administração em seu processo decisório.

Sá e Sá (2009, p. 96), em seu dicionário de contabilidade definem Contabilidade Gerencial

“Como ramo da contabilidade que, servindo-se dos próprios instrumentos de levantamento e interpretação dos dados quantitativos da empresa, onde informar, orientar e guiar a administração para que possa efetuar as alternativas de gestão e tomar as decisões de modo mais conveniente”.

Na conceituação de Atkinson *et all* (2008), a contabilidade gerencial “é o processo de identificar, mensurar, relatar e analisar informações sobre os eventos econômicos da organização”.

Conceito este, que vem de acordo com Garrison *et all* (2007), que considera a contabilidade gerencial como “processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e reportar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais”.

Em virtude dos diversos conceitos de contabilidade gerencial, Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2008) citam o IMA - *Institute of Management Accountants* emitiu o conceito de contabilidade gerencial “como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação das informações

financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar uma organização e assegurar o uso apropriado e a responsabilização de seus recursos”.

#### 2.4.2 Objetivo da Contabilidade Gerencial

De acordo com Soutes e De Zen (2005) e Soutes (2006), a Contabilidade Gerencial evoluiu mudando e implementando seu foco e objetivo, bem como seu posicionamento no processo de planejamento e tomada de decisões da empresa.

Segundo Atkinson *et all* (2008, p. 36),

“contabilidade gerencial é o processo de produção de informações financeiras e operacionais para funcionários e gerentes. O processo deve ser orientado pelas necessidades de informações interna e deve dirigir suas decisões operacionais e de investimentos”.

Para Atkinson *et all* (2008, p. 81), a contabilidade gerencial participa dos objetivos da organização, pois os contadores gerenciais necessitam “entender a fonte e o foco dos objetivos de uma organização porque avaliam seu desempenho em relação aos seus objetivos”.

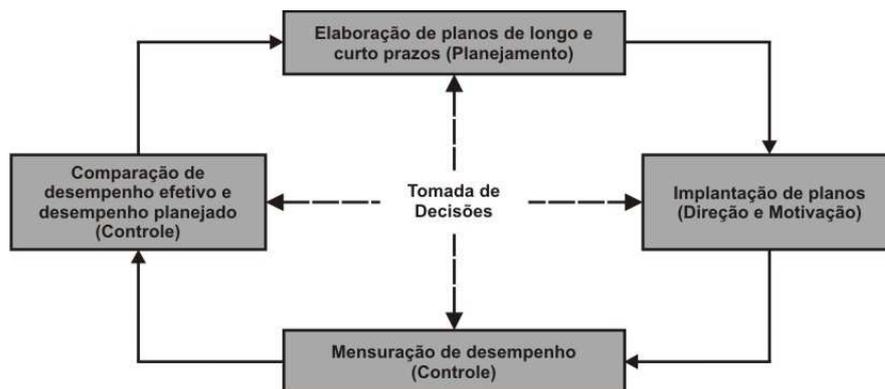
Segundo Jiambalvo (2002), a principal meta da contabilidade gerencial é fornecer informações que ajudem os gerentes a planejar, a controlar as atividades da empresa e a tomar decisões gerenciais.

Na elaboração do planejamento da organização, os contadores gerenciais elaboram os planos financeiros, que são chamados de orçamentos. Quanto a participação no controle, os contadores gerenciais elaboram relatórios denominados avaliação de desempenho.

Para desempenhar esta tarefa de controle, esses relatórios comparam o desempenho de um período anterior com um desempenho planejado, que é o orçamento, conclui Jiambalvo (2002).

Em concordância com os objetivos acima, Garrison *et all* (2007), descreve na Figura III abaixo o “ciclo de planejamento e controle”, onde demonstra o fluxo regular de atividades da contabilidade gerencial desde o planejamento, passando por direção e motivação, controle e voltando para o planejamento.

Os autores acrescentam que essas atividades envolvem a tomada de decisões, isso justifica por essa função é considerada como centro em torno do qual giram as outras atividades.



**Figura III – O Ciclo de Planejamento e Controle**  
**Fonte:** GARRISON, R.H.;NOREEN, E.W.;BREWER, R.C. (2007)

Do mesmo modo, Marion (2009) afirma que, a Contabilidade é o grande instrumento na tomada de decisões, pois registra os dados econômicos mensurados monetariamente e sumarizados em forma de relatórios ou de comunicados, mede os resultados das empresas e avalia o desempenho dos negócios.

Da mesma forma Horngren *et all* (2004), consideram que o objetivo básico da contabilidade gerencial é ajudar na tomada de decisões, podendo ser do presidente de uma empresa, do gestor de produção, do investidor e qualquer usuário que por meio das informações contábeis toma decisões melhores e mais fundamentadas.

Outro objetivo destacado por Atkinson *et all* (2008) da contabilidade gerencial, é a informação gerencial, uma vez que, a informação contábil gerencial orienta várias funções diferentes dentro da organização, como controle operacional, custeio de produto e cliente, controle gerencial e controle estratégico; funções estas detalhadas no Quadro IV a seguir:

**Quadro IV – Funções da informação contábil gerencial**

<b>Funções da informação contábil gerencial</b>	
<b>Controle Operacional</b>	Fornecer informação de <i>feedback</i> sobre a eficiência e a qualidade das tarefas desempenhadas
<b>Custeio de produtos e cliente</b>	Mensurar os custos dos recursos usados para fabricar um produto ou executar um serviço, vendê-lo e entregá-lo aos clientes
<b>Controle gerencial</b>	Fornecer informações sobre o desempenho de gerentes e unidades operacionais
<b>Controle estratégico</b>	Fornecer informações sobre o desempenho competitivo da empresa a longo prazo, as condições de mercado, as preferências dos clientes e as inovações tecnológicas

**Fonte:** ATKINSON,A.A.; BANKER,R.D.; KAPLAN,R.S.; YOUNG,S.M. (2008)

Os autores complementam esta função, considerando que a informação é desagregada e constante, é mais física e operacional do que financeira e econômica. Assim, conforme a informação passa para outro nível, os gestores intermediários fiscalizam o trabalho e tomam decisões sobre recursos financeiros e físicos, produtos, serviços e clientes.

Lopes e Martins (2007) citam o trabalho do IPECAFI – Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, que considera a contabilidade como um sistema de informação e avaliação com fins de subsidiar seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira e de produtividade, com função bastante ampla, pois é também responsável pelo fornecimento de informações de caráter operacional e não somente financeiro.

Nos objetivos descritos pelos diversos autores neste capítulo, é verificada a concordância com os conceitos de contabilidade gerencial descritos no item 2.4.1, que apresentam como pontos em comuns as funções de identificar, mensurar, analisar e de forma quase unânime a tomada de decisão.

## **2.5 Características da Contabilidade Gerencial**

Para Niyama e Silva (2009), a contabilidade gerencial deixa de lado a entidade como um todo e foca as atenções para os centros de custos ou nos processos que interessam à administração interna.

Conforme Jambalvo (2002), a contabilidade gerencial enfatiza as informações que são úteis aos gerentes internos para o planejamento, o controle interno e a tomada de decisão. Dessa forma, caso uma informação precise se desviar dos princípios contábeis para que se torne mais útil aos gerentes internos, tais princípios podem ser abandonados.

Segundo Garrison *et al* (2007), a contabilidade gerencial não é obrigatória, a contabilidade financeira sim. Nenhum órgão oficial define o que a contabilidade gerencial deve fazer, ou mesmo se precisa ser feito.

Dessa forma, como a contabilidade gerencial é opcional, segundo Garrison *et al* (2007), a “pergunta importante é sempre a seguinte: “A informação é útil? e não A informação é exigida?

A contabilidade gerencial não está atrelada a regras e convenções básicas comuns, os seus usuários internos é que estabelecem as regras conforme suas

conveniências e necessidades no que se refere ao conteúdo, forma e frequência das informações (CHING, 2006).

Para Frezatti *et all* (2009), caracterizar os diferentes públicos da contabilidade gerencial e suas diferentes necessidades, define os usuários de dentro da entidade como “os da porta de dentro”, e chama os usuários externos de “os da porta de fora” da entidade.

Os da “porta de dentro”, são os gestores e profissionais da entidade que necessitam e têm acesso a informações com maiores detalhes e peculiaridades, e as tornam mais flexíveis dentro de suas conveniências no que se refere a conteúdo, detalhe, frequência e rapidez.

Os usuários da “porta de fora”, são os credores, investidores, fornecedores, concorrentes, os órgãos oficiais e outros, que segundo Frezatti *et all* (2009), são atendidos conforme o disposto em leis, regras e regulamentos referentes à disponibilidade de informações e periodicidade.

Pela definição de Frezatti *et all* (2009), “da porta de dentro da organização” é denominada contabilidade gerencial e a contabilidade “da porta para fora da entidade” é denominada contabilidade financeira.

Conforme as demandas da empresas, as informações podem ser atendidas por meio dos mesmos números, da mesma base de dados, haja vista, que a contabilidade gerencial seria a contabilidade financeira com mais detalhes.

Para Ching (2006), o que diferencia a contabilidade gerencial da financeira são as informações produzidas. A gerencial ultrapassa os números e as medidas financeiras, se complementando com informações físicas e operacionais, subsidiando os usuários internos da organização com informações essenciais para as tomadas de decisões corretas.

Dessa forma, Ching (2006) enumera as diferenças entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira, demonstradas no Quadro V.

**Quadro V – Diferenças entre a contabilidade financeira e a gerencial**

	<b>Contabilidade financeira</b>	<b>Contabilidade gerencial</b>
Usuários	Primordialmente o público externo	Pessoas dentro da organização
Tipo de informação	Somente medidas financeiras	Medidas financeiras mais operacionais e físicas
Foco no tempo	Avaliação de desempenho voltado ao passado	O que ocorre no momento e orientada para o futuro
Natureza da informação	Objetividade dos dados, confiável e auditável	Ênfase na relevância dos dados subjetiva e flexível
Restrição	Regras definidas por princípios contábeis e autoridades governamentais	Sistema e informações para atender às necessidades dos usuários
Escopo	Informações agregadas e resumidas sobre a organização como um todo	Informações desagregadas, relatórios sobre produtos, clientes em qualquer nível
Comportamento	Preocupação com o modo como os números da empresa irão afetar o comportamento externo	Preocupação com o modo como as medidas e os relatórios irão influenciar o comportamento dos gerentes

Fonte: CHING;H.Y (2006)

## 2.6 Evolução da Contabilidade Gerencial

De acordo com Ching (2006), à medida que as empresas se inseriam em novas regiões geográficas e as suas operações se tornavam mais complexas, os gestores sentiam necessidades de informações e relatórios mais completos, não somente com conteúdo de ordem financeira, para que subsidiassem suas tomadas de decisões.

A contabilidade gerencial, da mesma forma como outras áreas ligadas às ciências econômicas, segundo Soutes e De Zen (2005) apresentou evolução, alterando seu foco e objetivo, assim como seu posicionamento no processo de planejamento e tomada de decisões dentro da entidade.

Segundo Frezatti. Nascimento, Rocha e Junqueira (2009), em 1988 a *Internacional Federation of Accountants*, IFA, emitiu o pronunciamento denominado *Internacional Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), considera que nos diversos estágios da Contabilidade Gerencial das organizações são levados em conta a utilização de alguns artefatos. Os estágios são:

- Estágio 1 – Antes de 1950, o foco principal era a apuração dos custos e controle financeiro por meio do orçamento. Nesse estágio, o orçamento, previsões e controle de processos eram as atividades evidenciadas.
- Estágio 2 – Observa-se um destaque significativo no suprimento de informações através de tecnologias, ênfase na análise do processo decisório e contabilidade por responsabilidade.
- Estágio 3 – Atenção dada aos projetos de redução de desperdício e gestão de custos. A etapa de estruturação dos projetos de qualidade, de normatização, foi uma etapa relevante percorrida numa época em que o crescimento dos negócios globalizados demandava redução de custos.
- Estágio 4 – A atenção foi mudada para a criação do valor, com ênfase para o valor dos clientes, valor dos acionistas e inovação organizacional. A criação do valor é um estágio direcionado para o resultado de longo prazo, considerando que o valor é uma dimensão com pretensão futura. Desta forma, surgem os artefatos da contabilidade gerencial que possibilitassem o monitoramento do planejamento, tais como indicadores de desempenho múltiplo e outros instrumentos.

Conforme Beuren e Grande (2009, p.5), citando o IMAP I (IFAC, 1998),

“a passagem de um estágio para outro se deu de forma gradual, sendo que cada estágio representou uma adaptação a um novo conjunto de condições com o qual as organizações se depararam. Assim, cada estágio é uma combinação do velho com o novo, sendo o velho remodelado para se encaixar ao novo, de maneira que houvesse uma adaptação ao conjunto de condições atuais do ambiente”.

Segundo Soutes e De Zen (2005) os artefatos tradicionais e modernos de contabilidade gerencial encontrados nos quatro estágios evolutivos definidos no *Internacional Management Accounting Practice 1* (IMAP 1) são:

### **Estágio 1**

Denominado de estágio da “Determinação dos custos e controle financeiro” podem ser classificados os seguintes artefatos:

- Custeio por absorção;
- Custeio variável;
- Controle financeiro e operacional; e
- Orçamento anual.

## **Estágio 2**

Chamado de estágio da “Informação para planejamento e controle gerencial” apresentou os seguintes artefatos:

- Custo padrão;
- Custo Baseado em Atividades (ABC);
- Método de custeio RKW;
- Orçamento de capital; e
- Descentralização.

## **Estágio 3**

Denominado “Redução de perdas de recursos em processos organizacionais, apresentou os seguintes artefatos:

- Gestão Baseada em Atividades (ABM);
- Centros de responsabilidade;
- Preço de transferência;
- Custeio Meta;
- Método de Custeio *Kaisen*; e
- Custeio do ciclo de vida.

## **Estágio 4**

Chamado de “Criação de valor através do uso efetivo dos recursos, apresentou os seguintes artefatos:

- Planejamento estratégico;
- *Balanced scorecard*; e
- Método de avaliação de desempenho, EVA e MVA.

No tópico seguinte estão descritos as Variáveis do Ambiente Empresarial, que conforme Lopes e Martins (2007 p.97), autores que utilizam a linha de pesquisa chamada teoria das organizações “busca encontrar relações entre os aspectos organizacionais e o comportamento das firmas e as respectivas variáveis contábeis”.

### 2.6.1 Variáveis do Ambiente Empresarial

De acordo com Castiglia e Malschitzky (2007), as definições de cultura

organizacional apresentam como característica comum a subjetividade. A singularidade de cada organização demonstra o que cada empresa tem como valores, regras, crenças, nos símbolos e nas interações entre seus participantes.

Cultura é definida por Occhialini (2002, p. 96)

“Conjunto de comportamentos existentes num ambiente como consequência da exigência ética, estética e do estilo gerencial dos líderes da empresa. Cultura é a experiência que um grupo adquire à medida que resolve seus problemas de adaptação externa e integração interna, e que funciona suficientemente bem para ser considerada válida. Por isso pode ser entendida, debatida, trabalhada e modificada para ampliar o nível motivacional das pessoas”.

No ponto de vista de Borges (2008), a cultura não aparece do nada, normalmente é transmitida e influenciada pelos fundadores da organização e quando estabelecida, esta cultura dificilmente se desfaz.

“Buscam por profissionais que tenham a mesma forma de pensar que eles, socializam esses funcionários e o comportamento do fundador serve como modelo, incentivando os colaboradores a agirem e pensarem como ele”, conforme Borges (2008).

Continuando o tema Borges (2008) esclarece que, a cultura tem grande influência no comportamento do funcionário, e conforme a organização vai crescendo os valores vão sendo compartilhados e fortalecidos, assegurando que todos caminhem na mesma direção. E desta forma, a cultura vai “determinar a missão, o nascimento e o estabelecimentos dos objetivos da empresa”.

De acordo com Castiglia e Malschitzky (2007), a Cultura apresenta características diferentes de ambiente para ambiente empresarial, surgem referências pelos líderes da organização que moldam suas equipes conforme seus ideais, valores, crenças e objetivos, com base na cultura geral da organização.

Dessa forma, podem adquirir características específicas, normalmente dependendo do modelo de gestão adotada pelo chefe do grupo, e vão refletir nas maneiras diversas de funcionamento na comunicação autonomia dos funcionários, necessidade de autorização e clima.

Assim, “a cultura organizacional irá determinar grande parte dos comportamentos intraorganizacionais como: relações interpessoais, a comunicação, o processo produtivo, a busca de qualidade” e a gestão econômica, complementam Castiglia e Malschitzky (2007).

Nesse sentido, levando em consideração que os autores acima descrevem que os ambientes empresariais apresentam características diferentes, este trabalho definiu as variáveis abaixo como forma de conhecer qual a relação da cultura organizacional e a utilização da Contabilidade como instrumento de gestão.

- Obtenção de resultados pela organização;
- Recursos e despesas da organização;
- Produtividade do pessoal;
- Planejamento;
- Controle;
- Coordenação;
- Avaliação e crítica;
- Comunicação;
- Tratamento e solução de conflitos; e
- Criatividade.

Através destas variáveis são conhecidos os seguintes ambientes empresariais, que são conceituados por Castiglia e Malschitzky (2007) conforme abaixo:

- Ambiente Neutro;

Neste tipo de organização os funcionários, geralmente, se preocupam pouco com a obtenção de resultados, visto como segundo de exclusiva responsabilidade da alta direção. A sensação vigente na organização será, provavelmente, de grande distância entre os empregados e a alta direção. Esta não aparece, não emanando diretrizes, a não ser ocasionalmente.

O planejamento, quando ocorre, existe para superar problemas inesperados que estouraram. O controle é caracterizado principalmente por esporádicas ações punitivas sendo que há uma ausência geral de avaliação sistemática dos trabalhos.

É comum encontrar departamentos estanques e departamentos altamente especializados funcionam melhor neste tipo de empresa. Departamentos administrativos ou de produção, cuja tecnologia e natureza do trabalho são mais rotineiras, deverão achar-se confusos e sem saber para onde caminhar.

Pessoal imaturo, ou pouco conhecedor da organização provavelmente ficará esperando que se lhes diga o que fazer, perdendo e fazendo tentativas pouco produtivas de levar seu trabalho adiante. Os conflitos que surgem são,

principalmente, de natureza pessoal, uma vez que o ambiente não incentiva as discussões profissionais.

- Ambiente Diretivo;

Tende a haver pouca participação dos subordinados no processo de tomada de decisões. O poder tende a concentrar-se nas mãos do pessoal de cúpula. Os subordinados apenas executam as ordens recebidas, sem possibilidades de desenvolver a sua criatividade. Geralmente não lhes é permitido escolher como farão o trabalho, de vez que as ordens vindas de cima determinam como deverá ser feito.

Pode haver sérios descontentamentos camuflados e ocultos do pessoal da chefia, uma vez que os subordinados temem punições. Indivíduos muito autônomos e agressivos profissionalmente, somente se darão bem nesta empresa se ocuparem posições de poder na hierarquia. Em posições subordinadas tenderão a sair ou a criar problemas.

- Ambiente Espírito de Equipe;

Há uma adequada distribuição de responsabilidade e autoridades sendo as decisões partilhadas entre a alta cúpula e os diversos níveis de chefia. Os subordinados são informados claramente do que se espera deles e a organização se mostra receptiva às reivindicações de apoio formuladas por eles.

Os subordinados têm possibilidade de inovar no trabalho, ou de determinar eles próprios como o realizarão, uma vez que apresentam os resultados desejados e atuam dentro das normas e procedimentos vigentes. Há um sistema de delegação eficaz, embora possa haver freqüentes solicitações de maior autonomia no trabalho, especialmente no caso dos subordinados que executam atividades complexas ou técnicas, ou de nível sócio-econômico elevado.

Nota-se a presença constante de divergências profissionais, as quais levam à modificações nos procedimentos usuais de trabalho.

Atritos mais sérios são enfrentados abertamente, e trata-se de solucioná-los razoavelmente de maneira que não impeçam o andamento do trabalho.

Constata-se uma identificação dos objetivos organizacionais dos objetivos pessoais dos integrantes da organização conseqüentemente o moral do grupo é muito alto.

- Ambiente Protetor; e

Neste tipo de organização ocorre, em geral, um nível destacado de delegação

de responsabilidades e autoridades e “de cima para baixo”. O pessoal pode, via de regra, executar o trabalho com autonomia, da maneira como desejar. Há uma acentuada preocupação da organização com as relações humanas: esforços são feitos constantemente para evitar que as pessoas entrem em atritos sérios.

Constata-se, no entanto, certo conformismo e acomodação das pessoas nos níveis inferiores. No entanto, é provável que num ambiente mais permissivo como este, o pessoal não se sinta realmente obrigado a obter produção em maior quantidade e de maior qualidade. Isso pode decorrer do fato de que, em geral, neste tipo de organização, a cúpula não deixa realmente claro para o pessoal “de baixo” o que é abaixo do que se poderia obter com um pouco mais de esforço.

- Ambiente Político.

Nesse tipo de organização constata-se uma preocupação muito grande com a observância dos usos e costumes; não se estimulam, pois, sugestões que conflitem com os mesmos.

Esse fato faz gerar comportamentos prudentes e defensivos nos vários níveis de chefias e entre os subordinados, em geral.

Há um grande consumo interno de energia no sentido de pessoas ou grupos de pessoas se protegerem e justificar as medidas.

As decisões são tomadas com bases, principalmente no passado, não levando em consideração pressuposições e oportunidades surgidas.

As pessoas de grande iniciativa podem sentir-se tolhidas nesse tipo de organização.

## **2.7 Artefatos da Contabilidade Gerencial**

Para Frezatti *et al* (2009, p. 14) “a palavra artefato foi adotado por um motivo racional, com objetivo de trazer certa organização aos elementos do controle gerencial”.

Muitos artefatos surgiram de forma normativa e prescritiva, sem a fundamentação teórica que comprovasse a sua utilidade para a organização, segundo os autores.

Entretanto, complementa Frezatti *et al* (2009, p. 180), os artefatos

“formam uma importante tentativa de resposta da contabilidade gerencial à relevância perdida e são consequência de uma disciplina que está extremamente ligada ao mundo real, que demanda novos artefatos para soluções dos problemas de gestão quase que diariamente”.

Segundo Frezatti *et all* (2009), são os seguintes os estágios dos artefatos:

Conceitos são imagens mentais de objetos, que aparecem como ferramenta fundamental do pensamento na função de identificar, descrever e classificar diferentes situações e aspectos da realidade;

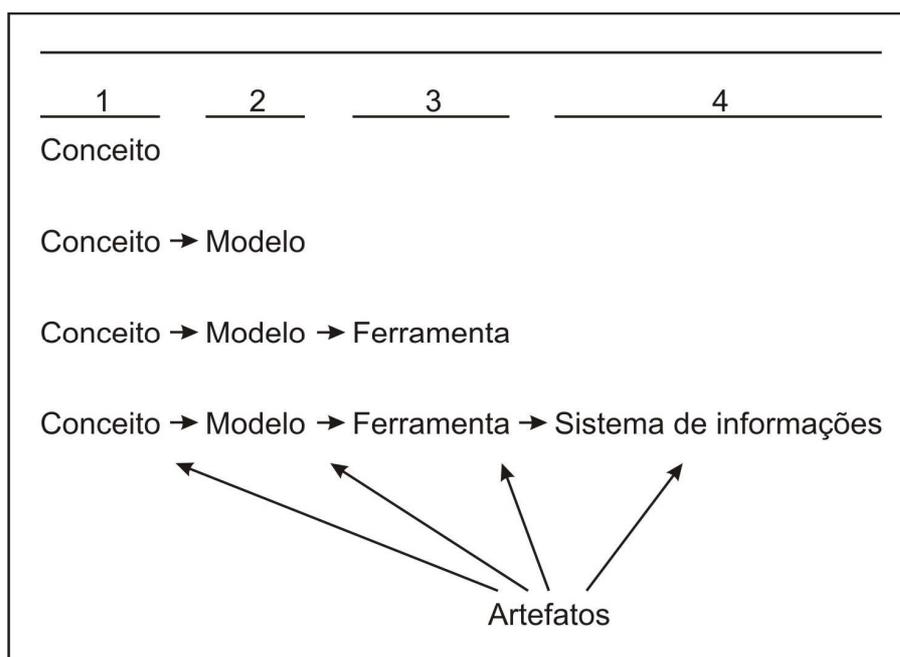
Modelo é a representação de objetos, sistemas e processos, elaborado com o objetivo de facilitar o entendimento, representando graficamente e facilitando a visualização;

Ferramenta é todo instrumento necessário à prática profissional; e

Sistema, “é um conjunto de partes integrantes e interdependentes que, conjuntamente, forma um todo unitário com determinado objetivo e efetua determinada função, de acordo com Bertalanffy (1977) *apud* Frezatti *et all* (2009)

No âmbito do controle gerencial são encontrados conceito (ciclo de vida, por exemplo), sistema (de informações, por exemplo), método (de custeio, por exemplo), um modelo (BSC - Balanced Scorecard, por exemplo), uma ferramenta (orçamento anual, por exemplo).

A evolução de um estágio ocorre, por exemplo, quando um conceito se transforma em modelo, e por meio de um sistema de informação chega ao usuário em forma de relatórios. Já o artefato, não necessariamente percorre todos os estágios, conforme demonstra na Figura IV a seguir.



**Figura IV – Estágio dos artefatos**

**Fonte:** FREZATTI, F; ROCHA,W; NASCIMENTO,A,R; JUNQUEIRA,E (2009)

Conforme Frezatti *et all* (2009), são considerados aceitos pela comunidade diversos artefatos, tais como:

- Análise do ponto de equilíbrio;

Segundo Warren *et all* (2008), ponto de equilíbrio é o nível de operações no qual as receitas e os custos expirados (despesas) de uma empresa são exatamente iguais. Em equilíbrio, uma empresa não tem lucro nem prejuízo operacional. O ponto de equilíbrio é útil no planejamento empresarial quando as operações se expandem ou encolhem.

De acordo com Neves e Viceconti (2003), o ponto de equilíbrio é a quantidade mínima que a empresa deve produzir para que não tenha prejuízo. São três as formas de definir o ponto de equilíbrio:

- a) Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC) é a quantidade que equilibra a receita total com a soma dos custos e despesas relativos aos produtos vendidos;
  - b) Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE) é a quantidade que iguala a receita total com a soma dos custos e despesas acrescida de uma remuneração mínima sobre o capital investido pela empresa. Esta remuneração mínima corresponde à taxa de juros de mercado multiplicado pelo capital e é denominada de Custo de Oportunidade. O custo de oportunidade representa a remuneração que a empresa obteria se aplicasse seu capital no mercado financeiro, ao invés de seu próprio negócio; e
  - c) Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF) é a quantidade que iguala a receita total com a soma dos custos e despesas que representam desembolso financeiro para a empresa. Dessa forma, os encargos de depreciação são excluídos do cálculo do PEF por não representarem desembolso para a empresa.
- Análise de indicadores de liquidez;

Segundo Reis (2009), permite verificar a capacidade de pagamento, ou seja, quanto à empresa tem de valores disponíveis e realizáveis em determinado período para garantir o pagamento de suas dívidas vencíveis no mesmo período. Estão assim demonstrados no Quadro VI:

**Quadro VI – Significado dos Índices de Liquidez**

Índices de Liquidez	Fórmulas	Significado
Liquidez Corrente	$\frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$	Revela a capacidade de pagamento em curto prazo.
Liquidez Seca	$\frac{(\text{Ativo Circulante} - \text{Estoque})}{\text{Passivo Circulante}}$	Revela a capacidade de pagamento em curto prazo sem contar com os estoques.
Liquidez Geral	$\frac{\text{Ativo Total}}{\text{Passivo Total}}$	Mede a capacidade de pagamento geral.

Fonte: MARTINS (2009)

- Análise de indicadores de endividamento;

Segundo Iudícibus (2010), estes indicadores relacionam as fontes de fundos entre si, procurando mostrar a posição do capital próprio em relação ao capital de terceiros. Seus quocientes estão expostos no Quadro VII:

**Quadro VII – Significado dos Índices de Endividamento**

Índices de Endividamento	Fórmulas	Significado
Participação de Capitais de Terceiros sobre Recursos Próprios	$\frac{\text{Exigível Total}}{\text{Exigível total} + \text{PL}}$	Relaciona o Capital de Terceiros com o Capital total (de terceiros e próprios)
Capital de Terceiros sobre Capitais Próprios	$\frac{\text{Exigível Total}}{\text{PL}}$	Representa a dependência de capitais de terceiros
Participação das dívidas de curto prazo sobre endividamento total	$\frac{\text{Passivo Circulante}}{\text{Exigível Total}}$	Representa qual a parcela que se vence no curto prazo no endividamento total

Fonte: MARTINS (2009)

- Análise de indicadores de rentabilidade;

Mede a capacidade de produzir lucro de todo o capital investido nos negócios (próprios e de terceiros) (Reis, 2009). Seus principais índices demonstrados no Quadro VIII são:

**Quadro VIII – Significado dos Índices de Rentabilidade**

Índices de Rentabilidade	Fórmulas	Significado
Margem de Lucro	$\frac{\text{Lucro Operacional}}{\text{Receita Líquida}}$	Indica qual a porcentagem de lucro contida em cada unidade monetária de mercadoria vendida.
Rentabilidade (retorno) do Investimento	$\frac{\text{Lucro Operacional}}{\text{Ativo}}$	Representa o nº de anos que o investimento total levará para retornar sob a forma de lucro.
Remuneração (retorno) do Capital Próprio	$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Capital Próprio}}$	Cada \$ 1,00 investido pelos proprietários obtém um retorno de \$ x.

Fonte: MARTINS (2009)

- Análise de balanços;

Compreende o estudo da situação da empresa como ela se apresenta em um determinado momento, sem se preocupar com o passado ou com o futuro (Reis, 2009).

Segundo Iudícibus (2010) a análise de balanços é “a arte de saber extrair relações úteis, para o objetivo econômico que tivermos em mente, dos relatórios contábeis tradicionais e de suas extensões e detalhamentos, se for o caso”.

- Orçamento anual tradicional;

Segundo Frezatti (2006), é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado período. O orçamento é mais que previsão para o exercício seguinte deve estar pautada no compromisso dos administradores em termos de metas a serem atingidas.

O orçamento deve contemplar as prioridades e os rumos que a entidade deve tomar no período especificado, bem como proporcionar condições de avaliação de desempenho da organização, suas áreas internas e seus gestores.

Frezatti (2006) complementa que, o orçamento é uma ferramenta fundamental para o *accountability*, a obrigação dos gestores de prestar conta de suas atividades. Fato decorrente em razão de que os compromissos dos gestores, quando não especificados no plano estratégicos passam a ser estabelecidos no momento da elaboração do orçamento.

- Análise de custos e rentabilidade dos produtos;

Segundo Neves e Viceconti (2003), é o processo utilizado para projetar o

lucro que seria obtido a diversos níveis possíveis de produção e vendas, bem como para analisar o impacto sobre o lucro de modificações de preço de venda, nos custos ou em ambos. Esta análise é baseada no Custeio Variável e, através dela é estabelecida qual a quantidade mínima que a empresa deverá produzir e vender para que não incorra em prejuízo.

Para Warren *et al* (2008), é a análise que fornece ao gestor informações úteis para tomada de decisões, podendo ser utilizada para ajustar preços de venda, selecionar o composto de produtos de venda, escolher estratégias de marketing e analisar os efeitos dos custos sobre os lucros.

- Custeio por absorção;

A soma de todos os custos (materiais diretos, mão-de-obra direta e de apoio) atribuídos a um produto, conforme Atkinson *et all* (2008).

De acordo com Neves e Viceconti (2003), custeio por absorção é o processo de apuração de custos que tem por objetivo ratear todos os seus elementos (fixos ou variáveis) em cada fase da produção. Logo um custo é absorvido quando for atribuído a um produto ou unidade de produção, assim cada unidade ou produto receberá sua parcela no custo até o valor aplicado seja totalmente absorvido pelo Custo dos Produtos Vendidos ou pelos Estoques Finais.

- Custeio variável;

Custeio variável ou custeio direto é alocação somente dos custos de produção variáveis (materiais diretos, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação variáveis) no custo do produto (Warren *et all* 2008).

Segundo Neves e Viceconti (2003), custeio variável é um processo que consiste em considerar como Custo de Produção do Período apenas os custos variáveis incorridos. Os custos fixos, pelo fato de existirem independentemente da produção, não são considerados como custos de produção e assim como despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período.

- Custeio padrão;

É a produção baseada em padrões preestabelecidos para volume de recursos das atividades que devem ser consumidos por produto ou outra unidade de *output* e o preço desses recursos (Atkinson, Banker, Kaplan e Young, 2008).

De acordo com Martins (2009) o custeio padrão corresponde ao valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para um determinado produto ou serviço, mas com a diferença de levar em conta as deficiências sabidamente

existentes em termos de qualidade de materiais, mão-de-obra, equipamentos, fornecimentos de energia e outros.

- Custeio ABC;

Ou Custeio Baseado em Atividades é o procedimento que mensura os custos de produtos, serviços e clientes. Primeiramente o custeio ABC atribui os custos dos recursos às atividades desempenhadas pela organização. A seguir, os custos dessas atividades são alocados aos produtos, clientes e serviços que se beneficiam ou estão criando a demanda para as atividades, segundo Atkinson *et. all* (2008).

Para Neves e Viceconti (2003), o Custeio ABC surgiu como uma forma de tentar alocar os recursos produtivos da empresa de uma forma mais eficiente. O ABC considera que os recursos (fatores produtivos) são consumidos pela atividade não pelos produtos que ela fabrica.

Nesse sentido, Neves e Viceconti (2003), considera que o objetivo do ABC é rastrear quais atividades da empresa que estão consumindo de forma mais significativa seus recursos. Assim os custos são direcionados para essas atividades e destas para os bens fabricados.

- *Balanced scorecard* BSC;

Segundo Kaplan e Norton (2006), o BSC é um sistema de mensuração e gerenciamento que visualiza o desempenho de uma unidade a partir de quatro perspectivas: financeira, do cliente, do processo empresarial interno e de aprendizagem e crescimento, conforme definições abaixo:

Perspectiva Financeira: tem por objetivo especificar os fatores críticos de sucesso requerido pelo *shareholders*, por exemplo, lucratividade, crescimento das vendas e retorno sobre o investimento, que serão utilizados para avaliar se a estratégia da empresa está contribuindo ou não para o seu alcance.

Perspectiva dos Clientes: as empresas identificam os segmentos dos clientes e os segmentos de mercado nos quais desejam competir, gerenciando fatores críticos de sucesso relacionados aos clientes, por exemplo, satisfação, fidelidade, retenção, captação e lucratividade.

Perspectivas dos Processos Internos: tem como foco a necessidade de criação de valores para os clientes e para os acionistas, identificando os processos mais críticos para a satisfação das necessidades dos mesmos.

Perspectiva de Aprendizagem e Crescimento: são desenvolvidos objetivos e medidas para orientar o aprendizado e o crescimento organizacional. Enquanto as

demais perspectivas revelam onde a empresa deve se destacar para obter um desempenho excepcional, a perspectiva do aprendizado e crescimento oferece a infra-estrutura que possibilita a consecução desses objetivos.

- Sistema de informações gerenciais;

Conjunto de recursos e procedimentos interdependentes que interagem para produzir e comunicar informações para a gestão, conforme Frezatti *et al* (2009).

- EVA *economic value added*;

É o lucro operacional líquido que um centro de investimento obtém acima do retorno sobre seus ativos operacionais. Em formação de equação, o lucro residual ou EVA é calculado da seguinte maneira, segundo Garrison *et al* (2007).

$$\text{Lucro Residual} = \text{Lucro Operacional Líquido} - (\text{Ativos operacionais médios} \times \text{Taxa mínima exigida de retorno})$$

- Planejamento estratégico formal;

“É um processo que prepara a empresa para o que está por vir” (PADOVEZE, 2003).

Um plano estratégico é a visão específica do futuro da empresa, que contém as seguintes descrições, complementa Padoveze (2003): como será a atuação da empresa, quais os mercados em que ela irá competir, quais os competidores do mercado, quais produtos e serviços a empresa oferecerá, quem são e como são os seus clientes, que valor oferecerá a seus clientes através de seus produtos e serviços, quais vantagens ela terá no longo prazo, qual será ou deverá ser o seu porte, qual será ou deverá ser a sua rentabilidade, quanto será agregado de valor ao acionista.

- Avaliação de desempenho.

Segundo Beuren (2009) é o monitoramento e reavaliação das operações diárias da empresa, com o objetivo de garantir sincronismo entre a definição e a execução da estratégia.

Considerando, que esta pesquisa tem como um dos objetivos específicos identificar o perfil empresarial, serão descritos os conceitos das variáveis do ambiente empresarial que serão abordadas neste trabalho:

- Obtenção de resultados pela organização;

Para Galindo (2005), a obtenção de resultados pela organização corresponde ao “alinhamento e a sinergia entre os processos operacionais e gerenciais com a visão e missão da empresa”.

Assim, quando a estratégia empresarial é descrita como processo de obtenção de resultados pela organização, torna-se necessária estabelecer um sistema de gestão estratégica que tenha capacidade de integrar e alinhar os processos operacionais, ocasionando uma concreta relação entre os resultados operacionais e os resultados financeiros.

Seguindo sobre o tema, o autor descreve que o BSC *Balanced Scorecard* representa um “sistema de alinhamento e controle da empresa”.

- Recursos e despesas da organização;

Os recursos referem-se aos ativos da organização e têm essa definição na estrutura do IASB conforme Niyama e Silva (2009): “um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que futuros benefícios econômicos resultem para a entidade”.

As despesas da organização têm essa definição na estrutura do IASB conforme Niyama e Silva (2009): “decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou existência de passivos, que resultam em decréscimos do patrimônio líquido”.

- Planejamento;

Segundo Sanvicente (2000 p. 16).

“Planejar é estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, estimar os recursos a serem empregados e definir as correspondentes atribuições de responsabilidades em relação a um período futuro determinado, para que sejam alcançados satisfatoriamente os objetivos porventura fixados para uma empresa e suas diversas unidades”

- Controle;

De acordo com Brito (2003), o Controle é a fase do processo de gestão, de “produzir e revisar modelos para apreciar a performance e para fornecer linhas gerais e base à gerência, para que possam assegurar a comparação dos resultados realizados com esses padrões, se valendo de informações financeiras e não financeiras”.

- Coordenação;

Segundo Lopes e Martins (2007 p. 91), dentro das organizações dois aspectos são centrais: coordenação e motivação. “As atividades de coordenação envolvem a decisão dos níveis de responsabilidade, mensuração de *performance* dentro das responsabilidades e conseqüentemente remuneração dos responsáveis”.

A atividade de coordenação tem seu desempenho influenciado pelo nível de centralização das decisões definido na organização.

Quando o modelo de decisões utilizado na organização é de forma centralizada, a coordenação é facilitada, mas ocorre deficiência no fluxo de informações para os executivos, haja vista, a falta de interesse dos níveis hierárquicos inferiores no processo decisório.

Ainda, os autores complementam que em modelos de decisões descentralizados, os níveis hierárquicos mais baixos ganham autonomia e interesse no processo decisório, mas a coordenação das atividades fica prejudicada.

Para finalizar, os autores definem que não se deve definir um nível de organização sem que os incentivos dos agentes sejam levados em consideração.

Dessa forma, os administradores não tomarão decisões contrárias a seus interesses e adotarão mecanismos de coordenação da empresa em acordo com os interesses dos agentes.

- Avaliação e crítica;

De acordo com Peleias (2002), refere-se ao ato de se atribuir valor, podendo ser entendido como num sentido qualitativo de mérito ou importância, bem como no sentido qualitativo de mensuração.

Seguindo, o autor complementa, que a avaliação expressa a idéia de julgamento, formação de juízo ou atribuição de conceito. Relativamente a um desempenho econômico, a avaliação requer padrões em termos informativos, que se tornem parâmetros que permitam a realização desse julgamento. Dessa forma a avaliação das atividades requer mensuração ou quantificação de um desempenho planejado e um realizado para que sejam confrontados.

- Comunicação;

Para Oliveira (2009), a comunicação é um instrumento de transmitir informações.

A comunicação poder ser efetuada utilizando-se a telefonia convencional e computadorizada, telefonia móvel, internet, intranet e outros.

No ponto de vista do autor, a comunicação entre as “pessoas (funcionários, chefes, diretores etc.) sobre as ocorrências, necessidades e intenções da empresa é muito importante para o adequado andamento dos negócios”.

Assim, ela torna-se “importante pelo fato que se deve comunicar oportunamente com as pessoas certas, na quantidade certa, evitando, assim, comunicação em excesso ou em duplicidade”.

Desta forma, a comunicação se torna relevante, desde que ela seja adequada e esteja disponível no momento oportuno, para que o gestor tenha condições de planejar, executar e controlar seu desempenho.

Finalizando sobre o tema, o autor descreve que a informação é um redutor da incerteza inerente ao processo decisório, e que o valor da informação surge do acréscimo ao resultado que gera.

- Criatividade.

Segundo Occhialini (2002) a criatividade é uma “atividade do cérebro por inteiro, mas intimamente ligada à crença”.

Ninguém poderá ser criativo se não houver uma visão, um sonho, um desejo ou uma crença, uma vez que, ninguém poderia ser capaz de procurar novas soluções em algo que não acredita ou considera sem interesse.

A criatividade é amparada pela crença de que a contribuição criativa faz a diferença, de que existe um ambiente favorável na organização, para quem se arrisca a apresentar “o sonho” e que esta contribuição será compartilhada e atenderá as necessidades da empresa.

Na etapa seguinte, estão descritos os procedimentos metodológicos que serão utilizados nesta pesquisa, com vistas a atingir os objetivo geral e os objetivos específicos.

### **3 METODOLOGIA**

A metodologia, segundo Lakatos e Marconi (2009) é a etapa da pesquisa que abrange maior número de itens, pois responde, a um só tempo, às questões Como?, Com quê?, Onde?, Quanto?.

Os métodos e procedimentos, segundo Lakatos e Marconi (2009, p. 110) constituem “etapas mais concretas da investigação, com finalidade mais restrita em termos de explicação geral dos fenômenos menos abstratos. Pressupõem uma atitude concreta em relação ao fenômeno e estão limitados a um domínio particular”.

Os principais métodos de procedimento segundo as autoras são: histórico, comparativo, monográfico ou estudo de caso, estatístico, tipológico, funcionalista e etnográfico.

Para Beuren *et al* (2009, p. 30), o método “é o ordenamento que se deve auferir aos diferentes processos necessários para alcançar determinado fim estabelecido ou um objetivo esperado”.

Beuren *et al* (2009), citando Cervo e Bervian (1983), considera importante a distinção entre um método e seus procedimentos. Método é o dispositivo ordenado, em um plano geral, e procedimento é a aplicação específica do plano metodológico e a forma especial de executar o plano.

Segundo Menezes e Silva (2001), nesta etapa dos procedimentos metodológicos são definidos o tipo de pesquisa, a população (universo da pesquisa), a amostragem, os instrumentos de coleta de dados e a forma como pretende tabular e analisar seus dados.

#### **3.1 Tipologia de Pesquisa**

Para Gil (2009, p.17), pesquisa é o “procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”.

A pesquisa é feita, segundo Gil (2009), quando as quantidades de informações disponíveis não são suficientes para responder determinado problema, ou quando as informações adquiridas não estão devidamente em ordem ou não estão totalmente relacionadas ao problema.

Para Oliveira (2003), a pesquisa é a realização de um estudo planejado e seu objetivo é descobrir respostas para problemas através de aplicação de métodos científicos.

Ainda, Oliveira (2003), descreve que a pesquisa sempre inicia de um problema, de uma interrogação, em que a quantidade de conhecimentos obtidos não fornece a resposta adequada.

Segundo Beuren *et al* (2009), as tipologias de pesquisas que podem ser consideradas mais aplicáveis à contabilidade estão agrupadas em três categorias:

Primeira tipologia de pesquisa é quanto aos objetivos, que contempla a pesquisa exploratória, descritiva e explicativa;

Segunda tipologia de pesquisa é quanto aos procedimentos, que aborda o estudo de caso, o levantamentos, a pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental;

E a terceira tipologia de pesquisa é quanto à abordagem do problema, que compreende a pesquisa qualitativa e a quantitativa.

### 3.1.1 Quanto aos objetivos da pesquisa

Segundo Gil (2009) e Beuren *et al* (2009), o que define a classificação ou o enquadramento em um ou outro tipo de pesquisa são os objetivos estabelecidos no trabalho.

Desta forma, segundo Gil (2009), existem três tipos de pesquisa e estas podem ser classificadas quanto a seus objetivos em:

- a) Exploratórias: é a pesquisa que têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. O objetivo principal deste tipo de pesquisa é o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições. Estas pesquisas envolvem (a) levantamento bibliográfico, (b) entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisa, e (c) análise de exemplos.
- b) Descritivas: este tipo de pesquisa tem com objetivo primordial a descrição de características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. Esta pesquisa apresenta como característica mais significativa a utilização de técnicas

padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e observação sistemática. Esta pesquisa, juntamente com as exploratórias, são as que habitualmente realizam os pesquisadores sociais e também são as mais solicitadas por organizações como instituições educacionais, empresas comerciais, partidos políticos e assumem normalmente a forma de levantamento.

- c) Explicativas: esta pesquisa tem como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos. Esse tipo de pesquisa é a que mais aprofunda o conhecimento da realidade, haja vista, explicar a razão e o porquê das coisas. Considera-se que o conhecimento científico está amparado nos resultados oferecidos pelos estudos explicativos. Porém, as pesquisas exploratórias e descritivas não têm menos valor, porque geralmente são etapas prévias indispensáveis para que se consigam explicações científicas.

Considerando os conceitos descritos acima quanto à questão de pesquisa e objetivo, o presente trabalho foi ser classificado quanto a seus objetivos como uma pesquisa descritiva, considerando os seguintes: A pesquisa descreve as características da população envolvida: Proprietários, Diretores, Gerentes e Assistentes. E, em segunda etapa efetuou a relação entre as variáveis: Ramo de Atividade, Respondentes, Contabilidade e Ambiente Empresarial.

### 3.1.2 Quanto aos procedimentos técnicos

Técnicas, segundo Lakatos e Marconi (2009, p. 111), “são consideradas um conjunto de preceitos ou processos de que se serve uma ciência; são, também, a habilidade para usar esses preceitos ou normas, na obtenção de seus propósitos”.

Os procedimentos na pesquisa científica, segundo Beuren *et al* (2009) referem-se à maneira pela qual se conduz o estudo, e a maneira que se obtêm os dados.

Segundo o tema, Gil (2009) esclarece que o elemento mais importante para a identificação de um procedimento técnico é a forma adotada para coleta de dados. Assim, podem ser definidos dois grandes grupos de técnicas: o primeiro grupo são aqueles que se valem das chamadas fontes de papel e o segundo são aqueles em que as informações são fornecidas por pessoas.

No primeiro grupo, estão a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental. No segundo grupo estão: a pesquisa experimental, a pesquisa *ex-post facto*, o levantamento e o estudo de caso, que são assim conceituados por Gil (2009):

Pesquisa bibliográfica: é a pesquisa “desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho dessa natureza...”

Pesquisa documental: é a pesquisa que “vale-se de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa”.

Pesquisa experimental: é a pesquisa que “consiste em determinar um objeto de estudo, selecionar as variáveis que seriam capazes de influenciá-lo, definir as formas de controle e de observação dos efeitos que a variável produz no objeto”.

Pesquisa *ex-post facto*: a tradução é “a partir do fato passado”. “Isso significa que neste tipo de pesquisa o estudo foi realizado após a ocorrência de variações na variável dependente no curso natural dos acontecimentos”. Segundo Gil (2009) neste tipo de pesquisa “o pesquisador procura identificar situações que se desenvolveram naturalmente e trabalhar sobre elas como se estivessem submetidas a controles”. Esta pesquisa é muito utilizada nas ciências da saúde, é a pesquisa caso-controle.

Levantamento ou *survey*, que segundo Gil (2009, p. 50).

“se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados”.

Estudo de caso: “Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”. Segundo Beuren *et al* (2009), a pesquisa “do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso”.

Considerando as definições acima, os procedimentos técnicos que serão utilizados nesta pesquisa serão classificados como levantamento ou *survey*.

As principais vantagens dos levantamentos ou *surveys* apresentados por Gil (2009, p. 51) são:

- a) conhecimento direto da realidade: à medida que as próprias pessoas informam acerca de seu comportamento, crenças e opiniões, a investigação torna-se mais livre de interpretações calcadas no subjetivismo dos pesquisadores;
- b) economia e rapidez: desde que se tenha um equipe de entrevistadores, codificadores e tabuladores devidamente treinados, torna-se possível a obtenção de grande quantidade de dados em curto espaço de tempo. Quando os dados são obtidos mediante questionários, os custos tornam-se relativamente baixos;
- c) quantificação: os dados obtidos mediante levantamento podem ser agrupados em tabelas, possibilitando sua análise estatística. As variáveis em estudo podem ser quantificadas, permitindo o uso de correlações e outros procedimentos estatísticos. À medida que os levantamentos se valem de amostras probabilísticas, torna-se possível até mesmo conhecer a margem de erro dos resultados obtidos.

As principais limitações do levantamentos ou *surveys* apresentadas por Gil (2009, p. 51 e 52) são:

- a) ênfase nos aspectos perceptivos: os levantamentos recolhem dados referentes à percepção que as pessoas têm acerca de si mesmas. Ora, a percepção é subjetiva, o que pode resultar em dados distorcidos. Há muita diferença entre o que as pessoas fazem ou sentem e o que elas dizem a esse respeito;
- b) pouca profundidade no estudo da estrutura e dos processos sociais: mediante levantamentos, é possível a obtenção de grande quantidade de dados a respeito dos indivíduos. Como, porém, os fenômenos sociais são determinados sobretudo por fatores interpessoais e institucionais, os levantamentos mostram-se pouco adequados para a investigação profunda desses fenômenos;
- c) limitada apreensão do processo de mudança: o levantamento, de modo geral, proporciona visão estática do fenômeno estudado. Oferece, por assim dizer, uma espécie de fotografia de determinado problema, mas não indica suas tendências à variação e muito menos as possíveis mudanças estruturais.

De acordo com a literatura, os procedimentos técnicos utilizados nesta pesquisa são considerados levantamentos ou *survey*, uma vez que foram utilizados questionários aplicados diretamente com os envolvidos na pesquisa.

### 3.1.3 Quanto à abordagem do problema

Das tipologias aplicáveis à contabilidade, segundo Beuren *et al* (2009), as que contemplam a pesquisa quanto a abordagem do problema destacam-se as pesquisas qualitativa e quantitativa.

Segundo Richardson (1999, p. 80) *apud* Beuren *et al* (2009) menciona que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Segundo Beuren *et al* (2009), na pesquisa qualitativa efetuam-se análises mais aprofundadas no que tange ao fenômeno que está sendo estudado e objetiva destacar características não identificadas por meio de um estudo quantitativo.

Beuren *et al* (2009) cita como exemplo de pesquisa qualitativa em Contabilidade a análise dos reflexos da utilização de demonstrativos contábeis na gestão de entidades sem fins lucrativos e a forma de contabilização pelo franqueador dos eventos realizados entre ele e seus franqueados.

Beuren *et al* (2009) destaca que essa tipologia de pesquisa é “primordial no aprofundamento de questões relacionadas ao desenvolvimento da Contabilidade, seja no âmbito teórico ou prático”.

A tipologia de pesquisa quantitativa segundo Richardson (1999, p. 70) citado por Beuren *et al* (2009) é aquela que

“caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatística, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.”

A importância da pesquisa quantitativa é destacada por Beuren *et al* (2009) por ter a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitar distorções de análise de interpretação, possibilitando uma margem de segurança quanto às inferências feitas.

Segundo, Beuren *et al* (2009) a utilização da pesquisa quantitativa é bastante comum em estudos de levantamento ou *survey*, numa tentativa através de uma amostra o comportamento de uma população. A utilização dessa tipologia de pesquisa é importante quando são utilizados instrumentos estatísticos desde a coleta, até a análise e o tratamento dos dados.

Dessa forma, visando atingir os objetivos propostos, esta pesquisa utilizará a abordagem quantitativa, pois se valerá de dados quantitativos obtidos em sua coleta de dados e nas análises, e segundo Beuren *et al* (2009) esta tipo de abordagem é bastante praticado nas pesquisas descritivas com utilização de técnicas de levantamento.

Esta pesquisa também utilizará a tipologia de abordagem qualitativa, pois pretende descrever e analisar a interação de diversas variáveis. De acordo com Beuren *et al* (2009) este tipo de abordagem qualitativa é bastante comum na Contabilidade, que apesar tratar intensamente com números é uma ciência social, e não uma ciência exata, o que justifica o uso da abordagem qualitativa.

Quanto a abordagem esta pesquisa, primeiramente é quantitativa, uma vez que solicitou respostas numéricas e fez análise utilizando percentual e média, em acordo com a literatura acima.

Esta pesquisa também é qualitativa, pois efetuou análise entre variáveis, quais sejam: ramo de atividade, respondentes, contabilidade e ambiente empresarial.

#### 3.1.4 Instrumentos de coleta

Para Lakatos e Marconi (2009), as técnicas de coleta de dados apresentam duas grandes divisões:

Documentação indireta, que contempla a pesquisa documental e a pesquisa bibliográfica; e

Documentação direta, que subdivide em: observação direta intensiva e observação direta extensiva. Esta última apresenta as seguintes técnicas (LAKATOS E MARCONI 2009, p. 111):

- questionário: constituído por uma série de perguntas que devem ser respondidas por escrito e se a presença do pesquisador;

- formulário: roteiro de perguntas enunciadas pelo entrevistador e preenchidas por ele com as respostas do pesquisado;
- medidas de opinião e atitudes: instrumento de padronização, por meio do qual se pode assegurar a equivalência de diferentes opiniões e atitudes, com a finalidade de compará-las;
- testes: instrumentos utilizados com a finalidade de obter dados que permitam medir o rendimento, a frequência, a capacidade ou a conduta de indivíduos, de forma quantitativa;
- sociometria: técnica quantitativa que procura explicar as relações pessoais entre indivíduos de um grupo;
- análise de conteúdo: permite a descrição sistemática, objetiva e quantitativa do conteúdo da comunicação;
- história de vida: tenta obter dados relativos à experiência íntima de alguém que tenha significado importante para o conhecimento do objeto em estudo;
- pesquisa de mercado: é a obtenção de informações sobre o mercado, de maneira organizada e sistemática, tendo em vista ajudar o processo decisivo nas empresas, minimizando a margem de erros.

Considerando os conceitos acima, este trabalho pode ser classificado quanto a técnica de coleta de dados observação direta extensiva.

Segundo Gil (2009, p. 114), em uma pesquisa cujos procedimentos técnicos são classificados com levantamento ou *survey* as técnicas nas coletas de dados “são utilizadas as técnicas de interrogação: o questionário, a entrevista e o formulário. Por questionário entende-se um conjunto de questões que são respondidas por escrito pelos pesquisados”.

O questionário é uma das técnicas mais difundida e mais conhecida, de acordo com Oliveira (2003). “Constitui-se de uma série ordenada de perguntas relacionadas a um tema central, que são respondidas sem a presença do entrevistador”.

Segundo Oliveira (2003) o questionário apresenta as seguintes vantagens e desvantagens, descritas no Quadro IX

**Quadro IX – Vantagens e desvantagens da aplicação de questionário**

<b>Vantagens</b>	<b>Desvantagens</b>
Rapidez.	Muitos questionários e perguntas não são respondidas.
Atinge maior número de indivíduos simultaneamente.	Não pode ser aplicado a pessoas analfabetas.
Permite o levantamento de dados em área geográfica maior.	As perguntas não entendidas não podem ser esclarecidas.
Exige menos recursos humanos e outros na condução do levantamento de dados.	Dependência da agenda do responsável pelo preenchimento do questionário, o que pode levar a atrasos.
Obtêm-se dados mais confiáveis, do ponto de vista da influência do pesquisador, sobre o entrevistado, pois este não entra em contato com aquele.	Não se tem controle sobre as condições em que o questionário foi respondido, nem sobre quem o respondeu, o que pode diminuir a eficácia.
O questionário pode ser respondido com mais flexibilidade pelo entrevistado, em termos de horário.	Pressupõe um universo de pesquisa mais homogêneo.

**Fonte:** OLIVEIRA, A.B.S. (2003)

Desta forma, visando atingir os objetivos propostos neste trabalho foi elaborado um questionário contemplando quatro etapas:

A primeira etapa solicitou ao respondente que identificasse qual o ramo de atividade da sua empresa de trabalho, devendo ser marcado as opções: indústria, comércio e serviços.

A segunda etapa solicitou que fosse identificado qual o nível de atuação do colaborador, nos seguintes graus: proprietário, diretor, gerente e assistente.

A terceira etapa solicitou que fosse identificado a finalidade da contabilidade para a empresa, devendo ser marcado as opções: contabilidade financeira, contabilidade fiscal e contabilidade gerencial.

A quarta etapa do questionário levantou por meio de 50 (cinquenta) questões divididas em 10 (dez) blocos qual o ambiente empresarial na percepção de colaborador.

As perguntas versaram sobre os seguintes temas:

1. obtenção de resultados pela organização;
2. recursos e despesas da organização;
3. produtividade do pessoal;
4. planejamento;

5. controle;
6. coordenação;
7. avaliação e crítica;
8. comunicação;
9. tratamento e solução de conflitos;
10. criatividade;

Cada tema acima, continha 05 (cinco) afirmações sobre um aspecto importante na cultura organizacional da empresa. Para cada afirmação, o respondente classificava de 05 (cinco) a 01 (uma) conforme ele avalia sua organização.

Quanto mais próximo da realidade da sua empresa fosse a afirmação descrita no questionário, maior seria a nota; e quanto menos próxima da realidade fosse a afirmação menor seria a nota definida pelo respondente.

Foram considerados os seguintes parâmetros para conceituação das respostas, expostos no Quadro X.

**Quadro X** - Interpretação das Notas

<b>Notas</b>	<b>Interpretação da Afirmação</b>
5	Melhor descreve a realidade da empresa
4	Descreve a realidade da empresa em menor grau
3	Ocorre em situação menor que notas 5 e 4
2	Pouco descreve a realidade da empresa
1	Não descreve a realidade da empresa

**Fonte: o autor**

### 3.1.5 Universo de análise e amostra

Conforme Lakatos e Marconi (2009) o universo ou população é o conjunto de seres sejam estes animados ou inanimados, tendo como característica comum destes seres pertencerem ao mesmo grupo populacional.

Da mesma forma Fonseca e Martins (2008), conceituam população como um conjunto de indivíduos ou objetos que apresentam pelo uma característica em comum.

Para Lakatos e Marconi (2009, p. 112), o conceito de amostra “é que a mesma constitui uma porção ou parcela, convenientemente selecionada do universo (população)”.

Segundo Fonseca e Martins (2008), considerando-se a impossibilidade, na maioria das vezes, do tratamento de todos os elementos da população, retira-se uma amostra, admitindo-se que esteja de acordo com alguma técnica de amostragem.

Segundo Beuren (2009, p. 125) “o pressuposto de amostragem é constituir uma subconjunto de população que possibilite reproduzir o mais adequado possível as características de uma população em investigação”.

Os métodos não probabilísticos de acordo com a autora é aquele onde a seleção dos elementos da população para compor a amostra depende ao menos em parte do julgamento do pesquisador ou do entrevistador de campo, podendo inclusive ser eleito algum critério.

Desta forma, seguindo orientação da autora, optou-se pela escolha de amostragem não probabilística, haja vista, que esta técnica oferece estimativas das características da população, que não podem ser estatisticamente projetáveis sobre a população.

Assim, esta pesquisa utilizou técnica de amostragem não probabilística por acessibilidade e intencional, visto que o principal objetivo é a obtenção de variáveis qualitativas, sendo os elementos amostrais selecionados com base no julgamento do pesquisador.

Foram elaborados 90 questionários, contudo somente pode-se considerar a resposta de 85 (oitenta e cinco) questionários, haja vista, o preenchimento ter sido efetuado com incorreções.

Os respondentes em número de 85 (oitenta e cinco) consistiam de colaboradores nas funções de assistente, gerente, diretor e proprietário de 42 (quarenta e duas) empresas que atuam nas atividades de Indústria, Comércio e Serviços, conforme discriminado na Tabela 01.

**Tabela 01** – Total de respondentes segundo o ramo da empresa, o cargo/função

Ramo da empresa	Cargo/função do respondente	Total
Serviço	Assistente	15
	Proprietário	4
	Gerente	5
	Diretor	3
	<b>Total Parcial</b>	<b>27</b>
Indústria	Assistente	25
	Proprietário	1
	Gerente	7
	Diretor	3
	<b>Total Parcial</b>	<b>36</b>
Comércio	Assistente	10
	Proprietário	3
	Gerente	8
	Diretor	1
	<b>Total Parcial</b>	<b>22</b>
<b>Total Geral</b>		<b>85</b>

Fonte: O autor

### 3.1.6 Limitações da Pesquisa

Ao elaborar uma investigação, o pesquisador geralmente depara-se com obstáculos que podem inviabilizar a contento o resultado final que o mesmo espera obter no término de um trabalho. E nesta pesquisa têm-se como fatores restritivos:

- As respostas declaram o ponto de vista de cada participante, podendo assim, desvirtuar a análise, uma vez, que a percepção do respondente pode não representar a realidade do ambiente empresarial; e
- A possibilidade de as perguntas não terem sido completamente entendidas pelos participantes, mesmo com a preocupação do entrevistador em explicar detalhadamente, quando da aplicação do questionário.

Na presente pesquisa seria impossível atingir um grande número de organizações, face à dispersão geográfica e o número de questões a serem respondidas, foram os grandes limitadores da pesquisa, até porque a falta de hábito em participar de pesquisas constitui uma grande barreira para que se obtenha o apoio das organizações.

Todavia, pretende-se lograr estes obstáculos e concluir a contento o estudo deste setor empresarial que se mostra com arrojo econômico contributivo para o crescimento das organizações.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Segundo Gil (2009), o processo de análise dos dados envolve diversos processos, tais como: codificação das respostas, tabulação dos dados e cálculos estatísticos.

Dessa forma, segundo Beuren *et al* (2009, p. 136), analisar os dados significa “trabalhar com o material obtido durante o processo investigatório, ou seja, os questionários aplicados, os relatos das observações, os apontamentos do *checklist*, a transcrição das entrevistas realizadas”.

Nesse sentido foram analisados os resultados obtidos com os cruzamentos das quatro variáveis:

(1) Atividade econômica;

Para esta variável foram consideradas as seguintes atividades: indústria, comércio e serviços.

Foram escolhidas as três atividades econômicas, pela presunção de que, por tratar-se de atividades diferentes, as mesmas têm tipos de problemas diferentes, com tratamentos variados e conseqüentemente formas gestão de adequadas a cada situação, e qual instrumento é utilizado para o registro, controle, avaliação e decisão na gestão financeira.

Dessa forma, este trabalho conheceria as diferentes percepções dos entrevistados quanto ao ambiente organizacional e que modalidade de contabilidade é utilizada nas diferentes atividades econômicas.

Com isto, teria informações mais diversificadas, o que propiciaria efetuar uma análise mais ampliada, haja vista, a diversificação de informações, e teria condições de efetuar mais comparações.

(2) Cargo/função do respondente;

Da mesma forma, esta pesquisa teve a intenção de diversificar em diferentes níveis hierárquicos as participações dos entrevistados, por considerar que cada categoria de trabalhador apresenta uma visão diferente do clima organizacional, mesmo que na mesma empresa de trabalho.

Com isto, este trabalho possuiria um maior número de percepções quanto ao ambiente organizacional. E de posse, dessa diversificação de opiniões, classificadas por categorias e por ramo de atividades esta pesquisa conseguiria

ampliar sua análise por meio de um maior número de cruzamento de informações.

(3) Finalidade da contabilidade;

Para esta variável foram consideradas as seguintes modalidades de Contabilidades utilizadas nas empresas de cada entrevistado: Contabilidade Financeira, Contabilidade Fiscal e Contabilidade Gerencial.

A Contabilidade Financeira é a que cuida das contas do sistema financeiro do patrimônio, ou seja, caixa, bancos, duplicatas a receber, duplicatas a pagar e outras. Esta contabilidade se dedica aos investimentos para obtenção direta dos resultados com controle de custos e receitas.

Esta contabilidade está voltada para as informações externas. Visa os acionistas, fornecedores, bancos e os órgãos fiscais. Suas demonstrações financeiras estão no formato e de acordo rigorosamente com a legislação vigente, seja de órgãos fiscais e os princípios da contabilidade.

A Contabilidade Fiscal evidencia os fatos que merecem a atenção da fiscalização tributária. É também chamada de escrita fiscal.

Está voltada para atender a legislação e suas demonstrações são elaboradas rigorosamente no formato da legislação vigente.

A Contabilidade Gerencial é o ramo da contabilidade que cria seus próprios instrumentos de coleta de dados dos diversos setores da empresa, com a finalidade de interpretar e analisar estes dados, com vistas a informar, orientar e guiar a administração para que possa efetuar as alternativas de gestão e tomar decisões de modo mais convenientes.

Este ramo da contabilidade que está voltada para atender as necessidades internas da empresa. Suas demonstrações financeiras são elaboradas conforme a conveniência e a necessidade dos usuários internos da empresa.

Com esta variável, esta pesquisa tem o conhecimento para qual finalidade as empresas que tiveram seus funcionários entrevistados se utilizam da contabilidade.

Assim, pode-se concluir qual a finalidade da contabilidade: se é um instrumento de gestão empresarial em organizações com diferentes ambientes organizacionais; ou se a contabilidade é um setor constituído nas empresas para atender as determinações da legislação.

(4) ambiente empresarial.

Por meio das respostas dos questionários foram conhecidos os seguintes

ambientes organizacionais nas três atividades econômicas, conforme as percepções dos entrevistados nos seus diferentes níveis hierárquicos, sendo ambientes: neutro, diretivo, espírito de equipe, protetor e político conforme definições abaixo.

#### Ambiente Neutro;

Neste tipo de organização os funcionários, geralmente, se preocupam pouco com a obtenção de resultados, visto como exclusiva responsabilidade da alta direção. A sensação vigente na organização será, provavelmente, de grande distância entre os empregados e a alta direção.

Pessoal imaturo, ou pouco conhecedor da organização provavelmente ficará esperando que se lhes diga o que fazer, perdendo e fazendo tentativas pouco produtivas de levar seu trabalho adiante. Os conflitos que surgem são, principalmente, de natureza pessoal, uma vez que o ambiente não incentiva as discussões profissionais.

#### Ambiente Diretivo;

Tende a haver pouca participação dos subordinados no processo de tomada de decisões. O poder tende a concentrar-se nas mãos do pessoal de cúpula. Os subordinados apenas executam as ordens recebidas, sem possibilidades de desenvolver a sua criatividade. Geralmente não lhes é permitido escolher como farão o trabalho, de vez que as ordens vindas de cima determinam como deverá ser feito.

#### Ambiente Espírito de Equipe;

Há uma adequada distribuição de responsabilidade e autoridades sendo as decisões partilhadas entre a alta cúpula e os diversos níveis de chefia. Os subordinados são informados claramente do que se espera deles e a organização se mostra receptiva às reivindicações de apoio formuladas por eles.

Constata-se uma identificação dos objetivos organizacionais dos objetivos pessoais dos integrantes da organização conseqüentemente o moral do grupo é muito alto.

#### Ambiente Protetor; e

Neste tipo de organização ocorre, em geral, um nível destacado de delegação de responsabilidades e autoridades e “de cima para baixo”. O pessoal pode, via de regra, executar o trabalho com autonomia, da maneira como desejar. Há uma acentuada preocupação da organização com as relações humanas: esforços são feitos constantemente para evitar que as pessoas entrem em atritos sérios.

Constata-se, no entanto, certo conformismo e acomodação das pessoas nos níveis inferiores. No entanto, é provável que num ambiente mais permissivo como este, o pessoal não se sinta realmente obrigado a obter produção em maior quantidade e de maior qualidade. Isso pode decorrer do fato de que, em geral, neste tipo de organização, a cúpula não deixa realmente claro para o pessoal “de baixo” o que é abaixo do que se poderia obter com um pouco mais de esforço.

#### Ambiente Político.

Nesse tipo de organização constata-se uma preocupação muito grande com a observância dos usos e costumes; não se estimulam, pois, sugestões que conflitem com os mesmos.

Esse fato faz gerar comportamentos prudentes e defensivos nos vários níveis de chefias e entre os subordinados, em geral.

Há um grande consumo interno de energia no sentido de pessoas ou grupos de pessoas se protegerem e justificar as medidas.

As decisões são tomadas com bases, principalmente no passado, não levando em consideração pressuposições e oportunidades surgidas.

As pessoas de grande iniciativa podem sentir-se tolhidas nesse tipo de organização.

Após conferir o preenchimento de todos os questionários, efetuar a tabulação dos dados coletados, bem como processar os cálculos percentuais que se fizeram necessários, elaborou-se uma tabela matriz.

Tomando por base a Tabela 02, onde estão contidas todas as informações das 04 (quatro) variáveis de forma consolidada, foram elaboradas novas tabelas, cujas finalidades foram de fornecer dados específicos de cada variável para serem analisados e efetuados a apresentação dos resultados.

**Tabela 02** – Ambiente empresarial versus finalidade da contabilidade segundo o cargo/função do respondente por ramo da empresa

Ramo da empresa	Cargo/função do respondente	Finalidade da Contabilidade	Ambiente Organizacional				
			Neutro	Ambiente diretivo	Espírito de equipe	Ambiente protetor	Ambiente político
Serviço	Assistente	Gerencial	53,0%	66,0%	65,0%	58,0%	60,0%
		Fiscal	48,0%	53,3%	79,3%	66,0%	60,0%
		Financeira	58,8%	68,0%	70,2%	63,4%	66,0%
	Proprietário	Gerencial	44,7%	54,7%	72,7%	59,3%	60,7%
		Fiscal	38,0%	54,0%	74,0%	62,0%	56,0%
		Financeira	-	-	-	-	-
	Gerente	Gerencial	48,7%	61,3%	72,7%	64,7%	62,0%
		Fiscal	40,0%	46,0%	72,0%	54,0%	42,0%
		Financeira	66,0%	78,0%	78,0%	60,0%	64,0%
	Diretor	Gerencial	65,0%	68,0%	64,0%	73,0%	51,0%
		Fiscal	68,0%	52,0%	66,0%	64,0%	60,0%
		Financeira	-	-	-	-	-
Indústria	Assistente	Gerencial	49,8%	61,2%	64,6%	51,8%	62,6%
		Fiscal	62,3%	58,3%	55,0%	61,0%	63,7%
		Financeira	50,7%	65,6%	63,1%	52,7%	68,9%
	Proprietário	Gerencial	58,0%	58,0%	58,0%	52,0%	66,0%
		Fiscal	-	-	-	-	-
		Financeira	-	-	-	-	-
	Gerente	Gerencial	41,6%	49,2%	70,0%	60,0%	54,0%
		Fiscal	-	-	-	-	-
		Financeira	60,0%	67,0%	63,0%	57,0%	53,0%
	Diretor	Gerencial	34,0%	39,0%	92,0%	59,0%	71,0%
		Fiscal	-	-	-	-	-
		Financeira	60,0%	70,0%	68,0%	48,0%	54,0%
Comércio	Assistente	Gerencial	64,0%	50,0%	60,0%	46,0%	80,0%
		Fiscal	50,0%	62,0%	56,0%	60,5%	56,0%
		Financeira	50,4%	62,8%	71,6%	71,6%	66,8%
	Proprietário	Gerencial	50,0%	46,0%	78,0%	76,0%	72,0%
		Fiscal	44,0%	50,0%	78,0%	52,0%	54,0%
		Financeira	50,0%	48,0%	80,0%	66,0%	56,0%
	Gerente	Gerencial	44,0%	81,0%	79,0%	69,0%	76,0%
		Fiscal	44,0%	50,0%	76,0%	75,0%	54,0%
		Financeira	51,5%	61,0%	77,0%	68,0%	64,0%
	Diretor	Gerencial	58,0%	36,0%	98,0%	70,0%	58,0%
		Fiscal	-	-	-	-	-
		Financeira	-	-	-	-	-

Fonte: O autor

#### 4.1 Identificação do ambiente organizacional versus cargo do respondente

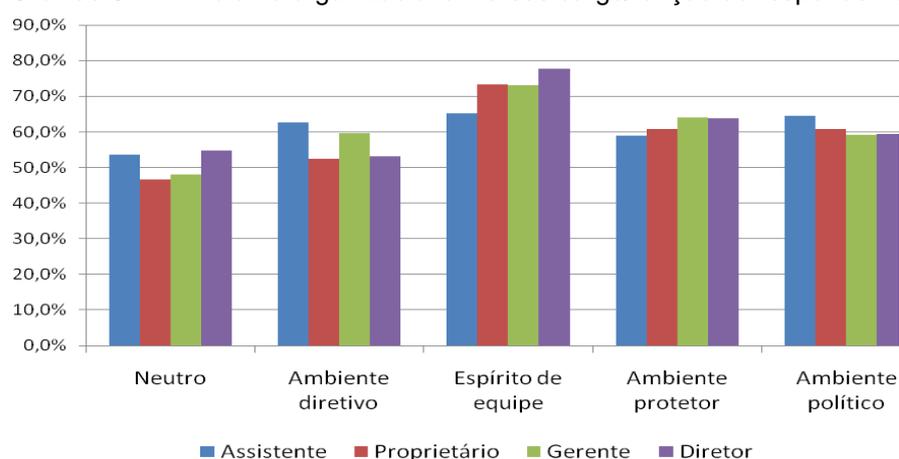
Quando tabuladas as respostas dos questionários dos pontos em que identificaram o ambiente empresarial dentro da visão dos participantes identificou-se as seguintes situações, conforme tabela 03 e gráfico 01:

**Tabela 03** – Ambiente Organizacional versus cargo/função do respondente

Cargo/Função do respondente	Ambiente Organizacional				
	Neutro	Ambiente diretivo	Espírito de equipe	Ambiente protetor	Ambiente político
Assistente	53,6%	62,7%	65,1%	59,0%	64,5%
Proprietário	46,8%	52,5%	73,3%	60,8%	60,8%
Gerente	48,1%	59,7%	73,1%	64,1%	59,2%
Diretor	54,9%	53,1%	77,7%	63,7%	59,4%

Fonte: O autor

**Gráfico 01** – Ambiente organizacional versus cargo/função do respondente



Fonte: O autor

Nessa situação, verifica-se que nas percepções das quatro categorias de respondentes, ou seja, proprietários, diretores, gerentes e assistentes, foram considerados que o Ambiente Organizacional predominante em suas empresas de trabalho é o Ambiente de Espírito de Equipe.

Neste item, a categoria de Diretores foi a que mais considerou que o Ambiente Organizacional predominante em suas empresas é o Ambiente Espírito de Equipe.

Ressalta-se que as categorias de Proprietários e de Gerentes apresentaram o mesmo índice de percepção quanto ao Ambiente Organizacional em seus trabalhos.

Outro destaque para este item, está na percepção da categoria Assistente que, mesmo considerando que o seu Ambiente Organizacional predominante é o de Espírito de Equipe, apresentou uma margem mínima de diferença para sua segunda opinião que é de Ambiente Organizacional Político.

Como segundo Ambiente Organizacional que mais ocorre na percepção dos colaboradores é o Ambiente Protetor. Este ambiente aparece com significativas opiniões das categorias gerente, diretor e proprietário.

Observa-se que mesmo o ambiente protetor figura como a segunda opinião dos entrevistados, não é unanimidade nesta posição, haja vista, a categoria assistente apontar como ambiente político o sua segunda opinião.

A terceira opinião considera que é o ambiente organizacional político, que para esta colocação contou com a mesma percepção das categorias proprietário, gerente e diretor.

Na quarta opinião foi apontado o ambiente diretivo, cujos índices estão próximos do terceiro colocado, ambiente político, mas desta feita, contou com unanimidade de opiniões das categorias participantes.

Por último e quinta percepção, foi considerado o ambiente neutro, com índices afastados das demais posições, e contando com unanimidade de opiniões.

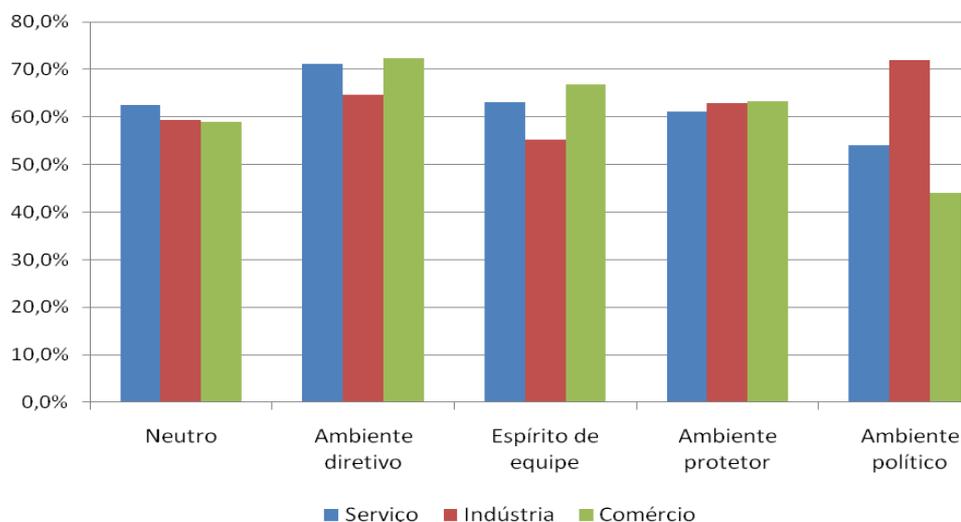
#### 4.2 Identificação do Ambiente Organizacional versus ramo da atividade

Continuando o tema Ambiente Organizacional, foram constatados os seguintes Ambientes por atividade econômica, conforme tabela 04 e gráfico 02:

**Tabela 04** – Ambiente Organizacional versus ramo da empresa

Ramo da empresa	Ambiente Organizacional				
	Neutro	Ambiente diretivo	Espírito de equipe	Ambiente protetor	Ambiente político
Serviço	62,4%	71,3%	63,2%	61,2%	54,0%
Indústria	59,4%	64,7%	55,3%	62,9%	72,0%
Comércio	59,0%	72,5%	66,8%	63,4%	44,0%

Fonte: O autor

**Gráfico 02** – Ambiente organizacional versus ramo da empresa

**Fonte: O autor**

Considerando que são três atividades, classificou-se então, o Ambiente Diretivo como o Ambiente Organizacional que mais ocorre nas empresas de trabalho dos respondentes, uma vez que, aparece como indicado por duas das atividades, sendo elas as atividades de comércio e serviços.

Mesmo não sendo apontado com unanimidade, o ambiente diretivo, obteve elevados índices, sendo o mais alto com 72,5% e o terceiro 71,5%, nas atividades comércio e serviço respectivamente.

Outro destaque para este item, é a significativa diferença de índices percentuais para os demais ambientes organizacionais, mesmo quando comparando a pontuação da atividade indústria de 64,7%, que foi a quarta mais alta.

O Ambiente Organizacional Espírito de Equipe foi apontado como o segundo ambiente que mais ocorre, quando segregados por atividade econômica, mas ressalta-se que seus índices de pontuação estão afastados em relação a primeira indicação.

Este ambiente foi apontado por duas atividades, sendo de comércio 66,8% e serviço 63,2%, mas na atividade indústria atingiu baixa indicação, com 55,3%, sendo a segunda menor pontuação.

Verifica-se que o ambiente protetor que é o terceiro que mais ocorre, e apresenta índices percentuais bem próximos nas três atividades, configurando unanimidade de percepções.

Para o ambiente político, que foi o quinto e o último indicado em ocorrências nos ambientes de trabalho, é observado que a despeito da baixa indicação nos

ambientes serviço de 54,0% e comércio 44,0%, recebeu a segunda maior indicação nesta etapa, com significativos 72,0% na atividade indústria, configurando diversidades de opiniões.

### 4.3 Identificação do Ambiente Organizacional versus cargo por ramo de atividade

Seguindo com busca de identificar o Ambiente Organizacional foi identificado qual a percepção de cada respondente segregando-se por categoria e por atividade da empresa, conforme demonstrado na tabela 05:

**Tabela 05** – Ambiente organizacional versus cargo/função do respondente por ramo da empresa

Ramo da empresa	Cargo/função do respondente	Ambiente organizacional				
		Neutro	Ambiente diretivo	Espírito de equipe	Ambiente protetor	Ambiente político
Serviço	Assistente	55,9%	64,8%	71,3%	63,2%	64,0%
	Proprietário	43,0%	54,5%	73,0%	60,0%	59,5%
	Gerente	50,4%	61,6%	73,6%	61,6%	58,4%
	Diretor	66,0%	62,7%	64,7%	70,0%	54,0%
Indústria	Assistente	53,1%	62,1%	61,8%	54,3%	65,1%
	Proprietário	58,0%	58,0%	58,0%	52,0%	66,0%
	Gerente	46,9%	54,3%	68,0%	59,1%	53,7%
	Diretor	42,7%	49,3%	84,0%	55,3%	65,3%
Comércio	Assistente	51,6%	61,2%	64,2%	64,6%	63,8%
	Proprietário	48,0%	48,0%	78,7%	64,7%	60,7%
	Gerente	47,8%	63,3%	77,3%	70,0%	64,5%
	Diretor	58,0%	36,0%	98,0%	70,0%	58,0%

**Fonte: O autor**

Os resultados das percepções dos funcionários entrevistados segregados por atividade econômica coincidem com o resultado das opiniões coletadas no item de respostas segregadas por cargo/função.

Dessa forma, confirma-se o resultado de que o Ambiente Organizacional Espírito de Equipe é o que mais ocorre nas empresas, na percepção dos entrevistados.

A atividade comércio indicou os maiores índices de que o ambiente espírito de equipe é o que mais ocorre nas empresas desse ramo. Neste item destaca-se a opinião dos diretores, que opinaram com significantes 98,0% que o ambiente espírito de equipe é o recorrente na atividade.

Outro ponto de destaque neste item são os índices obtidos nas opiniões dos proprietários e gerentes que atuam no ramo de comércio, com 78,7% e 77,3% respectivamente.

Desta feita, este ambiente organizacional recebe a primeira (98,0%), a terceira (78,7%) e quarta (77,3%) maiores indicações, apontadas pela atividade comércio de que é o mais recorrente ambiente organizacional.

Como segundo ambiente organizacional que mais acontece na atividade comércio, na visão dos entrevistados, foi considerado o ambiente organizacional protetor.

Ressalta-se que esta segunda opinião dos entrevistados, o ambiente protetor apontada na atividade comércio, corresponde também a segunda maior opinião entre todas as três atividades, com destaque para as percepções de dos gerentes e diretores com representativos iguais em 70,0%.

Os colaboradores que atuam na atividade serviço, também consideram que o ambiente espírito de equipe é o mais recorrente. Neste item é verificado, que as opiniões das categorias gerente 73,6%, proprietário 73,0% e assistente 71,3% registram índices muito parecidos, não acontecendo com o cargo diretor que aponta um resultado distante com 64,7%, demonstrando um considerável divergência de opiniões.

Foi apontado como segundo ambiente que mais acontece, por essa mesma atividade, o ambiente organizacional protetor. Como destaque neste item aparece a indicação de 70,0% efetuada pelos diretores, que é superior a indicação de 64,7% destes mesmos diretores no ambiente que teve mais indicação.

Ainda sobre o ambiente protetor na atividade serviços, é verificado que com as pontuações obtidas, este ambiente passa a ter a terceira colocação entre os ambientes que mais ocorrem nas empresas.

Vale ressaltar a pontuações muito próximas entre si de 63,2%, 61,6% e 60,0% de assistentes, gerentes e proprietários respectivamente.

Nesta atividade de serviço, foi apontado como o terceiro indicado, o ambiente diretivo, com índices de indicação bem próximos do segundo. Neste ambiente, é

registrado da mesma forma números percentuais muito parecidos entre os participantes, sendo assistente (64,8%), diretor (62,7%) e gerente (61,6%), mas deve ser ressaltado que a opinião da classe proprietário apresenta considerável distorção, apresentando índices de 54,5%.

Em seguida é registrado o ambiente organizacional político como o quarto mais usual, destacando-se da mesma forma os números parecidos apontados pelas quatro categorias, mas com maiores graus de diferenças, quando comparados com os demais ambientes organizacionais de maiores indicações nesta mesma atividade de serviços.

Na última indicação como ambiente organizacional que mais ocorre é registrado o ambiente neutro. Como observação, está a pontuação dos diretores com 66,0%, superiores ao percentual que esta mesma categoria registrou ao primeiro ambiente organizacional considerado mais usual que é o de espírito de equipe.

A atividade indústria apresenta empate em primeira colocação de ambientes organizacionais, em número de indicações por categoria.

O ambiente empresarial espírito de equipe foi apontado como mais recorrente pelas categorias gerente com 68,0% e diretores com 84,0%.

O ambiente organizacional político foi apontado pelas categorias proprietário com 66,0% e assistentes com 65,10% como o que mais ocorre em suas empresas de trabalho.

Observa-se que ambos ambientes empatam com duas indicações, mas os percentuais de indicação do ambiente empresarial espírito de equipe são maiores.

Desta feita, considera-se que o ambiente empresarial mais indicado pelos entrevistados na atividade indústria é o ambiente organizacional espírito de equipe.

Neste item, ressalta-se a significativa pontuação efetuada pela categoria diretores com 84,0% apontando o ambiente espírito de equipe.

Neste mesmo tópico, ressalta-se a pontuação da categoria gerentes de 68,0%, que foi a menor pontuação desta classe entre todos os ramos de atividade indicada para o ambiente espírito de equipe, colaborou com significância para apontar este ambiente com o que mais ocorre.

Ainda na demonstração de resultados na atividade indústria, ressalta-se que os números apontados para o segundo indicado ambiente comportamental político, apresenta índices muito próximos, sendo proprietários 66,0%, diretores 65,3% e assistentes 65,10%, demonstrando dessa forma percepções muito parecidas.

Observação destacada para o ambiente empresarial político, é que os índices apontados pelos colaboradores das quatro categorias quando computados na atividade indústria, classifica este ambiente organizacional como o quarto colocado em indicações dos que mais ocorrem nas empresas.

O ambiente organizacional protetor, nesta atividade econômica atinge a terceira indicação como o mais recorrente entre as empresas, registrando índices significativamente inferiores dos alcançados nas atividades serviço e comércio.

Desta forma, o ambiente protetor, deixar de alcançar a unanimidade de segundas indicações nas três atividades.

Visando oferecer maior amplitude de visão em relação à comparação ambiente organizacional versus cargo/função do responde por ramo da empresa está apresentado a seguir tabela com disposição diferente da Tabela 06.

**Tabela 06** – Ambiente organizacional versus cargo/função do respondente por ramo da empresa

Cargo/função do respondente	Ramo da Empresa	Ambiente organizacional				
		Neutro	Ambiente diretivo	Espírito de equipe	Ambiente protetor	Ambiente político
Assistente	Serviço	55,9%	64,8%	71,3%	63,2%	64,0%
	Indústria	53,1%	62,1%	61,8%	54,3%	65,1%
	Comércio	51,6%	61,2%	64,2%	64,6%	63,8%
Proprietário	Serviço	43,0%	54,5%	73,0%	60,0%	59,5%
	Indústria	58,0%	58,0%	58,0%	52,0%	66,0%
	Comércio	48,0%	48,0%	78,7%	64,7%	60,7%
Gerente	Serviço	50,4%	61,6%	73,6%	61,6%	58,4%
	Indústria	46,9%	54,3%	68,0%	59,1%	53,7%
	Comércio	47,8%	63,3%	77,3%	70,0%	64,5%
Diretor	Serviço	66,0%	62,7%	64,7%	70,0%	54,0%
	Indústria	42,7%	49,3%	84,0%	55,3%	65,3%
	Comércio	58,0%	36,0%	98,0%	70,0%	58,0%

Fonte: O autor

Dessa forma foram levantados os dados para identificar o Ambiente Organizacional das empresas que se utilizam da contabilidade.

Nas etapas a seguir serão demonstrados os processos de identificação da utilização da contabilidade.

#### 4.4 Identificação da Contabilidade por Ambiente Organizacional

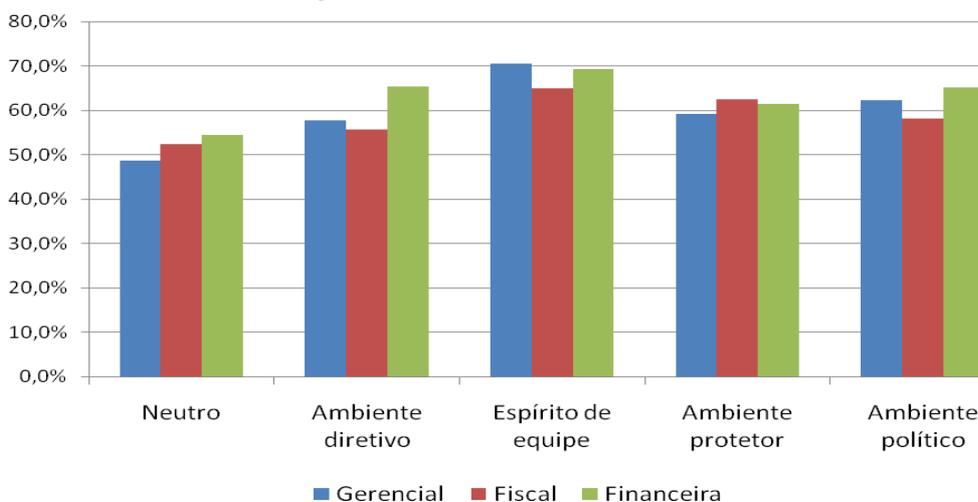
Com vistas a identificar qual a finalidade da Contabilidade, optou-se em dividir a pesquisa em várias etapas. Desta forma, na primeira etapa será demonstrado o resultado da pesquisa onde classifica qual contabilidade é mais utilizada nos diferentes ambientes organizacionais, conforme tabela 07 e gráfico 03:

**Tabela 07** – Ambiente organizacional versus finalidade da contabilidade

Finalidade da Contabilidade	Ambiente organizacional				
	Neutro	Ambiente diretivo	Espírito de equipe	Ambiente protetor	Ambiente político
Gerencial	48,7%	57,7%	70,5%	59,2%	62,3%
Fiscal	52,4%	55,8%	64,9%	62,5%	58,2%
Financeira	54,5%	65,4%	69,3%	61,4%	65,2%

Fonte: O autor

**Gráfico 03** – Ambiente organizacional versus finalidade da contabilidade



Fonte: O autor

A Contabilidade Financeira foi indicada como a modalidade mais utilizada em três ambientes organizacionais, sendo ambiente diretivo com 65,4%, ambiente político com 65,2% e ambiente neutro com 54,5%.

Desta forma esta contabilidade só não foi indicada como a mais utilizada nos ambiente espírito de equipe, onde obteve 69,3% e no ambiente protetor com 61,4%.

Vale ressaltar que a contabilidade financeira alcançou sua maior indicação com 69,3% no ambiente organizacional espírito de equipe, mas foi classificada neste mesmo ambiente organizacional como a segunda mais utilizada.

No ambiente organizacional neutro, a contabilidade financeira é classificada como a mais utilizada, mas neste ambiente neutro está registrado o menor índice de utilização da contabilidade financeira.

Outro ponto a ser destacado da contabilidade financeira, é que nos dois ambientes organizacionais espírito de equipe e protetor, esta não atingiu a primeira indicação de mais utilizada, mas esta modalidade contábil alcançou a segunda indicação de contabilidade mais utilizada.

Desta forma, a Contabilidade Financeira é considerada a modalidade mais utilizada entre todos os diferentes ambientes organizacionais.

Em segundo grau de utilização foi apontada a Contabilidade Gerencial. Esta modalidade contábil alcançou o maior de índice de utilização em 70,5%, entre todas, apontada no ambiente organizacional espírito de equipe.

Convém ressaltar, que a relevância desta indicação está no motivo de que o ambiente organizacional espírito de equipe foi considerado como o mais recorrente nas empresas que tiveram seus colaboradores entrevistados.

Outro ponto positivo da contabilidade gerencial, é que ela atinge a segunda colocação no ambiente organizacional político com 62,3% e 57,7% no ambiente diretivo.

Esta mesma contabilidade é apontada como a terceira e última mais utilizada nos ambientes organizacionais protetor com 59,2% e no ambiente neutro com 48,7%, onde registrou o menor índice de utilização entre todas as contabilidades e em todos os ambientes organizacionais.

A Contabilidade Fiscal se apresenta como a terceira mais utilizada. Como destaque, esta contabilidade foi considerada a mais utilizada no ambiente organizacional protetor, com 62,5%.

O seu maior índice de utilização foi registrado no ambiente organizacional espírito de equipe, com percentual de 64,9%. Mas deve ser ressaltado que neste ambiente empresarial, a contabilidade fiscal foi considerada a terceira e última mais utilizada.

No ambiente organizacional neutro, a contabilidade fiscal registrou 52,4% de índices, alcançando assim, a segunda indicação como a contabilidade mais utilizada.

A contabilidade fiscal é considerada também a terceira e última mais utilizada no ambiente organizacional político com 58,2% e no ambiente diretivo com 55,8%.

#### 4.5 Identificação da Contabilidade por ramo de atividade das empresas

Para identificar o perfil das empresas que se utilizam da contabilidade foi levantada a utilização da contabilidade nas respectivas atividades econômicas. Com a pesquisa foram obtidos os dados discriminados na tabela 08:

**Tabela 08** – Ambiente organizacional versus finalidade da contabilidade por ramo da empresa

Ramo da empresa	Finalidade da Contabilidade	Ambiente organizacional				
		Neutro	Ambiente diretivo	Espírito de equipe	Ambiente protetor	Ambiente político
Serviço	Gerencial	51,6%	61,6%	69,4%	63,4%	59,0%
	Fiscal	48,3%	52,0%	75,0%	63,0%	56,3%
	Financeira	59,5%	68,9%	70,9%	63,1%	65,8%
Indústria	Gerencial	46,2%	55,2%	68,8%	54,9%	61,3%
	Fiscal	62,3%	58,3%	55,0%	61,0%	63,7%
	Financeira	53,0%	66,2%	63,5%	53,0%	65,0%
Comércio	Gerencial	52,0%	58,8%	78,8%	66,0%	72,4%
	Fiscal	47,4%	56,9%	64,9%	63,4%	55,1%
	Financeira	50,8%	60,6%	74,6%	69,6%	64,6%

Fonte: O autor

Quando segregados por ramo de atividade, a Contabilidade Financeira confirma a sua posição como o ramo da contabilidade que apresenta maiores índices de utilização.

Na atividade serviço, a contabilidade financeira aparece como a mais utilizada em três ambientes organizacionais, sendo ambiente diretivo 68,9%, ambiente político 65,8% e ambiente neutro 59,5%.

Outro ponto de destaque para a contabilidade financeira refere-se ao fato de que nos dois ambientes organizacionais, espírito de equipe com 70,9% e protetor com 63,10%, em que não está classificada como a mais utilizada, aparece com a significativa segunda posição de contabilidade mais utilizada.

Na atividade empresarial indústria a contabilidade financeira, também está classificada com a mais utilizada. Esta modalidade aparece com os maiores índices nos ambientes diretivo 66,2%, político 65,0% e neutro com 53,0%.

Dentro da atividade indústria, a contabilidade financeira registra também a segunda indicação no ambiente organizacional espírito de equipe com 63,5% e terceira indicação no ambiente protetor com 53,0%.

Ressalta-se que nesta atividade indústria é a única vez que a contabilidade aparece como a terceira e última classifica em utilização.

Na atividade comércio, a Contabilidade Financeira aparece como a segunda mais utilizada. Foi apontada com primeira classificação nos ambientes organizacionais protetor com 69,6% e ambiente diretivo com 60,6% e nos demais.

Ainda na atividade comércio, a Contabilidade Financeira foi a segunda mais apontada em três ambientes, sendo 74,6% no ambiente espírito de equipe, 64,6% no ambiente político e 50,8% no ambiente neutro.

A Contabilidade Gerencial é apontada como a segunda mais utilizada quando segregado por atividade econômica.

Este ramo da contabilidade foi indicada como a mais utilizada na atividade comércio, em três ambientes organizacionais, sendo espírito de equipe com 78,8%, ambiente político com 72,4% e ambiente neutro 52,0%.

Ressalta-se o bom desempenho da Contabilidade Gerencial nesta atividade de comércio também nos demais ambientes protetor com 66,0% e ambiente diretivo com 58,8%, onde alcançou a segunda indicação de mais utilizada.

Na atividade serviço a Contabilidade Gerencial registra a segunda indicação de mais utilizada. Nesta atividade de serviço, o ramo gerencial apresenta a primeira indicação como mais utilizada no ambiente protetor com 63,4%.

Nos ambientes diretivo com 61,6%, ambiente político 59,0% e ambiente neutro com 51,6%, a Contabilidade Gerencial registra a segunda indicação como mais utilizada.

No ambiente espírito de equipe da atividade serviço, a Contabilidade Gerencial foi indicada como a terceira em utilização com 69,4%.

Quando verificado os resultados na atividade indústria, nota-se que a Contabilidade apresenta seu pior desempenho, com a terceira e última indicação de utilização.

Como destaque da contabilidade gerencial na atividade indústria é a primeira indicação com 68,8%. Ressalta-se que nos demais ambientes político com 61,3%, ambiente diretivo com 55,2%, ambiente protetor com 54,9% e ambiente neutro com 46,2%, a contabilidade gerencial é apontada como terceira em utilização.

A Contabilidade Fiscal é apontada como a terceira em utilização, quando segregados os ambientes organizacionais por atividade econômica.

O destaque da contabilidade fiscal está na atividade indústria, onde registra duas primeiras indicações de mais utilizada, sendo no ambiente organizacional neutro com 62,3% e no ambiente protetor com 61,0%.

A contabilidade fiscal nos demais ambientes organizacionais da atividade se coloca como a segunda mais utilizada no ambiente organizacional político com 63,7% e no ambiente diretivo com 58,3%.

Deve ser considerado que mesmo com boas indicações de utilização na atividade indústria, a contabilidade fiscal foi apontada como terceira em utilização no ambiente organizacional espírito de equipe.

O desempenho do ramo contábil fiscal, na atividade serviço, também é apontado como o terceiro em utilização. Neste segmento, destaca-se a indicação da contabilidade fiscal como a mais utilizada no ambiente organizacional espírito de equipe com significantes 75,0% de índice.

Nesta atividade serviço, a contabilidade foi indicada como a terceira em utilização nos demais ambientes organizacionais, registrando os seguintes índices: ambiente protetor 63,0%, ambiente político 56,3%, ambiente diretivo 52,0% e ambiente neutro com 48,3%.

Na atividade comércio, a contabilidade fiscal atingiu a terceira indicação de mais utilizada. Neste ramo de empresas, a contabilidade fiscal foi apontada nos cinco ambientes organizacionais como a menos utilizada entre as três modalidades contábeis.

O maior índice de utilização da contabilidade fiscal na atividade comércio foi no ambiente espírito de equipe com 64,9%, seguido de ambiente protetor com 63,4%, ambiente diretivo com 56,9%, ambiente político com 55,10% e por último no ambiente neutro com 47,4%.

Desta feita está concluída a apresentação dos resultados do item utilização da contabilidade por ambiente organizacional segregado por ramo da empresa.

#### **4.6 Identificação da Contabilidade de acordo com os cargos dos respondentes**

Neste item foram considerados os dados de pesquisa discriminados na Tabela 09:

**Tabela 09** – Finalidade da Contabilidade versus Ambiente organizacional por cargo/função do respondente

Cargo/Função do respondente	Finalidade da Contabilidade	Ambiente organizacional				
		Neutro	Ambiente diretivo	Espírito de equipe	Ambiente protetor	Ambiente político
Assistente	Gerencial	51,4%	61,1%	64,3%	52,3%	63,5%
	Fiscal	55,2%	58,3%	60,9%	62,0%	60,5%
	Financeira	54,0%	66,0%	67,8%	61,1%	67,3%
Proprietário	Gerencial	48,4%	53,6%	70,8%	61,2%	64,0%
	Fiscal	41,0%	52,0%	76,0%	57,0%	55,0%
	Financeira	50,0%	48,0%	80,0%	66,0%	56,0%
Gerente	Gerencial	44,2%	59,2%	72,6%	63,2%	60,8%
	Fiscal	42,7%	48,7%	74,7%	68,0%	50,0%
	Financeira	56,0%	65,1%	73,1%	63,7%	60,9%
Diretor	Gerencial	51,2%	50,0%	82,0%	66,8%	60,4%
	Fiscal	68,0%	52,0%	66,0%	64,0%	60,0%
	Financeira	60,0%	70,0%	68,0%	48,0%	54,0%

**Fonte:** O autor

Na percepção da categoria dos Assistentes a Contabilidade Financeira é a predominante, com indicação de mais utilizada no ambiente organizacional espírito de equipe com 67,8%, ambiente político com 67,3%, ambiente diretivo com 66,0% e ambiente protetor com 61,10%.

No ambiente organizacional neutro, a contabilidade financeira na percepção dos assistentes é a segunda mais utilizada.

A contabilidade fiscal aparece como a segunda mais utilizada na visão dos assistentes.

Como destaque da contabilidade fiscal na informação dos assistentes, está a indicação de mais utilizada no ambiente organizacional protetor com 62,0% e no ambiente organizacional neutro com 55,2%.

Nos demais ambientes a contabilidade fiscal recebe a indicação de terceira contabilidade mais utilizada, sendo ambiente espírito de equipe 60,9%, ambiente político 60,5% e ambiente diretivo 58,3%.

No entendimento dos assistentes a Contabilidade Gerencial é a terceira mais utilizada. Este ramo contábil recebe suas maiores indicações no ambiente organizacional espírito de equipe com 64,3%, ambiente político com 63,5% e ambiente diretivo com 61,10%. Nestes ambientes organizacionais, a contabilidade fiscal é apontada como a segunda mais utilizada.

A contabilidade gerencial, na visão dos assistentes, também foi considerada a terceira mais utilizada no ambiente neutro.

Na visão dos proprietários a Contabilidade Financeira também se apresenta como a modalidade mais utilizada, com significativos índices de 80% no ambiente organizacional espírito de equipe.

Seguindo com as informações dos proprietários, a Contabilidade Financeira também se apresenta com a primeira mais utilizada nos ambientes organizacionais protetor com 66,0% e no ambiente neutro com 50,0% de índices.

Na indicação ainda dos proprietários, a Contabilidade Financeira é a segunda mais utilizada no ambiente organizacional político com 56,0% e apresenta sua menor utilização no ambiente organizacional diretivo com 48,0%.

Pelas informações dos gerentes, a Contabilidade Financeira é apontada como a mais utilizada. Este ramo de contabilidade financeira é considerada pelos gerentes como as mais utilizadas nos ambientes organizacionais diretivo com 65,1%, ambiente organizacional político com 60,9% e no ambiente organizacional neutro com 56,0%.

Nos demais ambientes espírito de equipe com 73,1% e ambiente protetor com 63,7%, a Contabilidade Financeira se apresenta como a segunda mais utilizada conforme informações dos gerentes.

A contabilidade financeira não foi apontada pelos gerentes como a terceira e última em utilização em nenhum dos ambientes organizacionais.

Para a categoria gerentes, a Contabilidade Fiscal é o segundo ramo contábil mais utilizada.

A Contabilidade Fiscal foi apontada como a mais utilizada no ambiente organizacional espírito de equipe com 74,7% e no ambiente organizacional protetor com 68,0%.

No ambiente organizacional político com 50,0%, ambiente diretivo com 48,7% e ambiente neutro com 42,7% está indicada como a terceira mais utilizada.

Na percepção dos gerentes a contabilidade gerencial é o terceiro e último ramo contábil em utilização.

A contabilidade gerencial é indicada como a segunda mais utilizada no ambiente organizacional político com 60,8%, ambiente diretivo 59,2%, ambiente neutro com 44,2% na visão dos gerentes.

No ambiente organizacional de espírito de equipe com 72,6% e no ambiente organizacional protetor com 63,2% a contabilidade gerencial é apontada como a terceira e última em utilização.

Nas informações dos diretores observa-se que a contabilidade gerencial é apontada como a mais utilizada.

Os diretores indicaram que a contabilidade gerencial é a mais utilizada no ambiente organizacional espírito de equipe com 82,0%, no ambiente organizacional protetor com 66,8% e no ambiente organizacional político com 60,4%.

Pela indicação dos diretores, a contabilidade gerencial aparece como a terceira mais utilizada no ambiente organizacional neutro com 51,2% e no ambiente organizacional diretivo com 50,0%.

A contabilidade fiscal na indicação da categoria diretor aparece como a segunda mais utilizada. Esta contabilidade é apontada como a primeira mais utilizada no ambiente organizacional neutro com 68,0%.

Na visão dos diretores, a contabilidade fiscal é considerada a segunda mais utilizada no ambiente organizacional protetor com 64,0%, ambiente organizacional político com 60,0% e no ambiente organizacional diretivo com 52,0%.

A contabilidade fiscal aparece com uma única indicação de última em utilização, que é no ambiente organizacional neutro com 51,2%.

A contabilidade financeira é apontada pela classe de diretores como a terceira e última contabilidade em utilização.

Os diretores apontam a contabilidade financeira uma única vez como a mais utilizada no ambiente organizacional diretivo com 70,0%.

Como segunda contabilidade mais utilizada, a fiscal é apontada no ambiente organizacional espírito de equipe com 68,0% e no ambiente organizacional neutro com 60,0%, conforme indicação da categoria diretor.

A indicação de terceira e última em utilização aparece no ambiente organizacional político com 54,0% e no ambiente organizacional protetor com 48,0%.

Considerado concluído a apresentação e comentários dos resultados obtidos com a pesquisa, no tópico seguinte será apresentado a conclusão e as recomendações.

## 5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

### 5.1. Conclusões

Esta pesquisa foi norteada pela seguinte questão: As Empresas de diferentes Ambientes Empresariais utilizam a Contabilidade como instrumento de gestão empresarial?

A resposta para esta questão é sim. Esta afirmação está embasada na Tabela 09, denominada Ambiente Organizacional versus finalidade da Contabilidade, pela qual, um total de 85 (oitenta e cinco) entrevistados identificam qual dos três ramos da Contabilidade é utilizado em suas empresas de trabalho, classificados conforme os 05 (cinco) diferentes Ambientes Organizacionais definidos conforme a percepção de cada respondente.

Verificado que a resposta da questão foi positiva, e que a totalidade dos entrevistados souberam responder qual a finalidade da contabilidade na sua empresa, pode ser constatado um avanço na importância da contabilidade na gestão econômica e financeira, bem como uma maior divulgação da utilização da mesma nos diferentes segmentos de funcionários.

Os objetivos do trabalho foram atingidos no momento da conclusão das entrevistas e tabulação das respostas. Os objetivos eram os seguintes:

(1) Identificar as empresas por segmentos da atividade econômica. Este objetivo foi atingido, conforme pode ser constatado na Tabela 10;

Tabela 10 – Atividade da empresa/Quantidade

<b>Atividade da Empresa</b>	<b>Quantidade</b>
Serviços	27
Indústria	36
Comércio	22
Não Responderam	5
<b>Total Geral</b>	<b>90</b>

Fonte: o autor

(2) Identificar os respondentes por nível de atuação. O cumprimento deste objetivo pode ser comprovado através da Tabela 11;

**Tabela 11 – Cargo/função do respondente/Quantidade**

<b>Cargo/função do respondente</b>	<b>Quantidade</b>
Proprietário	8
Diretor	7
Gerente	20
Assistente	50
Não Responderam	5
<b>Total Geral</b>	<b>90</b>

Fonte: o autor

(3) Identificar o tipo de Contabilidade utilizada na empresa. Através da Tabela 12 verifica-se que este objetivo foi alcançado; e

**Tabela 12 - Finalidade da Contabilidade/Quantidade**

<b>Finalidade da Contabilidade</b>	<b>Quantidade</b>
Gerencial	33
Fiscal	19
Financeira	33
Não Responderam	05
<b>Total Geral</b>	<b>90</b>

Fonte: o autor

(4) Identificar o ambiente empresarial na percepção de cada respondente. O cumprimento deste objetivo está embasado na Tabela 13.

**Tabela 13 – Identificação do Ambiente Organizacional conforme percepção do respondente**

Cargo/Função do respondente	Ambiente Organizacional				
	Neutro	Ambiente diretivo	Espírito de equipe	Ambiente protetor	Ambiente político
Assistente	53,6%	62,7%	65,1%	59,0%	64,5%
Proprietário	46,8%	52,5%	73,3%	60,8%	60,8%
Gerente	48,1%	59,7%	73,1%	64,1%	59,2%
Diretor	54,9%	53,1%	77,7%	63,7%	59,4%

Fonte: o autor

Partindo-se dos objetivos específicos, o trabalho iniciou a identificação do Perfil do Ambiente Empresarial.

Percebe-se pela tabela 06, que na percepção de cada entrevistado, e nos respectivos ramos de atividade de suas empresas, o ambiente empresarial predominante é o ambiente organizacional espírito de equipe.

Quando analisado a tabela 08, que demonstra a utilização da contabilidade por ramo de atividade, constata-se as seguintes classificações dos ramos da contabilidade em ordem de mais utilizada: primeiro contabilidade financeira, segundo contabilidade gerencial e em terceiro a contabilidade fiscal.

Assim, diante da coleta de dados e da apresentação dos resultados, esta pesquisa conclui que o Perfil do Ambiente Empresarial predominante nas três atividades econômicas é o seguinte: As empresas nos três ramos de atividade possuem um ambiente organizacional classificado como espírito de equipe e se utilizam da contabilidade financeira como instrumento de gestão empresarial.

Desta forma, foi cumprido o objetivo geral que consistia identificar o perfil do ambiente empresarial e a contabilidade e considerado concluído o trabalho.

## **5.2 Recomendações**

O presente trabalho apresenta uma indicação de que cumpriu todos os objetivos propostos, propiciando assim, oportunidades para novas pesquisas sobre o tema.

Como primeira recomendação, é que o novo trabalho faça pesquisas com novos participantes e com maior número de entrevistados, com vistas a confirmar os resultados obtidos nesta pesquisa.

É recomendado também que seja utilizado as mesmas questões como instrumento de pesquisa, para que seja confirmado que o questionário foi devidamente entendido.

Como oportunidade, após a confirmação de que os resultados estão corretos, seria ampliar o estudo relacionando com desempenho, com vistas a identificar possíveis diferenças.

## REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BEUREN, Ilse Maria; GRANDE, Jeferson Fernando. **Mudanças de práticas de Contabilidade Gerencial identificadas na análise de discurso crítica dos RA de empresas familiares**. Anais do 9º Congresso USP de Contabilidade e Controladoria. São Paulo, 2009.

\_\_\_\_\_. **Gerenciamento da Informação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_, *et al.* **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BORGES, Fernanda Dias. **Cultura Organizacional: É possível promover mudanças significativas no setor de recursos humanos de uma empresa familiar?** Disponível em: <[http://www.jogart.com.br/moodle/file.php/1/artigos/cultura\\_e\\_mudanca\\_organizacional/cultura\\_organizacional\\_-\\_e\\_possivel\\_promover\\_mudancas.pdf](http://www.jogart.com.br/moodle/file.php/1/artigos/cultura_e_mudanca_organizacional/cultura_organizacional_-_e_possivel_promover_mudancas.pdf)>. Acesso em: 01 set. 2011.

BRITO, Osias Santana de. **Controladoria de risco-retorno em instituições financeiras**. São Paulo: Saraiva, 2003.

CASTIGLIA, Felipe Zilles; MALSCHITZ, Nancy. **Cultura Organizacional, Estilos de Liderança e a Comunicação Interpessoal nas Organizações**. Disponível em: <[http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/art\\_cie/art\\_12.pdf](http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/art_cie/art_12.pdf)>. Acesso em: 02 set. 2011.

CATELLI, Armando. **Controladoria: Uma abordagem da Gestão Econômica GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CHING, Hong Yuh. **Contabilidade Gerencial: Novas práticas contábeis para a gestão de negócios**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

FONSECA, Jairo Simon da; MARTINS, Gilberto de Andrade. **Curso de Estatística**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FREZATTI, Fabio; ROCHA, Wellington; NASCIMENTO, Artur Roberto; JUNQUEIRA, Emanuel. **Controle Gerencial: Uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle Gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GALINDO, Alexandre Gomes. **Balanced Scorecard como Sistema de Alinhamento e Controle Estratégico da Gestão**. Disponível em: <[http://www.aedb.br/seget/artigos05/45\\_Artigo-BSC.pdf](http://www.aedb.br/seget/artigos05/45_Artigo-BSC.pdf)>. Acesso em: 03 set. 2011.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. Tradução e revisão técnica Antonio Zoratto Sanvicente. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HASTING, David F. **Bases da Contabilidade Uma Discussão Introdutória**. São Paulo: Saraiva, 2009.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, Willian O. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Printice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_. **Análise de Balanços**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2002.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A Estratégia Em Ação Balanced Scorecard**. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2007.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: Uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2007.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do Trabalho Científico**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_; CARDOSO, Adalberto; DINIZ, Andre Filho. **Contabilidade como instrumento para tomada de decisões**. 2. ed. São Paulo: Alínea, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V. **Contabilidade de Custos. Um enfoque direto e objetivo**. 7. ed. São Paulo: Frase Editora, 2003.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

OCCHIALINI, Silvana Helena *et all*. **Manual de Gestão de Pessoas e Equipes: estratégicas e tendências**. São Paulo: Editora Gente, 2002.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. Coordenação: **Métodos e Técnicas de Pesquisa em Contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

\_\_\_\_\_. **Controladoria: Fundamentos do Controle Empresarial**. São Paulo: Saraiva, 2009.

OYADOMARI, José Carlos; CARDOSO, Ricardo Lopes; MENDONÇA, Octavio R.; LIMA, Mariana Ponciano de. **Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. Um estudo exploratório sob a ótica das Teoria Neo-Institucional.** Anais do 8º Congresso USP de Contabilidade e Controladoria. São Paulo, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Estratégica e Operacional: Conceitos, estrutura e aplicação.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: Gestão eficaz utilizando padrões.** São Paulo: Saraiva, 2002.

REIS, Arnaldo. **Demonstrações Contábeis Estrutura e Análise.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

Resolução CFC Nº 1282/2010, de 28.05.2010. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC Nº 759/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais da contabilidade. Disponível em [http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/legislação\\_contabil/resoluções/Res1282.htm](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislação_contabil/resoluções/Res1282.htm). Acesso 29.10.2011.

SÁ, Antonio Lopes de. **Contabilidade & Novo Código Civil.** 1. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

\_\_\_\_\_; SÁ, Ana Maria Lopes de. **Dicionário de Contabilidade.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SANVICENTE, Antonio Zorato; SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na Administração de Empresas: Planejamento e controle.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação.** 3. ed. Laboratório de Ensino da Distância da UFSC, 2001.

SILVA, Lourivaldo Lopes. **Contabilidade Geral e Tributária.** 3. ed. São Paulo: IOB, Thomson, 2006.

SOUTES, Dione Olesezuk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras.** 2006. 116 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2006.

\_\_\_\_\_; DE ZEN, Maria José de C. M. **Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras.** Anais do 5º Congresso USP de Contabilidade e Controladora, São Paulo, 2005.

TEIXEIRA, Aridélmo José Campanharo; GONZAGA, Rosimeire Pimentel; SANTOS, Angélica de Vasconcelos S. Moreira; NOSSA, Valcemiro. **A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do estado do Espírito Santo.** Anais do 8º Congresso USP de Contabilidade e Controladoria. São Paulo, 2008.

VAN BREDÁ, Michael F.; HENDRIKSEN, Eldon S. **Teoria da Contabilidade**. Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Thomson, 2008.

## **APÊNDICE I**

### **QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO DO CONTEXTO OPERACIONAL DA ENTIDADE**

#### **INSTRUÇÕES**

Nas páginas seguintes, você encontrará 10 (dez) conjuntos de afirmações, cada conjunto versando sobre um aspecto importante na cultura de uma organização. Cada conjunto desses se compõe de 5 (cinco) afirmações A, B, C, D e E.

Nos traços colocados à direita das afirmações, classifique-as de 5 (cinco) até 1 (um), de acordo com a maneira como você vê a sua organização. Não pense como a sua organização deveria funcionar, mas sim em como ela realmente funciona.

Assim, anote o número 5 (cinco) para a afirmação que melhor descreva o que mais sucede na organização, aquilo que você vê nela como mais típico e característico. Use o número 4 (quatro) para a afirmação que descreva o que você acredita seja mais característico em segundo lugar; e assim por diante, até chegar ao número 1 (um), que deverá indicar o que é menos típico e característico de sua empresa.

Agora vire a página e comece a responder. Não há tempo determinado para concluir, mas procure ser autêntico e rápido.



## 1. OBTENÇÃO DE RESULTADOS PELA ORGANIZAÇÃO

Os problemas são enfocados levando-se em conta seus efeitos sócio-econômicos, com o mínimo de interesse pelo seu impacto sobre o pessoal da organização.

A. \_\_\_\_\_

As ações empreendidas na solução dos principais problemas são tomadas visando principalmente o cumprimento dos objetivos da organização.

B. \_\_\_\_\_

Os problemas somente se resolvem quando já é impossível continuar a adiá-los e quando já se perdeu a esperança de que o passar do tempo venha a solucioná-los naturalmente.

C. \_\_\_\_\_

As reações aos problemas surgidos são dirigidas para se conseguir um bom relacionamento humano, procurando-se com isso incrementar a eficácia e a produtividade no trabalho.

D. \_\_\_\_\_

Ao se tratar os principais problemas surgidos recusam-se sugestões que não venham de encontro aos usos e costumes estabelecidos na organização; recusam-se aquelas soluções que não estejam de acordo com as tradições e normas em vigor na organização.

E. \_\_\_\_\_

## 2. RECURSOS E DESPESAS DA ORGANIZAÇÃO

O pessoal é constantemente pressionado para que, no seu trabalho, dê absoluta prioridade aos recursos e às despesas da organização.

A. \_\_\_\_\_

Há pouco conhecimento objetivo, por parte do pessoal envolvido, sobre problemas relativos a recursos e despesas da empresa; pessoal envolvido diretamente com isso não recebe informações sobre tais aspectos.

B. \_\_\_\_\_

As preocupações com um bom relacionamento humano prevalecem sobre as considerações de recursos e aplicações da organização.

C. \_\_\_\_\_

O pessoal da organização está consciente de que sua atuação afeta os resultados e as despesas da organização e, através desse conhecimento, é motivado para a redução dos custos e a elevação dos resultados.

D. \_\_\_\_\_

Mantém-se um bom equilíbrio entre a importância que se dá às necessidades do pessoal e aquela que se concede a captação dos resultados.

E. \_\_\_\_\_

### 3. PRODUTIVIDADE DO PESSOAL

Geralmente se permite que o pessoal determine por si mesmo o que considera padrões satisfatórios de produtividade e trabalhe segundo tais padrões.

A. \_\_\_\_\_

Considera-se que o pessoal da organização tem o direito de sentir-se seguro e satisfeito no trabalho. Conserva-se, na organização, mesmo aquele empregado que se revelou ineficiente e improdutivo, na tentativa de elevar seu moral e melhorar sua produtividade.

B. \_\_\_\_\_

Procura-se obter um máximo de eficácia e produtividade no trabalho. O pessoal que se revela incompetente e não consegue atingir os padrões de desempenho estabelecidos geralmente não permanece na organização.

C. \_\_\_\_\_

As decisões sobre os recursos humanos da organização são tomadas pensando-se exclusivamente no presente, sem muita consideração com o potencial humano para o futuro. Leva-se em conta quase sempre, apenas as necessidades de produção imediata. O pessoal existente parece ser suficiente para se obter essa produção, mas geralmente é preciso exercer certa pressão sobre o pessoal para consegui-la.

D. \_\_\_\_\_

Existem recursos humanos suficientes para realizar o trabalho dentro dos padrões aceitáveis, sem a necessidade de exercer nenhuma pressão.

E. \_\_\_\_\_

### 4. PLANEJAMENTO

Os planos são feitos, principalmente, a curto prazo e se baseiam quase sempre no desempenho passado. Prognósticos futuros quase não são levados em consideração no planejamento.

A. \_\_\_\_\_

Os planos são aprovados na cúpula da organização, não se levando em conta as opiniões e sugestões eventualmente feitas pelas pessoas (de baixo) diretamente afetadas por tais planos.

B. \_\_\_\_\_

O planejamento é feito procurando-se fazer com que eventuais divergências entre indivíduos envolvidos sejam contornadas e não venham a ocasionar conflitos. Delegam-se responsabilidades de tal forma que o pessoal não se sinta pressionado a cumprir o planejado.

C. \_\_\_\_\_

Não existe um efetivo planejamento do trabalho; as ações empreendidas se baseiam mais na necessidade urgente de resolver determinados problemas, conforme estes se apresentam.

D. \_\_\_\_\_

O planejamento se faz com base na análise racional dos problemas e das situações existentes e previstas no futuro. Os objetivos e metas e os programas de trabalho são suficientemente flexíveis para permitir a incorporação de sugestões e opiniões das pessoas afetadas. Dá-se importância às contribuições individuais no planejamento.

E. \_\_\_\_\_

## 5. CONTROLE

O controle é exercido através de compreensão e comum acordo entre chefes e subordinados. Faz-se uma análise cuidadosa de *por que*, *como* e *para que* se executa cada trabalho. O pessoal está permanentemente inteirado de qual é a sua situação específica na organização.

A. \_\_\_\_\_

Os chefes se mantêm informados através existe um rígido e contínuo sistema de relatórios escritos e verbais do qual. O pessoal recebe instruções sobre o *que* tem de fazer, mas não necessariamente sobre *por que* tem de fazê-lo.

B. \_\_\_\_\_

As pessoas trabalham por si só; o controle é exercido apenas excepcionalmente, aparecendo, sobretudo, nas ocasiões em que problemas se manifestam.

C. \_\_\_\_\_

Quase sempre se tenta conseguir que o pessoal executa seu trabalho através do fornecimento de elogios. As críticas ou opiniões em relação ao trabalho executado são raras ou inexistentes.

D. \_\_\_\_\_

Os pontos fracos e fortes do pessoal são analisados por seus superiores, sobretudo, para prevenir que se afastem das normas de trabalho vigentes.

E. \_\_\_\_\_

## 6. COORDENAÇÃO

Os diferentes departamentos agem como entidades independentes entre si. A troca de informações entre o pessoal e a organização realiza-se predominantemente através dos canais formais de comunicação.

A. \_\_\_\_\_

Quase não existe coordenação entre os diversos departamentos da organização, cada qual funcionando de maneira isolada, como bem entende e sem levar em conta as necessidades dos demais.

B. \_\_\_\_\_

Nas relações entre o pessoal e entre departamentos, dá-se uma grande importância ao entendimento mútuo em torno dos objetivos e metas principais da organização.

C. \_\_\_\_\_

Para se solucionar problemas de trabalho, levam-se em consideração, principalmente, os antecedentes, os hábitos vigentes na organização e a personalidade dos indivíduos envolvidos, muito mais do que a natureza do trabalho que será realizado ou do problema em questão.

D. \_\_\_\_\_

É fácil perceber que existe, na organização, um esforço constante e comum para abalar e reduzir ao mínimo os conflitos entre o pessoal e para se conseguir a máxima harmonia possível entre todos.

E. \_\_\_\_\_

## 7. AVALIAÇÃO E CRÍTICA

Fazem-se as análises e relatórios visando avaliar a qualidade do trabalho, às vezes através da comunicação informal (extra-oficial). No entanto, não se chega a uma análise mais efetiva e profunda dos problemas existentes, na maior parte das vezes.

A. \_\_\_\_\_

Quando se conclui um trabalho ou uma fase importante de um trabalho, procura-se avaliá-lo através de um exame do que foi feito, a fim de observar se houve falhas. Procura-se, geralmente, localizar quem errou e em que fase do trabalho, punindo-se os culpados.

B. \_\_\_\_\_

Estimula-se e elogia-se com freqüência o pessoal pelo bom trabalho realizado. Procura-se avaliar o trabalho à medida que se desenvolve, a fim de detectar situações em que esses estímulos possam ser proporcionados.

C. \_\_\_\_\_

Raramente se fazem apreciações sobre o trabalho executado, ou críticas ou elogios de qualquer espécie.

D. \_\_\_\_\_

Fazem-se críticas sinceras sobre o trabalho assinalando os erros e tratando de reduzi-los. Há uma autêntica troca de idéias entre os chefes e subordinados. Quando um trabalho é concluído, fazem-se análises construtivas, visando encontrar melhores soluções e lograr maior eficácia.

E. \_\_\_\_\_

## 8. COMUNICAÇÃO

O pessoal está bem informado dos planos e decisões da organização e é convidado a participar deles, podendo expressar livremente seus pontos de vista. As informações fluem rapidamente e sem distorções entre os gerentes, entre estes e seus subordinados e de subordinados para superiores. As diferenças de opiniões são resolvidas de comum acordo.

A. \_\_\_\_\_

A comunicação existente é somente a de rotina e a mínima necessária. Assim, a comunicação não é profunda nem ampla. Os indivíduos podem expressar suas opiniões, porém, estas freqüentemente não são levadas em conta. Os subordinados não se mostram inclinados a convencer seus superiores de seus pontos de vista ou opiniões.

B. \_\_\_\_\_

A comunicação informal (boatos, rumores, intrigas) é um importante veículo de comunicação na organização. Fazem-se freqüentes reuniões informais. Freqüentemente misturam-se outros assuntos com os assuntos de trabalho nas entrevistas e reuniões.

C. \_\_\_\_\_

O pessoal é informado apenas do indispensável, para executar seu trabalho. São raras as ocasiões em que se comentam assuntos de trabalho ou de outra natureza.

D. \_\_\_\_\_

A comunicação existente é basicamente a necessária para que o pessoal faça seu trabalho. Algumas informações são fornecidas pelos subordinados aos superiores. Ocasionalmente há reuniões para discussão de problemas de trabalho.

E. \_\_\_\_\_

## 9. TRATAMENTO E SOLUÇÃO DE CONFLITOS

Quase não existem desacordos entre as pessoas, porque estas evitam entrar em polêmicas ou tratar de assuntos que poderiam gerar controvérsias e dificuldades pessoais.

A. \_\_\_\_\_

As pessoas tomam cuidado em não deixar aflorar seus conflitos e irritações pessoais, procurando sempre conservar a amizade e a harmonia, mesmo que isso exija ceder nos seus pontos de vista.

B. \_\_\_\_\_

Discutem-se os problemas de tal maneira que a maior parte das pessoas acabe acertando as soluções, da maneira como foram apresentadas. Quando as pessoas envolvidas se mantêm firmes em seus pontos de vista, o tratamento do problema sofre um esfriamento, adiando-se sua solução para voltar mais tarde ao problema.

C. \_\_\_\_\_

Os conflitos são enfrentados aberta e sinceramente, examinando-se suas causas e tratando-se de solucioná-los razoavelmente, de maneira que não voltem a aparecer.

D. \_\_\_\_\_

Usam-se freqüentemente a autoridade e a hierarquia como meio de solucionar conflitos entre pessoas ou departamentos. Geralmente os desacordos não são inteiramente resolvidos e refluem mais tarde.

E. \_\_\_\_\_

## 10. CRIATIVIDADE

Qualquer idéia sugerida é ouvida e acatada. Percebe-se na organização uma atitude de grande receptividade a praticamente tudo o que é sugerido ou proposto.

A. \_\_\_\_\_

Idéias e sugestões feitas pelo pessoal são aceitas apenas quando estão de acordo com as normas e rotinas vigentes na organização. Caso contrário, são rejeitadas.

B. \_\_\_\_\_

As boas contribuições feitas pelo pessoal são recompensadas e postas em prática. As contribuições sem significação são rejeitadas e seus autores informados de porque o foram.

C. \_\_\_\_\_

As pessoas procuram não comprometer-se apresentando novas idéias, opiniões ou sugestões.

D. \_\_\_\_\_

Recusam-se sistematicamente quase sempre as novas idéias, opiniões e sugestões do pessoal.

E. \_\_\_\_\_

## TABULAÇÃO DOS RESULTADOS

Na tabela abaixo, resume os valores que atribuiu as diversas afirmações de todos os 10 (dez) conjuntos. A seguir, some os valores e obtenha na última linha da tabela os totais.

	Ambiente Neutro		Ambiente Diretivo		Espírito de Equipe		Ambiente Protetor		Ambiente Político	
1.	C	-	A	-	B	-	D	-	E	-
2.	B	-	A	-	D	-	C	-	E	-
3.	A	-	D	-	C	-	B	-	E	-
4.	D	-	B	-	E	-	C	-	A	-
5.	C	-	B	-	A	-	D	-	E	-
6.	B	-	A	-	C	-	E	-	D	-
7.	D	-	B	-	E	-	C	-	A	-
8.	D	-	B	-	A	-	C	-	E	-
9.	A	-	E	-	D	-	B	-	C	-
10	D	-	E	-	C	-	A	-	B	-
Totais										

## REPRESENTAÇÃO GRÁFICA DOS RESULTADOS

Transcreva da página anterior os totais obtidos nas respectivas colunas para o gráfico abaixo. A seguir, ligue os pontos das colunas traçando assim o perfil da sua organização com relação aos cinco ambientes.

	Ambiente Neutro	Ambiente Diretivo	Espírito de Equipe	Ambiente Protetor	Ambiente Político
50					
45					
40					
35					
30					
25					
20					
15					
10					

## APÊNDICE II

QUEST	RAMO	RESP	FINAL 1	FINAL 2	FINAL 3	OBT 1	OBT 2	OBT 3	OBT 4	OBT 5	REC 1	REC 2	REC 3	REC 4	REC 5
1	Serviço	Assistente	Gerencial			2	5	1	5	2	5	1	5	3	5
2	Indústria	Assistente	Gerencial			1	5	5	5	1	5	5	1	1	5
3	Indústria	Assistente	Gerencial			1	5	5	5	1	5	5	1	1	5
4	Indústria	Proprietário	Gerencial			4	5	4	4	4	1	5	3	3	4
5	Indústria	Assistente	Gerencial			1	3	2	3	2	2	1	5	5	5
6	Serviço	Proprietário	Gerencial			3	2	5	2	2	4	2	2	3	2
7	Comércio	Assistente			Fiscal	3	4	3	3	3	3	2	3	4	3
8	Indústria	Assistente			Fiscal	3	5	3	2	1	5	2	5	5	5
9	Serviço	Assistente			Fiscal	3	5	1	5	3	3	1	5	5	5
10	Comércio	Assistente			Fiscal	3	4	1	5	5	4	4	5	5	5
11	Serviço	Gerente	Gerencial			3	4	2	5	1	3	1	4	5	2
12	Indústria	Assistente		Financeira		3	4	5	3	3	4	4	3	3	3
13	Indústria	Gerente	Gerencial			2	5	1	3	4	1	2	3	5	4
14	Indústria	Gerente	Gerencial			1	4	1	4	1	1	1	3	5	4
15	Indústria	Assistente		Financeira		1	4	5	2	3	1	4	3	5	2
16	Serviço	Diretor	Gerencial			4	3	4	4	3	4	3	4	3	3
17	Serviço	Assistente		Financeira		3	4	1	5	2	2	1	3	5	4
18	Comércio	Gerente	Gerencial			4	5	2	5	3	5	5	4	5	5
19	Comércio	Gerente			Fiscal	4	5	1	4	1	5	3	5	5	5
20	Comércio	Diretor	Gerencial			1	5	1	4	1	1	4	4	5	5
21	Comércio	Assistente		Financeira		5	5	4	4	3	5	2	5	5	5
22	Serviço	Assistente		Financeira		3	5	3	4	3	4	4	3	5	4
23		Assistente		Financeira		5	5	5	1	5	5	5	3	5	2
24	Serviço	Assistente		Financeira		5	4	5	4	4	5	4	4	2	3
25		Diretor	Gerencial	Financeira			3	5	4	3	5	4	2	2	3
26	Comércio	Assistente			Fiscal	5	1	5	1	1	5	1	1	5	1
27	Indústria	Gerente	Gerencial			2	5	2	4	1	5	2	3	4	5
28	Serviço	Assistente		Financeira		3	4	5	3	1	4	3	3	2	3
29	Indústria	Assistente		Financeira		4	2	1	3	5	3	2	1	5	4
30	Indústria	Assistente		Financeira		1	2	3	3	5	1	3	2	1	2
31	Serviço	Diretor	Gerencial			2	5	4	3	1	3	5	2	4	1
32	Indústria	Gerente	Gerencial			5	3	2	1	4	2	1	5	2	1
33	Comércio	Assistente		Financeira		3	2	1	5	4	3	2	1	5	4
34	Serviço	Proprietário	Gerencial			3	5	2	4	1	3	1	2	5	4
35	Indústria	Assistente		Financeira		3	5	2	4	1	1	5	2	3	4
36	Comércio	Assistente	Gerencial			3	5	1	2	4	2	5	3	4	1
37	Serviço	Proprietário	Gerencial			1	5	2	4	3	5	1	2	3	4
38	Serviço	Diretor			Fiscal	1	2	5	3	2	1	4	3	4	2
39	Indústria	Assistente			Fiscal	3	2	4	3	3	2	3	2	1	4
41	Indústria	Assistente		Financeira		4	3	1	2	5	5	4	3	2	1
42	Indústria	Gerente		Financeira		4	5	2	3	1	2	4	1	3	5
43	Indústria	Assistente			Fiscal	4	1	3	2	5	4	5	2	3	1
44	Comércio	Gerente	Gerencial			5	3	1	2	4	5	1	3	4	2
45	Serviço	Gerente	Gerencial			2	5	1	3	4	1	2	3	5	4
46	Indústria	Assistente	Gerencial			1	3	2	3	1	1	3	2	3	2
47	Indústria	Assistente	Gerencial			5	4	2	1	3	3	2	1	5	4
48	Indústria	Gerente		Financeira		2	5	1	4	3	5	3	1	4	2
49	Indústria	Assistente		Financeira		5	5	3	4	3	5	2	3	2	2
50	Indústria	Diretor	Gerencial			1	3	1	4	5	1	2	1	4	3
51	Indústria	Assistente			Fiscal	3	3	4	4	2	3	2	3	3	2

52	Comércio	Gerente		Financeira		3	4	2	5	1	1	2	3	4	5
53	Serviço	Assistente		Financeira		3	5	3	4	5	5	3	5	5	5
54	Serviço	Gerente	Gerencial			3	5	5	4	3	3	3	1	3	3
55	Comércio	Proprietário		Financeira		3	5	2	4	1	1	2	3	5	4
56	Serviço	Assistente		Fiscal		2	4	1	3	2	4	3	4	4	3
57	Serviço	Assistente		Fiscal		2	5	1	4	3	4	2	4	5	3
58	Serviço	Proprietário		Fiscal		2	5	1	5	3	1	2	3	5	3
59	Comércio	Gerente		Financeira		5	5	3	5	3	3	3	4	4	3
60	Comércio	Assistente		Financeira		3	5	1	4	4	5	1	5	5	5
61	Indústria	Diretor	Gerencial			2	5	1	4	3	2	1	3	5	4
62	Indústria	Assistente	Gerencial			3	5	1	4	2	4	2	3	5	1
63	Comércio	Proprietário		Fiscal		3	5	1	3	2	1	4	4	5	4
64	Comércio	Gerente		Financeira		5	4	5	5	4	5	4	3	4	4
65	Comércio	Assistente		Financeira		4	5	4	4	3	2	2	4	4	4
66	Serviço	Gerente		Fiscal		2	5	1	3	2	1	3	4	4	4
67	Comércio	Gerente		Fiscal		4	5	4	4	3	2	2	4	4	4
68	Comércio	Assistente		Fiscal		3	2	4	5	4	5	3	2	1	4
69	Indústria	Assistente	Gerencial			3	2	2	3	1	4	4	3	4	2
70	Indústria	Assistente	Gerencial			3	2	4	3	4	2	4	3	2	1
71	Indústria	Assistente		Fiscal		2	4	1	5	3	5	1	2	4	3
72	Indústria	Assistente		Financeira		3	4	1	4	5	3	1	4	5	5
73	Indústria	Assistente		Financeira		4	5	3	3	5	4	5	3	4	3
74	Indústria	Diretor		Financeira		4	5	2	4	2	5	2	5	5	4
75	Serviço	Gerente		Financeira		5	5	5	4	4	4	5	4	5	3
76	Serviço	Assistente		Financeira		4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
77	Indústria	Assistente	Gerencial			1	3	4	5	2	4	1	5	3	2
78	Comércio	Proprietário	Gerencial			3	5	1	2	3	4	3	4	3	4
79	Serviço	Assistente		Financeira		4	5	2	3	1	1	2	4	5	3
80	Indústria	Gerente	Gerencial			2	4	2	3	1	4	3	3	5	2
81	Comércio	Assistente		Financeira		3	4	2	5	1	3	2	5	5	4
82	Serviço	Assistente	Gerencial			1	4	2	3	5	4	1	3	5	2
83	Comércio	Gerente		Financeira		4	5	3	2	1	3	2	1	4	5
84	Indústria	Assistente		Fiscal		2	4	1	3	5	2	5	4	1	3
85	Serviço	Assistente		Financeira		2	5	1	4	3	1	2	5	4	3
86		Assistente		Financeira		1	3	4	5	2	1	5	2	4	3

PROD	PROD	PROD	PROD	PROD	PLAN	PLAN	PLAN	PLAN	PLAN	CONT	CONT	CONT	CONT	CONT	COORD
1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	1
5		1	5	5	1	5	5	3	5	4	4	2	1	2	4
1	1	5	5	1	1	5	1	1	1	1	5	5	5	5	5
1	1	5	5	1	1	5	1	1	1	1	5	5	5	5	5
1	1	5	3	1	4	5	1	5	1	3	1	1	1	3	4
2	3	4	1	3	2	2	3	1	5	4	2	1	2	3	1
1	2	4	3	3	3	3	3	3	2	2	2	4	2	3	2
2	3	4	3	3	2	2	4	3	3	2	2	2	1	3	1
5	5	4	3	2	4	3	4	5	2	3	3	4	5	4	4
3	3	5	5	5	3	1	5	1	5	5	5	3	3	3	5
3	4	4	5	4	1	3	5	1	4	5	2	1	3	5	5
2	3	4	1	5	2	4	5	1	3	5	4	1	3	2	3
4	3	3	4	3	3	4	3	3	3	3	3	3	3	5	4
1	2	4	5	3	2	3	4	1	5	4	1	5	3	2	5
1	2	5	1	4	2	1	5	1	4	4	1	1	1	2	1
3	2	1	5	4	2	3	4	5	1	5	1	4	3	2	5
4	2	3	3	3	3	3	3	3	4	5	5	4	4	3	4
1	3	5	4	2	1	2	3	4	5	4	5	1	2	3	2
3	2	5	3	5	5	4	5	1	5	4	5	1	4	5	5
1	5	1	4	1	3	2	4	1	5	3	1	1	5	4	5
5	1	5	1	3	2	1	4	1	5	4	1	4	2	5	5

2	4	5	3	4	1	3	4	2	3	5	4	5	3	4	2
3	3	3	3	4	4	3	3	3	3	4	3	3	3	4	3
1	2	2	5	1	2	5	1	5	1	1	5	5	1	5	5
4	4	2	4	2	3	5	3	4	3	3	4	4	4	4	3
2	2	5	5	4	4	5	4	3	3	4	5	2	1	2	5
1	1	1	1	1	1	1	1	5	1	1	1	5	1	1	1
1	2		3		4	3	2	4	3	4	2	1	3	2	3
1	1	5	5	1	1	5	1	2	3	2	5	1	5	3	4
1	2	5	4	3	3	5	4	2	1	2	3	1	4	5	5
1	2	2	1	5	4	5	3	2	4	3	4	5	1	1	4
3	5	4	1	2	1	5	3	4	2	2	5	4	3	1	2
4	5	2	1	3	1	2	3	2	2	4	3	3	2	4	2
2	3	4	5	1	4	5	1	3	2	1	2	3	4	5	5
1	4	3	2	5	3	2	4	1	5	5	3	1	2	4	2
5	4	1	2	3	3	4	2	5	1	3	5	1	2	4	3
2	1	4	3	5	5	2	3	4	1	5	4	3	2	1	1
1	5	2	4	3	1	2	3	4	5	5	4	1	2	3	5
1	1	3	3	3	4	3	4	4	4	2	2	2	3	3	5
3	4	2	3	2	3	3	2	4	3	3	2	1	3	1	3
2	3	5	1	4	3	2	5	4	1	2	5	3	1	4	1
2	4	1	5	3	5	3	1	2	4	2	5	3	4	1	5
5	1	3	2	4	4	3	2	1	5	2	3	5	1	4	1
2	3	4	5	1	5	1	3	2	4	5	2	3	1	4	1
1	2	5	4	3	5	4	3	1	2	3	4	1	2	5	4
1	1	5	1	2	1	3	3	2	4	3	4	1	1	1	3
2	1	4	5	3	5	3	2	1	4	3	5	2	1	4	5
4	1	5	3	2	1	5	2	3	4	1	4	3	2	5	5
2	1	5	5	2	4	5	3	2	3	3	4	2	3	4	5
1	1	5	3	4	1	1	4	1	4	3	3	1	1	4	3
3	2	2	4	2	3	4	2	3	2	2	1	3	2	2	3
2	5	1	3	4	1	2	4	3	5	4	2	1	3	5	1
4	3	3	2	4	3	5	3	5	5	3	3	3	3	5	3
5	5	1	2	1	3	1	2	2	2	1	5	5	4	1	5
4	3	1	2	5	1	2	4	3	5	4	5	3	2	1	2
2	3	4	3	4	2	1	3	1	3	5	2	3		2	5
2	4	4	3	3	1	2	3	1	2	3	1	3	2	2	4
1	3	2	4	3	3	3	4	2	5	3	1	1	2	2	5
1	3	3	2	1	3	2	4	3	4	4	2	1	5	4	4
1	3	3	3	3	5	5	5	5	5	3	2	1	5	4	4
2	1	5	3	4	4	1	2	3	5	5	3	1	2	4	1
5	1	2	3	4	1	2	4	3	5	5	4	1	2	3	2
4	1	5	4	3	1	1	4	1	5	4	3	1	2	3	3
3	5	3	4	3	5	3	4	5	5	5	4	4	3	3	4
1	3	4	2	3	2	4	3	3	3	3	2	2	2	2	2
4	4	5	4	3	1	2	1	2	5	4	4	2	3	2	2
2	3	4	2	2	2	2	4	3	3	3	2	2	1	2	1
5	4	5	5	4	4	3	4	4	3	3	3	4	5	5	2
1	2	4	4	5	3	4	2	3	4	2	1	1	2	3	4
5	5	1	5	5	5	1	3	5	3	5	3	1	1	5	1
1	4	2	3	5	3	1	4	2	5	4	1	2	3	5	3
3	3	5	3	5	1	1	5	3	5	4	2	1	1	3	3
1	2	5	4	1	3	5	2	3	3	4	2	1	1	3	4
3	3	4	3	1	4	3	1	3	3	2	4	3	1	3	5
2	1	5	5	1	5	5	3	2	5	5	3	1	2	4	3
4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
3	2	4	1	5	1	3	2	4	5	5	4	1	2	3	4
3	2	5	3	5	4	2	5	3	4	3	1	5	4	2	2

5	3	2	1	4	4	5	3	1	2	5	4	3	2	1	3
1	1	5	2	5	2	2	2	1	4	2	3	1	1	2	3
3	5	5	4	4	3	4	3	1	5	3	5	1	2	4	4
3	4	2	1	5	2	3	4	1	5	3	5	4	2	1	5
1	3	4	5	2	2	1	3	4	5	3	1	2	4	5	2
5	2	1	4	3	3	4	2	5	1	1	4	5	2	3	5
1	3	2	4	5	1	4	2	3	5	4	2	1	3	5	1
2	5	4	3	1	3	2	4	1	5	3	4	1	2	5	5
COORD	COORD	COORD	COORD	AVAL	AVAL	AVAL	AVAL	AVAL	COM	COM	COM	COM	COM	TRAT	TRAT
2	3	4	5	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	1	2
3	3	1	4	4	3	3	3	4	3	2	1	3	3	1	2
1	1	5	1	5	5	1	5	1	1	5	5	5	5	1	1
1	1	5	1	5	5	1	5	1	1	5	5	5	5	1	1
3	1	2	4	4	1	1	4	1	1	4	3	3	3	1	4
1	4	2	3	1	2	5	2	5	3	3	2	1	3	3	2
3	3	3	3	3	2	3	2	4	2	3	4	3	2	3	3
2	2	3	3	4	2	2	3	2	2	3	1	2	3	2	2
5	4	3	4	4	3	4	5	5	5	3	5	4	3	4	5
1	3	3	5	3	3	3	3	5	5	3	3	3	3	3	3
1	5	4	5	2	4	4	1	5	5	1	1	1	1	5	5
1	4	2	5	3	5	2	1	4	5	1	2	4	3	4	3
2	3	3	3	3	3	3	4	3	2	3	3	3	3	3	3
1	3	2	4	4	3	2	5	1	5	3	4	2	1	1	4
1	4	1	4	1	1	3	1	4	4	1	1	1	1	3	4
1	3	2	4	3	1	4	2	5	1	2	3	4	5	2	3
1	3	3	4	3	4	4	3	3	5	4	2	2	4	3	4
1	5	3	4	3	1	4	2	5	4	2	1	3	5	2	1
2	5	5	5	5	5	4	1	5	1	5	5	3	5	4	3
1	5	3	4	1	5	5	1	5	5	1	1	5	5	5	4
1	5	5	4	1	5	5	1	5	5	1	1	4	5	5	5
1	4	2	5	3	3	4	4	2	2	5	2	5	5	1	4
3	4	3	4	5	3	3	3	4	4	3	3	3	3	4	4
1	5	5	3	5	3	3	1	1	1	5	1	3	5	3	5
4	2	3	3	3	3	3	4	2	3	5	3	4	3	3	4
3	2	3	3	4	4	1	3	4	2	2	2	3	4	2	3
1	1	1	5	1	5	1	1	1	1	5	5	1	1	1	1
3	3	3	4	5	4	3	3	3	3	4	4	4	5	4	4
5	3	1	3	3	4	1	4	3	1	4	1	1	5	5	5
3	2	4	1	3	2	4	1	5	3	4	1	2	5	1	2
4	2	1	1	1	1	1	5	1	1	5	5	5	4	2	1
1	3	4	5	2	1	5	3	4	1	5	4	3	2	4	5
1	1	1	1	4	2	1	1	3	3	2	2	2	3	5	5
4	3	1	2	3	2	4	5	1	2	3	1	4	5	5	4
1	5	4	3	3	2	5	1	4	5	3	1	2	4	2	1
2	1	4	5	3	5	1	2	4	3	2	1	4	5	1	2
3	2	4	5	5	4	1	2	3	1	2	3	4	5	4	1
1	4	2	3	4	1	5	2	3	3	1	2	4	5	1	4
4	4	4	4	3	3	4	4	4	2	2	3	2	2	3	3
1	3	3	3	1	2	2	2	3	3	2	1	2	2	4	3
2	5	3	4	4	3	2	1	5	1	4	2	3	5	1	3
1	3	4	2	1	2	4	5	3	1	3	4	5	2	5	2
3	5	2	4	3	1	5	2	4	5	1	3	2	4	3	1
2	5	3	4	1	4	3	2	5	1	5	4	3	2	1	2
1	5	2	3	4	2	3	1	5	2	5	1	4	3	1	2
1	5	3	4	1	1	2	1	5	3	2	1	3	1	3	3
1	3	2	4	5	4	1	2	3	4	2	1	3	5	1	2
1	3	2	4	4	1	5	2	3	2	1	3	4	5	2	4

1	5	4	4	3	3	3	2	4	2	3	3	3	3	1	2
1	5	4	5	3	3	4	1	5	4	1	3	3	4	3	4
2	2	3	3	4	2	1	2	3	1	4	4	4	4	4	3
2	3	4	5	5	2	3	1	4	5	4	1	3	2	2	3
3	5	4	3	4	2	5	2	5	3	3	1	3	3	3	4
5	2	3	5	5	1	3	3	3	2	5	5	4	3	5	3
1	5	4	3	1	3	4	2	5	4	3	1	2	5	4	5
1	2	2	4	1	1	3	4	5	5	2	1	3	2	5	5
1	3	2	4	3	1	3	4	5	3	2	1	2	4	4	4
3	5	2	4	3	1	3	2	5	4	2	1	1	5	1	3
4	4	4	4	5	4	4	2	4	2	2	2	2	2	1	2
4	4	4	4	5	5	5	5	5	1	1	1	1	1	1	2
2	5	3	4	2	1	4	3	5	5	3	1	2	4	2	3
1	4	3	5	4	2	1	3	5	4	1	2	3	5	3	5
1	4	3	4	1	2	3	3	3	2	3	1	4	5	2	2
3	5	4	4	4	5	3	3	4	3	3	2		4	3	2
2	4	3	4	4	1	4	1	4	3	1	2	1	3	2	2
1	3	1	4	1	2	2	2	2	3	2	1	2	3	2	3
2	3	4	5	4	1	4	1	4	2	3	1	2	3	2	2
1	1	3	4	2	4	4	3	2	2	5	1	5	3	4	3
1	3	2	1	1	1	4	1	5	3	2	5	3	4	1	2
1	3	4	1	1	2	1	1	5	1	3	5	4	3	1	1
1	2	4	5	5	3	1	4	2	4	5	1	2	3	4	5
1	3	3	5	4	3	5	1	5	3	1	1	1	5	5	5
1	4	2	3	2	2	3	1	5	1	1	1	2	4	1	2
4	3	4	3	3	3	3	4	2	4	2	2	3	1	1	1
4	3	5	5	1	2	3	3	3	2	5	5	5	2	3	2
4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
1	3	2	5	2	1	4	3	5	1	2	4	5	3	3	1
2	5	5	5	2	1	5	1	5	2	1	3	3	3	3	3
1	2	5	4	1	4	5	2	3	3	5	4	2	1	1	5
1	4	3	3	2	4	3	2	3	3	2	2	3	3	1	2
3	3	3	5	5	5	5	4	3	4	2	2	3	2	3	3
4	2	1	3	5	1	2	3	4	1	2	4	5	3	1	4
1	3	4	5	2	5	3	1	4	5	1	4	3	2	2	3
2	1	4	3	5	1	4	3	2	1	3	5	4	2	3	2
2	3	4	5	2	1	3	5	4	1	4	2	3	5	4	5
4	3	1	2	4	5	2	1	3	5	3	1	2	4	5	1

TRAT 3	TRAT 4	TRAT 5	CRIA 1	CRIA2	CRIA3	CRIA4	CRIA5	OB TOTAL	REC TOTAL	PROD TOTAL	PLAN TOT	COM TOT	COORD TOT	AVAL TOT	COM TOT	TRAT TOT	CRIA TOT
3	3	3	2	3	3	2	4	15	18	14	18	16	19	19	18	14	16
5	5	5	1	5	1	5	5	17	21	21	17	13	17	13	9	13	17
5	5	5	1	5	1	5	5	17	21	21	17	13	17	13	9	13	17
4	4	5	4	4	5	5	1	21	18	18	17	16	16	16	12	14	14
3	3	1	3	4	4	2	2	11	12	10	13	15	18	18	20	19	15
2	2	4	3	3	1	5	3	14	15	15	12	13	13	10	10	12	12
2	3	3	4	3	2	2	2	16	16	14	14	15	15	14	15	16	15
4	3	5	4	3	4	3	4	14	16	13	15	18	22	22	25	24	22
5	2	3	5	5	3	3	3	17	17	13	17	17	19	19	21	21	21
3	5	5	5	4	3	1	1	18	19	19	23	23	23	22	22	21	21
1	5	2	4	2	3	2	1	15	15	12	14	14	15	14	16	16	12
3	3	4	2	4	2	3	3	18	19	19	17	17	17	17	16	16	17
5	2	3	5	3	4	2	1	15	14	11	13	15	15	15	15	16	16
2	3	1	5	1	4	1	1	11	11	8	10	11	14	14	15	17	13
4	1	5	2	5	1	3	4	15	15	15	13	16	15	17	15	13	13
4	3	3	5	4	4	3	2	18	18	18	18	17	17	17	16	15	15
3	4	5	3	4	5	1	2	15	14	11	13	13	15	14	16	18	17

3	5	5	3	5	4	3	3	19	20	20	22	22	24	22	19	20	18
1	4	1	5	1	5	4	1	15	16	14	18	19	23	19	21	17	16
1	5	1	5	1	5	3	1	12	12	11	14	15	19	23	20	21	17
3	5	2	4	3	3	2	2	21	21	18	19	20	22	19	21	21	19
2	3	2	3	3	2	4	3	18	19	18	18	19	20	19	18	18	16
3	1	5	2	5	2	4	5	21	21	21	19	23	20	16	13	12	12
2	3	4	2	4	3	3	3	22	22	22	21	19	18	17	17	15	17
3	3	4	2	2	1	5	5	15	20	21	18	16	16	13	11	14	17
1	1	5	1	5	1	1	1	13	13	13	9	13	13	9	9	9	5
4	3	3	2	3	3	3	2	14	17	14	15	15	19	15	15	12	11
1	3	4	1	3	1	5	4	16	17	16	14	13	15	12	10	12	15
5	4	3	1	4	3	2	5	15	14	14	14	16	15	13	13	17	16
5	1	5	1	5	1	5	5	14	14	15	14	12	9	9	8	8	8
1	2	3	2	3	1	4	5	15	16	16	14	15	15	15	15	17	14
4	4	4	5	5	5	5	5	15	12	10	13	14	11	13	17	14	13
2	1	3	3	4	5	1	2	15	15	15	15	15	15	14	15	18	18
4	5	3	1	4	5	3	2	15	15	11	11	12	15	13	16	17	14
4	3	5	1	3	4	2	5	15	13	13	13	12	15	19	18	17	16
5	2	3	2	5	3	4	1	15	14	14	16	18	15	15	11	12	11
3	5	2	5	1	2	4	3	15	19	15	15	14	15	11	15	15	16
3	4	3	4	4	4	5	3	13	13	15	13	14	14	14	11	11	10
2	3	1	1	2	1	3	4	15	14	15	13	11	12	13	14	14	16
5	2	4	1	4	5	2	3	15	16	17	19	19	15	12	11	13	12
1	4	3	2	1	4	5	3	15	13	12	11	11	15	15	15	15	17
5	4	2	5	3	1	4	2	15	15	19	18	19	15	16	12	13	12
5	3	4	4	3	1	2	5	15	15	13	15	17	15	12	14	15	16
4	3	5	2	4	5	1	3	15	14	11	13	15	15	15	15	17	16
4	4	1	4	2	2	1	1	10	10	10	10	10	11	11	9	12	10
5	3	4	3	5	4	2	1	15	13	11	10	14	15	14	13	16	16
3	1	5	4	2	5	3	1	15	18	16	16	16	15	14	12	16	15
3	4	3	2	4	3	3	3	20	20	17	17	15	14	11	10	12	15
3	5	4	4	5	4	1	1	14	14	13	13	13	11	11	10	14	13
2	1	4	3	3	2	3	3	16	16	15	14	13	13	13	13	12	13
1	5	4	4	3	5	2	1	15	13	11	12	11	15	16	19	17	16
4	5	1	5	5	5	1	1	20	22	20	22	23	23	22	22	20	17
5	5	3	5	5	3	3	3	20	20	18	14	13	13	15	17	17	16
1	3	2	4	5	3	2	1	15	13	10	11	12	15	18	19	17	14
4	3	1	1	1	2	3	1	12	14	13	16	17	18	16	16	16	15
5	5	2	3	3	4	4	3	15	17	14	17	18	18	16	18	18	16
2	1	5	3	2	2	5	3	12	14	13	13	17	15	14	15	14	13
2	1	1	3	5	4	5	2	21	19	17	18	17	17	15	15	14	12
1	1	1	5	5	5	5	5	17	19	15	19	20	21	17	19	17	15
4	5	1	4	3	5	2	1	15	15	11	13	14	15	15	15	17	15
4	2	1	5	2	3	1	4	15	16	13	15	16	15	16	15	14	12
3	3	4	2	2	3	1	1	14	12	11	14	16	18	21	18	19	18
4	3	3	4	4	3	5	4	23	23	23	21	20	20	18	19	19	19
3	3	2	5	3	3	1	1	20	18	15	15	15	16	15	16	16	14
2	3	3	2	2	2	1	1	13	12	10	13	14	16	19	20	21	21
2	3	3	5	3	2	1	1	20	18	15	15	15	16	16	17	17	15
3	2	4	3	3	4	3	3	18	20	21	19	15	15	15	16	19	23
2	1	4	3	2	3	2	2	11	12	14	15	16	17	14	12	13	13
3	2	1	5	2	2	3	1	16	15	17	16	15	12	15	16	14	17
1	2	3	5	4	3	2	1	15	18	15	16	15	15	11	14	14	13
2	5	2	3	5	5	1	1	17	17	14	17	18	18	18	20	21	19
1	4	2	1	5	4	1	4	20	20	20	20	21	19	16	13	15	15
3	4	2	1	2	2	5	4	17	18	15	18	19	21	19	20	19	17
5	5	2	1	2	1	3	5	23	22	22	21	22	21	19	15	16	16

4	4	4	4	4	4	4	4	4	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
4	5	2	3	5	2	4	1	1	15	18	16	17	15	15	14	15	14	12
3	4	3	5	5	3	1	3	3	14	15	13	16	17	18	17	16	17	17
4	2	3	3	5	4	1	2	2	15	12	9	11	13	15	19	20	18	14
2	2	3	3	2	4	3	2	2	12	14	13	14	16	17	14	12	14	11
4	5	4	5	4	4	2	1	1	15	15	13	16	16	19	19	22	22	21
3	2	5	1	4	3	5	2	2	15	18	15	16	18	15	14	17	16	12
1	4	5	1	2	3	4	5	5	15	14	11	9	11	15	13	14	17	18
4	1	5	1	5	2	4	3	3	15	15	16	19	17	15	18	15	12	15
2	3	1	2	4	5	1	3	3	15	14	11	15	15	15	15	16	13	13
2	4	3	5	4	3	2	1	1	15	15	17	15	14	15	16	16	18	17

## APÊNDICE III

QUEST	RAMO	RESP	FINAL 1	OBT1	OBT2	OBT3	OBT4	OBT5	REC1	REC2	REC3	REC4	REC5	PROD1	PROD2	PROD3	PROD4
11	Serviço	Gerente	Gerencial	3	4	2	5	1	3	1	4	5	2	2	3	4	1
13	Indústria	Gerente	Gerencial	2	5	1	3	4	1	2	3	5	4	1	2	4	5
15	Indústria	Assistente	Financeira	1	4	5	2	3	1	4	3	5	2	3	2	1	5
17	Serviço	Assistente	Financeira	3	4	1	5	2	2	1	3	5	4	1	3	5	4
29	Indústria	Assistente	Financeira	4	2	1	3	5	3	2	1	5	4	1	2	5	4
31	Serviço	Diretor	Gerencial	2	5	4	3	1	3	5	2	4	1	3	5	4	1
32	Indústria	Gerente	Gerencial	5	3	2	1	4	2	1	5	2	1	4	5	2	1
33	Comércio	Assistente	Financeira	3	2	1	5	4	3	2	1	5	4	2	3	4	5
34	Serviço	Proprietário	Gerencial	3	5	2	4	1	3	1	2	5	4	1	4	3	2
35	Indústria	Assistente	Financeira	3	5	2	4	1	1	5	2	3	4	5	4	1	2
36	Comércio	Assistente	Gerencial	3	5	1	2	4	2	5	3	4	1	2	1	4	3
37	Serviço	Proprietário	Gerencial	1	5	2	4	3	5	1	2	3	4	1	5	2	4
41	Indústria	Assistente	Financeira	4	3	1	2	5	5	4	3	2	1	2	3	5	1
42	Indústria	Gerente	Financeira	4	5	2	3	1	2	4	1	3	5	2	4	1	5
43	Indústria	Assistente	Fiscal	4	1	3	2	5	4	5	2	3	1	5	1	3	2
44	Comércio	Gerente	Gerencial	5	3	1	2	4	5	1	3	4	2	2	3	4	5
45	Serviço	Gerente	Gerencial	2	5	1	3	4	1	2	3	5	4	1	2	5	4
47	Indústria	Assistente	Gerencial	5	4	2	1	3	3	2	1	5	4	2	1	4	5
48	Indústria	Gerente	Financeira	2	5	1	4	3	5	3	1	4	2	4	1	5	3
52	Comércio	Gerente	Financeira	3	4	2	5	1	1	2	3	4	5	2	5	1	3
55	Comércio	Proprietário	Financeira	3	5	2	4	1	1	2	3	5	4	4	3	1	2
57	Serviço	Assistente	Fiscal	2	5	1	4	3	4	2	4	5	3	2	4	4	3
61	Indústria	Diretor	Gerencial	2	5	1	4	3	2	1	3	5	4	2	1	5	3
62	Indústria	Assistente	Gerencial	3	5	1	4	2	4	2	3	5	1	5	1	2	3
71	Indústria	Assistente	Fiscal	2	4	1	5	3	5	1	2	4	3	1	4	2	3
77	Indústria	Assistente	Gerencial	1	3	4	5	2	4	1	5	3	2	3	2	4	1
79	Serviço	Assistente	Financeira	4	5	2	3	1	1	2	4	5	3	5	3	2	1
81	Comércio	Assistente	Financeira	3	4	2	5	1	3	2	5	5	4	3	5	5	4
82	Serviço	Assistente	Gerencial	1	4	2	3	5	4	1	3	5	2	3	4	2	1
83	Comércio	Gerente	Financeira	4	5	3	2	1	3	2	1	4	5	1	3	4	5
84	Indústria	Assistente	Fiscal	2	4	1	3	5	2	5	4	1	3	5	2	1	4
85	Serviço	Assistente	Financeira	2	5	1	4	3	1	2	5	4	3	1	3	2	4
86		Assistente	Financeira	1	3	4	5	2	1	5	2	4	3	2	5	4	3

PROD 5	PLAN 1	PLAN 2	PLAN 3	PLAN 4	PLAN 5	CONT 1	CONT 2	CONT 3	CONT 4	CONT 5	COORD 1	COORD 2	COORD 3	COORD 4	COORD 5	AVAL 1
5	2	4	5	1	3	5	4	1	3	2	3	1	4	2	5	3
3	2	3	4	1	5	4	1	5	3	2	5	1	3	2	4	4
4	2	3	4	5	1	5	1	4	3	2	5	1	3	2	4	3
2	1	2	3	4	5	4	5	1	2	3	2	1	5	3	4	3
3	3	5	4	2	1	2	3	1	4	5	5	3	2	4	1	3
2	1	5	3	4	2	2	5	4	3	1	2	1	3	4	5	2
3	1	2	3	2	2	4	3	3	2	4	2	1	1	1	1	4
1	4	5	1	3	2	1	2	3	4	5	5	4	3	1	2	3
5	3	2	4	1	5	5	3	1	2	4	2	1	5	4	3	3
3	3	4	2	5	1	3	5	1	2	4	3	2	1	4	5	3
5	5	2	3	4	1	5	4	3	2	1	1	3	2	4	5	5
3	1	2	3	4	5	5	4	1	2	3	5	1	4	2	3	4
4	3	2	5	4	1	2	5	3	1	4	1	2	5	3	4	4
3	5	3	1	2	4	2	5	3	4	1	5	1	3	4	2	1
4	4	3	2	1	5	2	3	5	1	4	1	3	5	2	4	3
1	5	1	3	2	4	5	2	3	1	4	1	2	5	3	4	1

3	5	4	3	1	2	3	4	1	2	5	4	1	5	2	3	4
3	5	3	2	1	4	3	5	2	1	4	5	1	3	2	4	5
2	1	5	2	3	4	1	4	3	2	5	5	1	3	2	4	4
4	1	2	4	3	5	4	2	1	3	5	1	2	3	4	5	5
5	1	2	4	3	5	4	5	3	2	1	2	1	5	4	3	1
3	1	2	3	1	2	3	1	3	2	2	4	1	3	2	4	3
4	4	1	2	3	5	5	3	1	2	4	1	2	5	3	4	2
4	1	2	4	3	5	5	4	1	2	3	2	1	4	3	5	4
5	3	1	4	2	5	4	1	2	3	5	3	1	2	4	5	5
5	1	3	2	4	5	5	4	1	2	3	4	1	3	2	5	2
4	4	5	3	1	2	5	4	3	2	1	3	1	2	5	4	1
4	3	4	3	1	5	3	5	1	2	4	4	3	3	3	5	5
5	2	3	4	1	5	3	5	4	2	1	5	4	2	1	3	5
2	2	1	3	4	5	3	1	2	4	5	2	1	3	4	5	2
3	3	4	2	5	1	1	4	5	2	3	5	2	1	4	3	5
5	1	4	2	3	5	4	2	1	3	5	1	2	3	4	5	2
1	3	2	4	1	5	3	4	1	2	5	5	4	3	1	2	4

AVAL 2	AVAL 3	AVAL 4	AVAL 5	COM 1	COM 2	COM 3	COM 4	COM 5	TRAT 1	TRAT 2	TRAT 3	TRAT 4	TRAT 5	CRIA 1	CRIA 2	CRIA 3	CRIA 4	CRIA 5	OB TOT
5	2	1	4	5	1	2	4	3	4	3	1	5	2	4	2	3	2	1	15
3	2	5	1	5	3	4	2	1	1	4	5	2	3	5	3	4	2	1	15
1	4	2	5	1	2	3	4	5	2	3	4	1	5	2	5	1	3	4	15
1	4	2	5	4	2	1	3	5	2	1	3	4	5	3	4	5	1	2	15
2	4	1	5	3	4	1	2	5	1	2	5	4	3	1	4	3	2	5	15
1	5	3	4	1	5	4	3	2	4	5	1	2	3	2	3	1	4	5	15
2	1	1	3	3	2	2	2	3	5	5	4	4	4	5	5	5	5	5	15
2	4	5	1	2	3	1	4	5	5	4	2	1	3	3	4	5	1	2	15
2	5	1	4	5	3	1	2	4	2	1	4	5	3	1	4	5	3	2	15
5	1	2	4	3	2	1	4	5	1	2	4	3	5	1	3	4	2	5	15
4	1	2	3	1	2	3	4	5	4	1	5	2	3	2	5	3	4	1	15
1	5	2	3	3	1	2	4	5	1	4	3	5	2	5	1	2	4	3	15
3	2	1	5	1	4	2	3	5	1	3	5	2	4	1	4	5	2	3	15
2	4	5	3	1	3	4	5	2	5	2	1	4	3	2	1	4	5	3	15
1	5	2	4	5	1	3	2	4	3	1	5	4	2	5	3	1	4	2	15
4	3	2	5	1	5	4	3	2	1	2	5	3	4	4	3	1	2	5	15
2	3	1	5	2	5	1	4	3	1	2	4	3	5	2	4	5	1	3	15
4	1	2	3	4	2	1	3	5	1	2	5	3	4	3	5	4	2	1	15
1	5	2	3	2	1	3	4	5	2	4	3	1	5	4	2	5	3	1	15
2	3	1	4	5	4	1	3	2	2	3	1	5	4	4	3	5	2	1	15
3	4	2	5	4	3	1	2	5	4	5	1	3	2	4	5	3	2	1	15
1	3	4	5	3	2	1	2	4	4	4	5	5	2	3	3	4	4	3	15
1	4	3	5	5	3	1	2	4	2	3	4	5	1	4	3	5	2	1	15
2	1	3	5	4	1	2	3	5	3	5	4	2	1	5	2	3	1	4	15
3	1	4	2	4	5	1	2	3	4	5	1	2	3	5	4	3	2	1	15
1	4	3	5	1	2	4	5	3	3	1	4	5	2	3	5	2	4	1	15
4	5	2	3	3	5	4	2	1	1	5	4	2	3	3	5	4	1	2	15
5	5	4	3	4	2	2	3	2	3	3	4	5	4	5	4	4	2	1	15
1	2	3	4	1	2	4	5	3	1	4	3	2	5	1	4	3	5	2	15
5	3	1	4	5	1	4	3	2	2	3	1	4	5	1	2	3	4	5	15
1	4	3	2	1	3	5	4	2	3	2	4	1	5	1	5	2	4	3	15
1	3	5	4	1	4	2	3	5	4	5	2	3	1	2	4	5	1	3	15
5	2	1	3	5	3	1	2	4	5	1	2	4	3	5	4	3	2	1	15

RECTOTAL	PRODTOTAL	PLANTOT	CONTOT	COORDTOT	AVALTOT	COMTOT	TRATTOT	CRITOT	NEUTRO	DIRETIVO
15	12	14	14	15	14	16	16	12	19	
14	11	13	15	15	15	15	16	16	21	
15	15	13	16	15	17	15	13	13	33	

