

Área Temática: Estratégia em organizações
Planejamento Estratégico em Organizações Contábeis na Cidade de São Paulo

AUTORES

IVAM RICARDO PELEIAS

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

ivamrp@fecap.br

FRANCISCO HENRIQUE FIGUEIREDO DE CASTRO JUNIOR

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado

henrique.castro@fecap.br

MAURÍCIO LOPES DA CUNHA

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado

mauricioldc@ig.com.br

JOÃO BOSCO SEGRETI

Sam Consultoria Ltda.

jbsecreti@uol.com.br

Resumo

As organizações com fins lucrativos, que atuam em segmentos competitivos, aí incluídas as de serviços contábeis, vêm enfrentando mudanças com o passar do tempo, causadas principalmente pela dinâmica de seus mercados de atuação. Um fator relevante é a necessidade da definição da situação futura desejada, situação que requer a adoção de estratégias e seu conseqüente planejamento. Em função do exposto, esta pesquisa procurou investigar como 50 organizações contábeis da cidade de São Paulo se posicionam em relação à importância do planejamento estratégico e se pretendem implementá-lo. É uma pesquisa de natureza descritiva apoiada em técnicas estatísticas. A maioria dos respondentes considerou que o planejamento estratégico é uma ferramenta importante. Entretanto, a percepção captada junto aos respondentes não se mostrou associada a uma efetiva intenção de implementação. Estes resultados indicam um comportamento das organizações contábeis componentes da amostra, já observado na literatura para as organizações em geral, e ensejam a necessidade futura de investigar as razões desta diferença entre a intenção e a prática declarada pelos respondentes.

Palavras-chave: Organizações contábeis, estratégia, planejamento.

Strategy planning in Accounting firms in São Paulo city

The profit organizations acting in competitive segments, including accounting services firms, have been facing difficulties lately because of the dynamics of their acting markets. Therefore, it could be relevant to define their future desired situation, which demands the adoption of strategies and planning. In this way, the aim of this research was to investigate how 50 accounting firms in São Paulo city pose themselves regarding the importance of the strategy planning and the implementation of it. This research was descriptive, done by means of statistics techniques. Moreover, the strategy planning was considered a relevant tool by most of the respondents. However, the outcome perception did not show an effective intention

to implement such a tool. Those results indicate something that has already been observed in literature regarding organizations in general. Furthermore, there is a future demand to investigate the reasons for such a difference between the intention and the real practice related by respondents.

Keywords: Accounting companies, strategy, planning

1. Introdução

Empresas brasileiras que atuam em segmentos competitivos vêm evoluindo ao longo do tempo. Algumas razões decorrem da melhoria das condições econômicas nacionais e internacionais e dos avanços tecnológicos. A esses fatores, soma-se a exigência de um rigoroso planejamento estratégico (PE) em um mercado cada vez mais dinâmico. Apesar de racional, o uso do PE não é consenso em todas as organizações.

Valenzuela (2007, p.60) informa que muitas empresas crêem que o PE é perda de tempo, e que deveriam apenas se preocupar com a sua atividade. Kotler e Armstrong (1995, p.23), relataram casos de empresas que diziam funcionar sem planejamento formal. Nesses casos seus gestores alegaram que quando as mesmas são novas estão ocupadas com o negócio; quando são pequenas as grandes é que precisam de planejamento formal; e quando possuem certo nível de maturidade, dizem que sempre se mantiveram sem planejamento formal, já que o ambiente muda com frequência, não valendo a pena fazê-lo. Em contraponto a tais relatos, é oportuna a assertiva de Lemos et al. (2004), de que é difícil gerir uma empresa sem um planejamento formalizado.

Ao particularizar a abordagem para as organizações contábeis (OC), Jacques Filho (2001, p.24) afirmou que com a abertura do país nos anos 1990, seguida da estabilidade econômica a partir de 1994, os responsáveis por essas organizações começaram a refletir sobre as novas necessidades do mercado e sobre as formas de trabalhar em razão da concorrência. Para Gatti (2000, p.13-16), as OC que pretendem desenvolver e prestar seus serviços para pequenas, médias e grandes empresas precisam, antes de qualquer coisa, de planejamento para que possam atingir seus objetivos.

A observação da realidade revela que entidades de classe ligadas ao exercício da profissão contábil, dentre elas o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, em parceria com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, SEBRAE, e o Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis do Estado de São Paulo - SESCON-SP, vêm desenvolvendo ações e programas para a maior capacitação dos profissionais que atuam nas OC. É de supor que referida capacitação estimule os sócios das OC a adotarem uma postura estratégica, cuja consequência esperada seria a adoção e utilização formal do PE.

Ante o exposto, esta pesquisa procurou estudar como um grupo de OC do município de São Paulo se posiciona em relação à importância do PE e se pretendem implementá-lo. Assim, formulou-se a seguinte questão de pesquisa: **as OC que reconhecem a importância do PE no processo de gestão são mais propensas a implementá-lo do que as que não reconhecem a referida importância?**

2. Revisão Bibliográfica

2.1. Organizações Contábeis

A organização contábil (OC) é a forma geral pela qual o Conselho Federal de Contabilidade (2003), por intermédio da Resolução CFC nº. 960, tipificou o escritório individual e a empresa de contabilidade.

A OC como escritório individual possui um contador ou técnico em contabilidade que explora a atividade contábil. Na maioria das vezes, a constituição da empresa de contabilidade é sob a forma de sociedade simples e limitada para a exploração da atividade contábil por dois ou mais contabilistas, contador ou técnico contábil (GATTI, 2000). Nos dois casos, é preciso o registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) em categoria destinada às OC, distinta dos registros dos profissionais pessoas físicas.

Para Figueiredo e Fabri (2000, p.44) a missão de uma OC é prestar serviços de natureza contábil. Para Lyra (2003, p.21), trata-se da terceirização de certa quantidade de serviços contábeis de clientes pessoas físicas e/ou jurídicas. Weber (2004) complementou que, para competir e ter sucesso ao longo do tempo, as empresas que estão em ambiente de constantes mudanças optam por terceirizar os serviços contábeis para que possam melhor cumprir sua missão: atrair equipes de alta qualidade, otimizar as operações e buscar inovação.

Weeks (2006, p.16) afirmou que, para gerir uma empresa de pequeno porte, conduzir uma grande organização ou controlar uma casa, é necessária uma contabilidade eficiente, e que o aumento na demanda por serviços de OC é motivado pelo crescimento da economia. Cestari Jr. (2002, p.55) relatou que as OC prestam serviços a pessoas físicas e jurídicas de diferentes portes e ramos de atividade. Uma observação da realidade revela que as grandes empresas nacionais e internacionais de auditoria vêm aumentando a oferta de serviços de terceirização de determinadas atividades administrativas, aí incluídas as contábeis.

Opinião semelhante à de Cestari Jr. (2002) constou de matéria publicada na *Long Island Business News* (2005, p.12B). Conforme o artigo, as OC podem crescer física e economicamente ao prestar serviços para pequenas, médias e grandes empresas ou mesmo impulsionadas por novas leis. Tal fato foi constatado por McConville (2007, p.25), que relatou a contratação de 456 contabilistas em 2006 por OC de New Jersey, representando um aumento de 15,2% em relação ao ano de 2005 por conta da Lei Sarbanes-Oxley (SOX).

Figueiredo e Fabri (2000, p.62-63) asseveraram que os serviços oferecidos por uma OC são reunidos conforme sua atuação e a necessidade de seus clientes. Esses serviços podem ser separados em três grupos: atos constitutivos societários (constituição, alterações, encerramento e reestruturações societárias), serviços contábeis (serviços básicos, declarações fiscais e serviços diversos de preenchimento de cadastro e implantação de controles) e serviços especializados (auditoria, assessoria, análise econômica financeira, consultoria contábil, tributária e recursos humanos, perícia e planejamento contábil).

A corroborar Figueiredo e Fabri (2000), Koonar (2007) afirmou que, além dos serviços contábeis tradicionais, as OC podem oferecer outras especialidades aos seus clientes: auditoria interna, auditoria externa, perícia contábil, planejamento tributário e financeiro, análise financeira, contabilidade internacional, contabilidade ambiental, consultoria, e serviços de tecnologia da informação. Segundo Young e Wisniewski (1991, p.61), a oferta dos serviços contábeis deve ser baseada nas respostas aos seguintes questionamentos: O que o cliente quer? O que está precisando no momento? O que a OC quer fazer para o cliente? Quais são os resultados desejados pelo cliente? Quais seriam os resultados indesejáveis?

Apesar da aparente simplicidade na definição, organização e oferta dos serviços, nem sempre isso ocorre de forma pacífica. Goldwasser (1999) identificou falta de habilidade para muitas OC em oferecer mais serviços aos seus clientes por não terem recursos para criá-los. Ainda que as OC tenham recursos para financiar a criação de novos serviços, nem sempre possuem clientes suficientes para mantê-los. A mesma dificuldade foi detectada no Brasil por Peleias et al. (2007), que identificaram muitos casos em que as OC do Estado de São Paulo trabalham no limite de sua capacidade e defasadas em termos operacionais e tecnológicos, o que dificulta a elaboração de propostas para a aceitação de novos serviços.

Para a FENACON (2001, p.6), as OC possuem há décadas a mesma estrutura de atendimento e serviços e esta, cada vez menos, atende às necessidades dos clientes. Tal realidade foi apontada por Milanesi (2003, p.98) ao apontar que apenas 17,9% dos serviços oferecidos por uma amostra de OC eram de apoio gerencial no processo decisório dos clientes. O autor verificou que predominavam os serviços de natureza legal, fiscal e tributária, o que, conforme a FENACON (2001, p.6), representava 82,1% do oferecido pelas OC.

Além do SESCOB-SP (2005), Figueiredo e Fabri (2000, p.132-143), Thomé (2001, p.135-149), Lyra (2003, p.38-43) e Sousa (2003, p.35-38) listaram as funções das áreas componentes de uma OC. As funções apontadas pelos autores estão no Quadro 1.

Para Figueiredo e Fabri (2000, p.63-64), a gestão das OC começa com o planejamento. Para Gatti (2000, p.19), a gestão de uma moderna OC pode ser entendida por meio da análise das atitudes de seus sócios. Rosa e Futida (2005, p.19-20), afirmaram que muitos proprietários e/ou dirigentes de OC (na sua maioria de pequeno e médio porte) possuem uma postura operacional, pois se concentram na execução das tarefas referentes à prestação de seus serviços e não se dedicam à administração das mesmas.

Quadro 1 – Áreas e funções de uma OC

Área	Função
Presidência	Responsável pela gestão de toda a OC.
Diretorias de áreas	Responsáveis pelas áreas operacionais – comercial, financeira e técnica da OC.
Relações Públicas e Expediente	Realiza o atendimento e a captação de clientes.
Legalização	Cuida da permanente regularização e atualização da OC e dos clientes junto aos vários órgãos governamentais e fiscalizadores.
Advogados Associados	Atendem a OC e os clientes nas diversas áreas do Direito.
Recursos Humanos	Cuida das relações trabalhistas (empregado e empregador) e do cálculo dos encargos e tributos incidentes sobre o quadro de pessoal.
Fiscal	Responsável por informar e orientar a emissão de documentos fiscais, registro da movimentação de estoques e apuração de tributos federais, estaduais e municipais da OC e de seus clientes.
Contábil	Responde pelo registro e controle contábil dos atos e fatos administrativos da OC e de seus clientes.
Financeiro e Cobranças	Realiza a cobrança dos honorários profissionais e das questões financeiras da OC.
Tecnologia da informação	Cuida de todos os aspectos relacionados à TI usada pela OC e por seus clientes naquilo que tem a ver com os serviços que presta.

Fonte: Os autores, com base nas obras citadas.

Pesquisa da CPA Leadership Report (2004) buscou estudar o que estava errado com a gerência das OC norte-americanas. No estudo, foi usada uma escala de 0 a 10 para avaliar a eficácia dessas organizações em relação à sua gerência. A média dos resultados foi de 5,21. A pesquisa revelou que os elementos que mais afetavam a gerência dessas OC foram: a estrutura, o planejamento, a tomada de decisão e a administração.

Esse trabalho apontou que: (i) a maioria dos profissionais é eficaz em alguns elementos da gerência, mas não em tudo; (ii) a gerência não é avaliada; (iii) a liderança é frequentemente dos sócios, que têm dificuldades em executar mudanças; (iv) as empresas são ineficazes em oferecer serviços adicionais aos clientes; (v) não há planejamento de longo prazo, apenas a definição de nichos ou especialidades, e, as que planejam bem, não executam bem; (vi) as empresas são controladas em excesso e não são tão bem conduzidas; (vii) não há correlação entre a gerência e grandes lucros, situação em que as empresas rentáveis seriam desafiadas para o futuro; (viii) há uma falta difundida de prestação de contas pelos empregados, de compromisso e de visão compartilhada dos esforços diários; (ix) há conflitos entre a gerência em seguir a política da empresa; (x) os sócios-gerentes têm pouco tempo para gerir; (xi) os profissionais estão mais envolvidos na execução tática do que no PE.

Os resultados da pesquisa da CPA Leadership Report corroboram as constatações de Sousa (2003) de que as OC dão maior atenção aos controles internos relativos à contabilidade financeira. Souza (2003, p.45-47) apontou que as OC tomam decisões baseadas em controles internos de pessoal, de contas a pagar e receber, de fluxo de caixa e balancetes mensais. Essas

informações são transmitidas aos gestores das OC para apoio ao seu processo decisório. Porém, tais controles internos não permitem observar o consumo de recursos por departamento, sua relação com os gastos com clientes, e nem o seu gerenciamento.

2.2. Planejamento Estratégico

As incertezas que acercam as empresas no ambiente agressivo em que estão inseridas levam-nas a planejar para terem uma melhor compreensão do que pode acontecer no futuro (FINANCIAL MANAGEMENT, 2007, p.39). Segundo Crozatti (2003), o PE é uma importante ferramenta administrativa para o mapeamento de cenários futuros externos e internos (oportunidades e ameaças, pontos fortes e pontos fracos) e a gestão dessas informações na busca de um diferencial competitivo (diretrizes estratégicas).

Para Mingle (1990), as OC podem exercer controle e ter uma direção para alcançar o futuro ao elaborarem o PE. Para Scott (2001, p.344), o planejamento é um processo que determina as prioridades e estabelece uma estrutura sistemática para as atividades da organização, ajudando a gerência a estabelecer uma direção geral para a mesma, criando uma visão global do negócio e determinando a alocação de recursos, bem como outras ações para o alcance de seus objetivos.

Existem muitas definições para o PE, e a maioria focaliza o alinhamento da organização com o seu ambiente (externo e interno) e no futuro. Drucker (1998, p.136) oferece a seguinte definição para o PE:

[...] o processo contínuo de, sistematicamente, e com o maior conhecimento possível do futuro contido, tomar decisões atuais que envolvam riscos; organizar sistematicamente as atividades necessárias à execução dessas decisões; e, através de uma retroalimentação organizada e sistemática, medir o resultado dessas decisões em confronto com as expectativas almejadas.

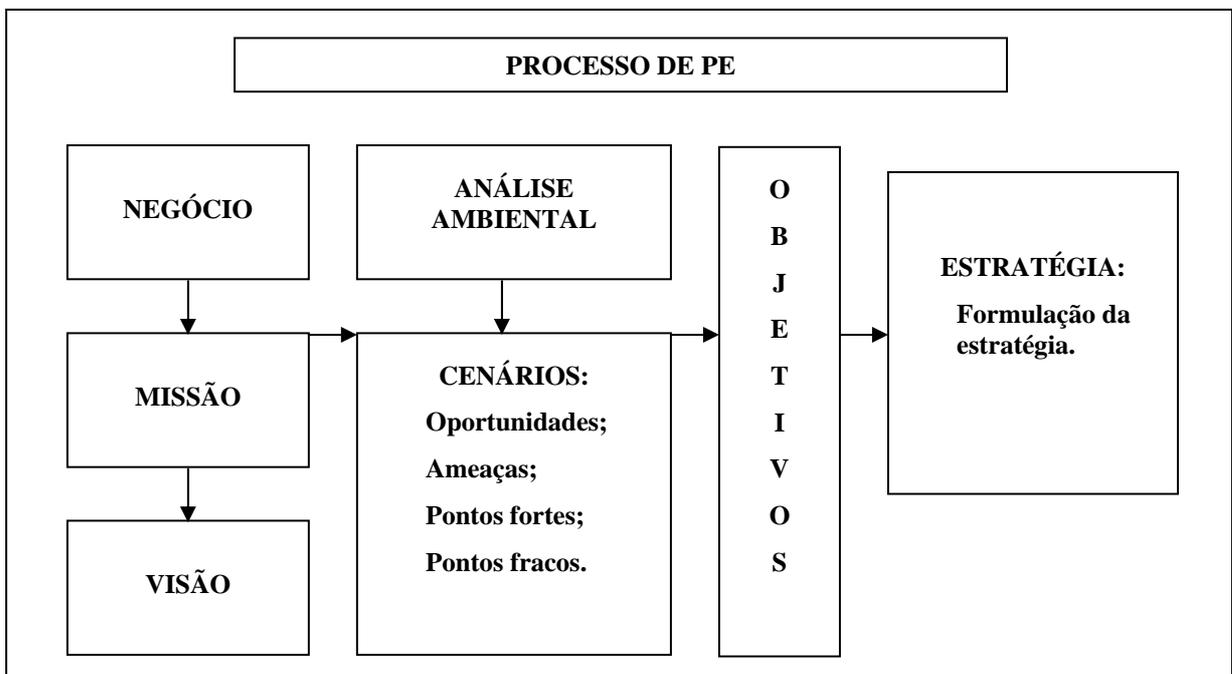


Figura 1 – Processo de PE

Fonte: Adaptado de Parisi (2005).

O PE é composto de elementos cuja finalidade é permitir definir o escopo de uma organização, desenvolvendo a visão geral da empresa. A Figura 1 sintetiza as etapas do PE, sendo cada uma detalhada no Quadro 2.

Quadro 2 – Estratégias específicas usadas pelas organizações

Estratégia	Forma de execução
Expansão	A organização aumenta sua capacidade de produção, mantendo a atual carteira de produtos e/ou serviços.
Concentração	A organização concentra esforços e recursos em um único negócio para concorrer em um único segmento.
Diversificação	Lançamento de novos produtos e serviços via fortes investimentos para atender a novos mercados.
Integração horizontal	Expansão de um negócio pela aquisição de outra empresa do mesmo setor.
Integração vertical	A organização reúne ao seu processo produtivo um número maior de produtos e/ou serviços a serem usados.
Internacionalização	A empresa ultrapassa fronteiras oferecendo produtos e/ou serviços mundialmente.
Alianças estratégicas	Parcerias em que duas ou mais empresas realizam um projeto específico ou cooperam em uma área selecionada de negócio.
Fusão	Dois empresas se unem na formação de uma única empresa.
Reestruturação	Estratégia defensiva para tornar a empresa mais enxuta e mais eficaz.
Desinvestimento	Estratégia de reposicionamento na qual a organização pausa o seu crescimento e os investimentos.
Liquidação	Último recurso da empresa. Ocorre com o fechamento do negócio pela venda de seus ativos.

Fonte: Os autores, com base nas obras citadas.

A literatura apresenta as etapas a serem seguidas para a efetivação do PE, assim denominadas: Negócio (CARMO, 1999); Missão (OLIVEIRA, 1999, p.150); Visão (THOMPSON Jr. e STRICKLAND III, 2003, p.14-15); Análise Ambiental (PADOVEZE, 2003, p.97), Análise dos Cenários (MORAIS, 2005, p.39-40; TACHIZAWA e REZENDE, 2002, p.150); Oportunidades e Ameaças (VALADARES, 2006, 91-92); Pontos Fortes e Fracos (BATEMAN e SNELL, 1998, p.127 e 129; KOTLER, 2000, p.100; MORAIS, 2005, p.55-56; VALADARES, 2006, p.123-137) e Formulação da Estratégia (TARANTINO, 2007, p.81). Os autores possuem opiniões convergentes em relação a essas etapas.

Para Wright, Kroll e Parnell (1998, p.65), os objetivos da organização representam os resultados gerais desejados nos quais os esforços são dirigidos. Para que tais resultados sejam alcançados e considerados bem sucedidos, os mesmos precisam ser mantidos durante um longo período de tempo (MORAIS, 2005, p.59).

Para Armitage (1992), com a missão e a visão claramente definidas, os objetivos podem ser ajustados para que se possam alcançar as estratégias. Thomas (1974, p.70) ressaltou que a estratégia permite responder a seguinte pergunta: “Como a empresa pode melhor alcançar aquilo que decidiu que quer fazer?”.

Porter (1986, p.22) afirmou que, a essência da formulação da estratégia está na análise estrutural de indústrias (segmentos de atuação) em que a empresa compete, onde a intensidade da concorrência depende do conjunto das forças competitivas que determinam o lucro final da organização. Ao conhecer essas forças, a organização pode destacar os seus pontos fortes e os pontos fracos, bem como o seu posicionamento diante dos concorrentes, expondo as áreas que precisam de mudanças estratégicas e/ou que representam oportunidades ou ameaças.

Valadares (2006, p.163-164) ressalta que, a partir da correta observação originária do estudo e acompanhamento do diversificado ambiente de negócios, as organizações podem alcançar um desempenho superior ao obtido pela concorrência em função do emprego de uma entre três estratégias genéricas: liderança de custo total, diferenciação e enfoque.

Sobre estratégias específicas, Serra, Torres e Torres (2003, p.104) afirmaram que as empresas precisam usá-las, além de alguma estratégia genérica. Bateman e Snell (1998, p.130), Tachizawa e Rezende (2002, p.77-116) e Wright, Kroll e Parnell (1998, p.89-105) indicaram estratégias específicas, de crescimento ou redução, apresentadas no Quadro 2.

3. Metodologia

Esta pesquisa é de natureza aplicada e com abordagem quantitativa. Conforme Gil (1991), ela pode ser classificada como descritiva quanto aos seus objetivos. Foi usado um questionário para a coleta dos dados, conforme as orientações de Hair Jr et al. (2005, p.159). Após os pré-testes e ajustes, o questionário foi finalizado com a seguinte estrutura: 13 questões fechadas do tipo múltipla escolha com o objetivo de caracterizar a amostra de OC; 34 questões na forma de escala de Likert com categorias numéricas para cada afirmação variando de 1 (discordo totalmente) até 5 (concordo totalmente) para explorar a questão do PE; 1 questão fechada do tipo múltipla escolha para identificar o grau de pretensão de elaboração/formalização do PE e 1 questão aberta sobre quais vantagens o PE pode trazer para a OC.

A pesquisa foi realizada entre outubro de 2006 e janeiro de 2007, período durante o qual o questionário ficou hospedado em uma página na Internet. Durante o mesmo período foram enviadas cartas convite para 255 OC do município de São Paulo, selecionadas por conveniência, sendo obtidas 50 respostas completas.

As questões iniciais serviram para caracterizar a amostra estudada e seus resultados estão apresentados na forma de estatísticas descritivas. Em função do perfil da amostra e da quantidade de respostas obtidas, foi conduzida uma Análise de Conglomerados a fim de compreender melhor a natureza das relações multivariadas das empresas da amostra. A técnica busca detectar grupos homogêneos de empresas, de forma que as empresas em cada conglomerado tendam a ser semelhantes entre si e diferentes das empresas de outros conglomerados (HAIR et al., 2005).

Inicialmente, foi preciso escolher uma medida para avaliar quão semelhantes ou diferentes são os casos analisados, ou seja, escolher uma maneira de medir a distância entre pares de casos usando os valores observados nas variáveis a partir da amostra. A medida adotada foi a da distância euclidiana quadrática por ser uma das mais utilizadas neste tipo de análise (MALHOTRA, 2006).

Não havia suposições a priori em relação à quantidade de conglomerados a serem retidos. Assim, foram utilizados sete métodos de aglomeração hierárquica a fim de explorar os dados e verificar qual número de clusters deveria ser retido. Os métodos foram: método Ward, método do centróide, ligação média entre grupos, ligação média dentro dos grupos, *complete linkage furthest neighbor*, *single linkage nearest neighbor* e o método da mediana. O método que mostrou boa separação entre os conglomerados foi o método Ward. Este método minimiza o quadrado da distância euclidiana às médias dos conglomerados, combinando clusters com um pequeno número de observações (Hair et al., 2005).

Na análise de conglomerados não há critério estatístico interno a ser usado para inferir o número de conglomerados a serem retidos, o que ficou a cargo dos pesquisadores. Nesta pesquisa, os conglomerados foram definidos para terem grande homogeneidade entre si. Quando a união de dois conglomerados implicasse em diminuição desta homogeneidade, a união foi desfeita. O dendograma obtido permitiu a visualização dos grupos formados.

4. Análise dos Resultados

O primeiro ponto a discutir é a constatação da ausência de estudos sobre PE para organizações contábeis em nosso País, situação distinta do cenário internacional, no qual foram identificadas pesquisas a partir dos anos 1990 (MINGLE, 1990; CPA LEADERSHIP, 2004; WEEKS, 2006). Apesar de ser uma fragilidade, esta lacuna constitui-se em uma real oportunidade para o desenvolvimento destas organizações. Algumas oportunidades são as seguintes: (i) contribuir para a continuidade sustentada e o crescimento do negócio dessas OC; (ii) melhor identificação e atendimento às demandas de seus clientes, permitindo inclusive realizar o apoio à gestão de sua clientela; (iii) maior e melhor capacitação de seus sócios e colaboradores, em consonância com ações empreendidas pelos órgãos de classe, em especial o PQEC - Programa de Qualidade das Empresas de Serviços Contábeis, patrocinado pelo Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis do Estado de São Paulo - SESCOB-SP.

A caracterização da amostra está na Tabela 1. Nela são apresentados os resultados das 13 questões sobre o perfil dos respondentes e da questão aberta sobre as vantagens que o PE pode trazer. A análise destas informações revelou que as OC pesquisadas possuem o perfil relatado na revisão da literatura nacional (GATTI, 2000; FIGUEIREDO e FABRI, 2000; CFC, 2003). As principais características da amostra são:

- 66,0% eram sociedades simples e 34,0% escritórios individuais ou outra forma de constituição;
- Revelaram longevidade, pois 70,0% existem há mais de 10 anos;
- A administração é exercida, em 90,0% dos casos, pelo(s) sócio(s) proprietário(s);
- 78,0% dos administradores são graduados em Ciências Contábeis ou Técnicos em Contabilidade;
- Predominaram OC de menor porte: 44,0% microempresas e 40,0% de pequeno porte;
- Quanto ao faturamento, 48% auferem até R\$ 433.755 e 44% acima deste valor. Outras 8% não revelaram seu faturamento;
- 62,0% dos empregados são contadores ou técnicos em contabilidade;
- 86% das OC realizam treinamentos internos ou externos.

Outras 34 questões, na forma de escala de Likert, subsidiaram a Análise de Conglomerados. Buscou-se identificar perfis de respostas sobre o uso do PE na gestão das OC do município de São Paulo. Estas perguntas estão no Quadro 3.

As 50 empresas da amostra foram agrupadas em três conglomerados: o primeiro formado por 36 empresas, o segundo por 8, e o terceiro por 6. A visualização deste resultado é alcançada com o uso de um dendograma. Por economia de espaço, este não será apresentado.

A fim de identificar o poder discriminatório das questões usadas no questionário ao classificar as OC dentro dos 3 conglomerados, realizou-se o teste não-paramétrico de Kruskal-Wallis (KW). O nível de significância observado nos testes está na Tabela 2. Verificou-se que 7 das 34 questões não apresentaram poder discriminatório, enquanto 18 delas apresentaram significância menor que 0,01 no teste de KW, indicando que ao menos um dos grupos revelou diferença significativa no nível das respostas obtidas.

Quando o teste de KW se mostra significativo, é possível afirmar que ao menos um dos grupos é diferente dos demais em relação ao seu padrão de resposta, mas não é possível destacar imediatamente qual é este grupo. Assim, foi preciso usar um procedimento de comparações múltiplas com correção dos valores críticos conforme sugestão de Siegel e Castellan Jr. (2006, p.242-243), permitindo encontrar explicações para o significado dos conglomerados.

Tabela 1 – Perfil da amostra estudada

Perguntas	Respostas				
1.A empresa esta constituída sob qual forma jurídica?	Escritório individual	Sociedade simples		Outra forma de constituição	
	18.0%	66.0%		16.0%	
2.A empresa está localizada em qual região do município de São Paulo?	Leste	Oeste	Norte	Sul	Centro
	40.0%	14.0%	12.0%	24.0%	10.0%
3.Qual o tempo de existência da empresa?	< 10 anos	10 a 20 anos	21 a 30 anos	Acima de 30 anos	
	30.0%	32.0%	20.0%	18.0%	
4.Assinale o(s) tipo(s) de serviços que a empresa oferece.	Abertura, alteração e encerramento	Reestruturações societárias	Escrita contábil, fiscal e pessoal	Declar. fiscais (DCTF, dentre outras)	Preenchimento de cadastro, dentre outros
	46	19	48	47	31
	Auditoria	Assessoria	Perícia	Análise econômica financeira	Consultoria
	15	45	6	27	36
	Planejamento contábil			Outros serviços	
	21			11	
5.O faturamento anual médio da empresa está entre?	< R\$ 433.755	R\$ 433.755 à 2.133.222	> R\$ 2.133.222	Não quis opinar	
	48.0%	32.0%	12.0%	8.0%	
6.Quem administra a empresa?	Sócios proprietários	Gerente(s)		Outros	
	90.0%	4.0%		6.0%	
7.Qual o número total de sócios?	Apenas 1	De 2 a 3	De 4 a 5	Mais de 5	
	22.0%	66.0%	6.0%	6.0%	
8.Qual a formação de quem administra a empresa?	Téc. Contábil	Grad. C. Contábeis	Grad. Adm. Empresas	Outras	
	16.0%	62.0%	12.0%	10.0%	
9.Qual o número total de empregados?	Nenhum	De 1 a 9	De 10 a 49	De 50 a 99	Acima de 100
	6.0%	44.0%	40.0%	6.0%	4.0%
10.Qual a formação (média) dos empregados da empresa?	Téc. Contábil	Grad. C. Contábeis	Grad. Adm. Empresas	Grad. Direito	Outras formações
	37.0%	25.0%	6.0%	3.0%	29.0%
11.Como são realizados os treinamentos dos empregados?	Interno (RH, Deptos, etc.)	Externo (PJ ou PF contratadas)	Interno e externo	Não treina	Não têm empregados
	22.0%	14.0%	50.0%	8.0%	6.0%
12.Com que frequência à empresa realiza treinamentos para os empregados?	Mensal	Trimestral	Semestral	Anual	Não treina ou não têm empregados
	16.0%	20.0%	28.0%	22.0%	14.0%
13.Dos 100% de seus clientes, informe como são tributados?	Autônomos	Simplex Federal	Lucro Presumido	Lucro Real	Imunes e Isentas
	11.3%	29.1%	29.8%	25.8%	4.0%
49.Quais vantagens você acredita que o PE possa trazer para a sua empresa?	Análise ambiental (interna e externa)	Estabelecimento de objetivos	Pensar no futuro	Resultados financeiros positivos	Maior competitividade
	9	6	11	11	11
	Estímulo aos empregados	Crescimento da empresa		Não quis opinar	
	5	3		3	

Fonte: Resultados da pesquisa.

Quadro 3 – Perguntas sobre percepção das OC quanto ao PE

14. A empresa realiza algum tipo de planejamento formal interno (por escrito).
15. A empresa sabe o que é PE.
16. A empresa não possui o seu Negócio bem definido.
17. A empresa possui sua Missão declarada por escrito.
18. A empresa possui sua Visão declarada por escrito.
19. A empresa elabora e registra a Análise Ambiental externa.
20. A empresa elabora e registra a Análise Ambiental interna
21. A empresa estabelece seu(s) Objetivo(s).
22. A empresa não formula sua(s) Estratégia(s).
23. As empresas devem planejar para assegurar que o futuro seja levado em consideração, para que possam lidar com as incertezas e entendam as implicações de decisões presentes, para perdurarem no tempo.
24. As empresas devem planejar para ser racionais (forma superior de administrar), onde a tomada de decisão formalizada é melhor que a não-formalizada, para fazer as coisas certas (se tudo correr conforme o esperado).
25. A competição entre as empresas está se tornando maior. Do ponto de vista defensivo o PE torna-se importante para as mesmas.
26. As empresas não precisam prever e reagir às mudanças do mercado, para que possam aproveitar as oportunidades, e identificar os tipos de negócios promissores.
27. As empresas planejam-se da forma mais econômica possível, coordenando o uso dos diferentes recursos (humanos, materiais, financeiros e tecnológicos), para que os objetivos sejam atingidos.
28. Os controles financeiros não são suficientes para garantir o sucesso das empresas. É necessária a indicação da direção futura que as mesmas devem tomar através de objetivos de longo prazo.
29. Não é importante envolver os empregados de todas as áreas da empresa, propagando os objetivos da mesma.
30. O PE pode ser útil para o relacionamento da empresa com o mercado (Bancos, Governo, Investidores, Fornecedores, dentre outros).
31. O planejamento formal (por escrito) pode trazer benefícios para as pequenas, médias ou grandes empresas, novas ou já existentes.
32. O PE é elaborado para melhorar o futuro, através de decisões do presente.
33. O planejamento estimula as empresas (administração) a pensar no futuro de forma ordenada.
34. O planejamento ajuda as empresas a prever as mudanças ao seu redor permitindo uma rápida reação a elas.
35. O PE não permite visualizar as oportunidades e ameaças do ambiente externo.
36. O PE visa diminuir os riscos e incertezas do mercado para tomada de decisões.
37. O planejamento fornece as empresas padrões mais claros de desempenho.
38. O PE não fornece as empresas estímulos para definir e melhorar seus objetivos.
39. O PE fortifica o espírito de trabalho em equipe entre as diversas áreas das empresas e melhora a motivação das mesmas.
40. O PE determina as atribuições e responsabilidades de cada um.
41. O PE permite a verificação do andamento dos objetivos e metas fixados e a avaliação do desempenho (pontos fortes e fracos da empresa).
42. O PE distribui autoridade e responsabilidade dentro das empresas.
43. O PE não cria um ambiente de participação e comprometimento na empresa, não permitindo ao administrador ter mais tempo para outros assuntos.
44. A empresa acredita que o PE dá maior competitividade perante o mercado (concorrentes).
45. A empresa acredita que o PE proporciona resultados financeiros positivos.
46. A empresa acredita que PE elevará os seus custos.
47. A empresa acredita que deve repassar aos seus clientes os custos gerados com PE.

Fonte: Questionário da pesquisa.

As OC do primeiro conglomerado tendem a afirmar que formulam sua(s) estratégia(s) (q. 22) e elaboram e registram a análise ambiental externa (q. 19) e interna (q. 20). Afirmam que o planejamento formal pode trazer benefícios (q. 31) e estimula a pensar no futuro de forma ordenada (q. 33). A maioria das OC deste conglomerado concorda que deve haver planejamento a fim de assegurar que o futuro seja levado em consideração (q. 23).

Tabela 2 – Teste de Kruskal-Wallis

Perguntas	p-valor
Questões: 14, 16, 21, 27, 29, 41, 43.	p-valor > 0,10
Questões: 15, 26, 35, 39, 46.	0,10 > p-valor > 0,05
Questões: 17, 24, 40, 42.	0,05 > p-valor > 0,01
Questões: 18, 19, 20, 22, 23, 25, 28, 30, 31, 32, 33, 34, 36, 37, 38, 44, 45, 47.	p-valor < 0,01

Fonte: Resultados da pesquisa.

As OC do primeiro conglomerado concordam que o PE é elaborado para melhorar o futuro via decisões do presente (q. 32), ajuda a prever as mudanças ao seu redor permitindo uma rápida reação a estas (q. 34), visa diminuir os riscos e incertezas do mercado para tomada de decisões (q. 36), podendo ser útil para o relacionamento da OC com o mercado (q. 30) ao oferecer maior competitividade (q. 44). O PE proporciona resultados financeiros positivos (q. 45), fornece padrões mais claros de desempenho (q. 37), estímulos para definir e melhorar objetivos (q. 38), determinando atribuições e responsabilidades das pessoas (q. 40) e distribuindo autoridade e responsabilidade (q. 42). Portanto, o primeiro conglomerado é formado por OC que tendem a concordar amplamente quanto aos benefícios do PE.

O segundo conglomerado possui aproximadamente a mesma proporção de OC que concordam e que discordam das questões 31, 33, 23 e 25 (competição entre as empresas está se tornando maior). Concordam com a questão 32, mas são indiferentes às questões 34 e 36. Este conglomerado possui aproximadamente a mesma proporção de sujeitos que discordam e são indiferentes às questões 30 e 45. Da mesma forma, possui quase a mesma proporção de sujeitos que concordam, discordam e são indiferentes à questão 44 e 28 (os controles financeiros não são suficientes para garantir o sucesso das empresas, sendo necessária a indicação da direção futura que as mesmas devam tomar através de objetivos de longo prazo), e possui aproximadamente a mesma proporção de sujeitos que concordam e que são indiferentes às questões 37, 40 (o PE determina as atribuições e responsabilidades de cada um) e 24 (as empresas devem planejar para ser racionais, onde a tomada de decisão formalizada é melhor que a não-formalizada, para fazer as coisas certas). Acreditam que o PE não fornece às empresas estímulos para definir e melhorar seus objetivos (q. 38), mas distribui autoridade e responsabilidade dentro das empresas (q. 42). Este conglomerado é formado por empresas que tentem a expressar certa discordância ou indiferença às questões do PE.

As OC do terceiro conglomerado tendem a afirmar que não formulam sua(s) Estratégia(s) (q. 22) nem elaboram e registram a análise ambiental externa (q. 19) e interna (q. 20). Afirmando que o planejamento formal pode trazer benefícios (q. 31) e estimula a pensar no futuro de forma ordenada (q. 33). Estas OC acreditam que deve haver planejamento para assegurar que o futuro seja levado em consideração (q. 23). Quanto ao PE, concordam que é elaborado para melhorar o futuro, via decisões do presente (q. 32), ajuda a prever mudanças ao seu redor permitindo uma rápida reação a elas (q. 34), visa diminuir os riscos e incertezas do mercado para tomada de decisões (q. 36), podendo ser útil para o relacionamento com o mercado (q. 30) ao oferecer maior competitividade (q. 44). Além disso, o PE propicia resultados financeiros positivos (q. 45), fornece padrões mais claros de desempenho (q. 37), mas não fornece estímulos para definir e melhorar objetivos (q. 38). Este conglomerado possui aproximadamente a mesma proporção de sujeitos que concordam e que são indiferentes à questão 40. Também expressam indiferença em relação à questão 42. É um conglomerado com afirmações em favor, indiferentes e contra o PE, se mostrando um grupo indeciso quanto ao assunto.

Após caracterizar os conglomerados, analisou-se a penúltima pergunta do questionário, que indagava a respeito das intenções da OC em implementar como prática o PE. Das 50 OC, 27 afirmaram pretender adotá-lo, porém sem data concreta para tal. Outras 3

OC disseram pretender fazê-lo em prazo maior que 1 ano. Outras 3 disseram não pretender fazê-lo. Apenas 1 delas já fazia, e outras 16 disseram querer fazê-lo dentro do ano seguinte.

Os três conglomerados gerados foram obtidos a partir de perguntas que buscavam capturar as impressões das OC a respeito de vários aspectos do PE. Convém analisar se algum conglomerado é composto por empresas que efetivamente reafirmam sua intenção em implementar o PE. Assim, as OC que disseram não pretender fazer ou fazer sem, no entanto, divulgar um prazo ou ainda com um prazo superior a 1 ano foram classificadas como OC que não dão muita importância ao PE. As OC que já fazem o PE ou que disseram querer fazer em prazo de até um ano foram classificadas como OC que dão importância ao PE. Assim, para verificar se as respostas às questões de 14 a 47 estavam alinhadas à intenção das empresas conforme a resposta à questão 48, foi realizado um teste de tabela de contingência.

O teste retro mencionado permitiu avaliar a eventual relação entre os dois fatores disponíveis (fator 1: conglomerado gerado; fator 2: grau de importância das OC para com o PE) e, finalmente, testar se há alguma coerência entre o que as OC responderam ao longo de 34 questões sobre o que pensavam a respeito do PE e se isso tem algum reflexo sobre a sua iniciativa de implementá-lo.

A Tabela 3 apresenta os valores observados ao cruzar os dois fatores. Cada casela numérica da tabela representa a quantidade de OC que atende aos dois critérios de classificação representados pelos fatores. O valor entre parênteses é a frequência esperada caso não haja relacionamento entre os dois fatores. Verifica-se que os valores são próximos entre o esperado e o observado. Apesar do teste de qui-quadrado conduzido corroborar este resultado, o mesmo foi obtido a partir de uma tabela de contingência com problemas de especificação, dado que há cruzamentos de classe com frequência esperada menor que 5, o que não é recomendado. Para superar este problema, as OC dos conglomerados 2 e 3 foram agrupadas em um novo conglomerado, chamado de 2-3, dado que estas OC apresentaram, em uma questão ou outra, posicionamento contrário ou indiferente ao PE. É possível definir este novo conglomerado como sendo composto por OC de baixa convicção com relação ao PE. Os resultados do teste da nova tabela de contingência estão apresentados na Tabela 4.

Tabela 3 – Tabela de contingência com 3 conglomerados

	Congl. 1	Congl. 2	Congl. 3	Total
OC que dão importância	12 (12,24)	3 (2,72)	2 (2,04)	17
OC que não dão importância	24 (23,76)	5 (5,28)	4 (3,96)	33
Total	36	8	6	50

Nota: Valores observados e esperados (entre parênteses)

Qui-quadrado = 0,052, gl = 2, p-valor = 0,9743.

Fonte: Resultados da pesquisa.

Tabela 4 – Tabela de contingência com 2 conglomerados

	Congl. 1	Congl. 2-3	Total
OC que dão importância	12 (12,24)	5 (4,76)	17
OC que não dão importância	24 (23,76)	9 (9,24)	33
Total	36	14	50

Nota: Valores observados e esperados (entre parênteses)

Qui-quadrado = 0,0255, gl = 1, p-valor = 0,8732.

Fonte: Resultados da pesquisa.

De acordo com seu nível de significância observado, a hipótese nula de que não há

relação entre os fatores não pode ser rejeitada. Cabe uma ressalva neste resultado, pois uma das classes ainda apresenta frequência abaixo de 5; porém, haja vista que o valor esperado é próximo de 5, este fato não influencia o resultado do teste de hipótese. Fica evidente que apesar do discurso das OC quanto à importância do PE, este não se traduz de maneira prática em intenções quanto à sua implementação.

5. Conclusão

Esta pesquisa teve por objetivo identificar como um grupo de OC do município de São Paulo se posiciona a respeito do PE, e se este posicionamento estaria associado a uma efetiva implementação. Foram enviados questionários a 255 OC e 50 o responderam. Parte das questões permitiu a caracterização da amostra e o restante do questionário buscou identificar as percepções das OC estudadas em relação ao PE. Estas respostas subsidiaram uma Análise de Conglomerados a fim de agrupar as OC de opiniões semelhantes. Foram, inicialmente, formados três conglomerados, sendo o primeiro composto de 36 OC que tendem a concordar amplamente com os benefícios do PE; o segundo foi composto de 8 OC que tendem a expressar certa discordância ou indiferença em relação às questões sobre PE; e o terceiro composto de 6 OC que tiveram afirmações a favor, indiferentes e contra o PE, revelando um posicionamento indeciso.

Em seguida, buscou-se verificar se a forma como as empresas emitiam opinião a respeito da importância do PE se refletia em uma real intenção de implementação do mesmo. Para tanto, foi realizado um teste de tabela de contingência cujo resultado mostrou que as OC que foram classificadas como sendo as que dão importância ao PE como ferramenta na sua gestão não apresentaram, proporcionalmente, maior intenção de implementá-lo do que as OC que foram classificadas como sendo as que não dão importância ao PE.

Os resultados obtidos apontam para uma tendência tímida das OC em relação ao PE. Esta tendência torna-se ainda mais preocupante ao se considerar as informações da FENACON (2001) que indicam que as OC mantêm, há décadas, a mesma estrutura de atendimento e serviços, o que cada vez menos atende às necessidades dos clientes. Esta informação é corroborada por Milanesi (2003), ao afirmar que apenas 17,9% dos serviços oferecidos pelas OC por ele pesquisadas eram para o apoio gerencial ao processo decisório de seus clientes, e pela pesquisa da CPA Leadership Report (2004) sobre a gestão das OC, apresentando uma avaliação média de 5,21 na sua eficácia em uma escala de 1 a 10, indicando problemas de gestão nos seguintes quesitos: eficiência e liderança dos profissionais, avaliação da gerência, ineficiência na oferta de serviços adicionais, falta de tempo para planejar e gerir, e controle excessivo.

Este estudo suscita sugestões de futuras pesquisas quanto aos motivos que levam as OC a não elaborar ou mesmo não formalizar o processo de PE como instrumento de gestão, apesar de apresentarem uma boa percepção sobre o mesmo, e verificar as ações necessárias para partirem do estágio atual (sem PE) para atingirem esta meta, mesmo que em um horizonte temporal de longo prazo. Suscita também investigar os fatores que impedem as OC de adotar o PE e os impactos que o mesmo pode promover nas empresas que o elaboram.

Referências

- ARMITAGE, J. L. Strategic management for public accounting: the CPA manager. **The CPA Journal Online**, New York, May 1992. Disponível em: <<http://www.nysscpa.org/cpajournal/old/12543369.htm>>. Acesso em: 04 maio 2007.
- BATEMAN, T. S.; SNELL, S. A. **Administração: construindo vantagem competitiva**. Tradução Celso A. Rimoli. São Paulo: Atlas, 1998.

- CARMO, A. P. A. G. **PE participativo**: análise de sua implantação em uma instituição de ensino privado frente a um ambiente de mudanças contínuas. 1999. 70 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção e Sistemas) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.
- CESTARI JR, H. **Gestão contábil no ciclo de vida das pequenas empresas**. 2002. 218 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.
- CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº. 960**, de 6 de maio de 2003. Brasília, [2003]. Disponível em: <http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/Res_960.doc>. Acesso em: 05 jun. 2006.
- CPA LEADERSHIP REPORT. What's wrong with accounting firm management? **CPA Leadership Report**, p.1-4, Jan/Feb. 2004. Disponível em: <<http://www.cpareport.com/Newsletter%20Articles/2004%20Articles/Whats%20Wrong%20with%20Acct%20Firm%20Mgt%20Jan-Feb%202004.htm>>. Acesso em: 10 jul. 2007.
- CROZATTI, J. **PE e controladoria**: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização. Rio Grande do Sul, [2003?]. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/necon/5%20Planejamento%20estrat%C3%A9gico%20-%20Jaime%20Crossatti.pdf>>. Acesso em: 20 de jul. 2006.
- DRUCKER, p.F. **Introdução à administração**. Tradução Carlos A. Malferrari. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 1998.
- FENACON - FEDERAÇÃO NACIONAL DAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS E DAS EMPRESAS DE ASSESSORAMENTO, PERÍCIAS, INFORMAÇÕES E PESQUISAS. Transformando contabilidade em informação gerencial. **Fenacon em serviços**. São Paulo, n. 66, p.6-8, Jun./Jul. 2001.
- FIGUEIREDO, S.; FABRI, p.E. **Gestão de empresas contábeis**. São Paulo: Atlas, 2000.
- FINANCIAL MANAGEMENT. Management accounting: business strategy. **Financial Management**, London, p.39-42, Mar. 2007. Disponível em: <<http://web.ebscohost.com/bsi/pdf?vid=12&hid=119&sid=a491dbe4-9374-425f-a3bf-94514dffa573%40sessionmgr8>>. Acesso em: 04 maio 2007.
- GATTI, I. C. As empresas de serviços contábeis no ano 2000. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 121, p.8-21, Jan./Fev. 2000.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1991.
- GOLDWASSER, D. L. Independence in a changing accounting profession. **The CPA Journal Online**. New York, Oct. 1999. Disponível em: <<http://www.nysscpa.org/cpajournal/1999/1099/Features/F461099.htm>>. Acesso em: 21 ago. 2007.
- HAIR JR, J. F. et al. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Tradução: Lene Belon Ribeiro. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- JACQUES FILHO, A. O mercado de trabalho para o contador empreendedor. **Revista Acadêmica da FACECA**, Varginha, v. 1, n. 1, p.23-27, Ago./Dez. 2001. Disponível em: <<http://www.faceca.br/raf/documentos/omercadodetrabalhoparacontador.doc>>. Acesso em: 21 jul. 2006.
- KOONAR, K. **CPA firms and functions**. [2007]. The article company. Disponível em: <<http://www.articleco.com/Article/CPA-Firms-and-Functions/44546>>. Acesso em: 21 ago. 2007.
- KOTLER, p.**Administração de marketing**: a edição do novo milênio. Tradução: Bazán tecnologia e lingüística. 10. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2000.
- KOTLER, P.; ARMSTRONG, G. **Princípios de marketing**. Tradução: Vera Whately. Rio de Janeiro: LTC, 1995.

- LEMOS, A. C. F. V. et al. O PE como ferramenta competitiva. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO FEA-USP, 7., 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: SEMEAD, 2004. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/Semead/7semead/paginas/artigos%20recebidos/Pnee/PNEE13_-_O_planejamento_estrat%20E9gico.PDF>. Acesso em 20 jul. 2006.
- LONG ISLAND BUSINESS NEWS. Big time: the ascension of li's big four. **Long Island Business News**, New York, v. 52, n. 12, p.1B-12B, Mar. 2005. Disponível em: <<http://web.ebscohost.com/ehost/detail?vid=6&hid=104&sid=047fdb8e-32dd-466d-9185-4ba81a5d5621%40sessionmgr8>>. Acesso em: 21 ago. 2007.
- LYRA, R. L. W. C. **Uma contribuição a mensuração do resultado econômico da decisão de investimento em qualidade em empresas de serviços contábeis: uma abordagem da gestão econômica.** 2003. 120 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.
- MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de Marketing.** 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- MCCONVILLE, J. It's a good time to be an accountant. **NJBIZ**, New-Jersey, v. 20, n. 9, p.25, Feb. 2007. Disponível em: <<http://web.ebscohost.com/ehost/detail?vid=22&hid=102&sid=c210dea2-1b09-4cae-bf73-3968f1ff9182%40SRCSM1>>. Acesso em: 21 ago. 2007.
- MINGLE C. Strategic planning: what CPAS need to know. **Journal of Accountancy**, p.1-6, Jul. 1990. Disponível em: <http://findarticles.com/p/articles/mi_m6280/is_n1_170/ai_8713696/print>. Acesso em: 10 jul. 2007.
- MILANESI, A. **Atuação empreendedora do profissional de escritórios de contabilidade na Grande Vitória/ES.** 2003. 140 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.
- MORAIS, R. T. R. **PE: um bem ou mal necessário?** 2. ed. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 2005.
- OLIVEIRA, A. B. S. Planejamento, planejamento de lucro. In: CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON.** São Paulo: Atlas, 1999. p. 147-169.
- PADOVEZE, C. L. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.
- PARISI, C. **PE e Controladoria.** 2005. 1 f. Notas de aula.
- PELEIAS, I. R. et al. **Marketing Contábil nos Escritórios de Contabilidade do Estado de São Paulo.** Revista Brasileira de Gestão de Negócios, Vol. 9, no. 23, jan-abr. 2007, p.61-77.
- PORTER, M. E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e de concorrência.** Tradução: Elizabeth Maria de Pinho Braga. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus. 1986.
- ROSA, J. A.; FUTIDA, H. T. **Administração da empresa contábil: gerência e operações.** São Paulo: IOB Thomson, 2005.
- SCOTT, G. Strategic planning for high-tech product development. **Technology Analysis & Strategic Management**, Oxfordshire, v. 13, n. 3, p.343-364, Sept. 2001. Disponível em: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdf?vid=2&hid=21&sid=57ece7e4-5345-433f-8012-ad21db367c4a%40SRCSM2>>. Acesso em: 04 maio 2007.
- SERRA, F. A. R.; TORRES, M. C.; TORRES, A. P. **Administração estratégica: conceito, roteiro prático e casos.** Rio de Janeiro: Reichmann & Affonso Editores. 2003.
- SIEGEL, S.; CASTELLAN JR., N. J. **Estatística Não-paramétrica para Ciências do Comportamento.** 2ª ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.

- SESCON-SP - SINDICATO DAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS E DAS EMPRESAS DE ASSESSORAMENTO PERÍCIAS INFORMAÇÕES E PESQUISAS NO ESTADO DE SÃO PAULO. **Obrigações acessórias e multas**. São Paulo, 2005.
- SOUSA, T. C. G. **Modelo de gestão por atividades para empresas contábeis**. 2003. 135 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.
- TACHIZAWA, T.; REZENDE, W. **Estratégia empresarial: tendências e desafios – um enfoque na realidade brasileira**. São Paulo: Makron Books, 2002.
- TARANTINO, D. P. Organizational success = "4 + 2". **The Physician Executive**, Florida, v. 33, n. 3, p.80-82, May/Jun. 2007. Disponível em: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdf?vid=6&hid=113&sid=2d5010cb-ac17-43bc-8a0c-ab180033b7ff%40sessionmgr109>>. Acesso em: 05 maio 2007.
- THOMAS, C. E. S. **A prática do planejamento empresarial**. Tradução Suely Mendes Brazão e Vicente de Paulo Palarico Adorno. São Paulo: McGraw-Hill, 1974.
- THOMÉ, I. **Empresas de serviços contábeis, estrutura e funcionamento**. São Paulo: Atlas, 2001.
- THOMPSON JR, A. A.; STRICKLAND III, A. J. **PE: elaboração, implementação e execução**. Tradução Francisco Roque Monteiro Leite. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.
- VALADARES, M. **Planejamento como fator de sucesso**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2006.
- VALENZUELA, p. Strategic planning: it's what's for dinner. **The Physician Executive**, Florida, v. 33, n. 3, p.60-63, May/Jun. 2007. Disponível em: <<http://web.ebscohost.com/bsi/pdf?vid=1&hid=103&sid=5ac281f9-2890-42d2-8175-3622c79fa4a9%40sessionmgr104>>. Acesso em: 04 maio 2007.
- WAGNER, M. B.; MOTTA, V. T.; DORNELLES, C. **SPSS passo a passo: statistical package for the social sciences**. Caxias do Sul: EDUCS, 2004.
- WEBER, A. **The advantages of outsourcing financial and accounting services with the right firm**. [2004]. Association Management. Disponível em: <<http://www.thefreelibrary.com/The+advantages+of+outsourcing+financial+and+accounting+services+with...-a0122662036>>. Acesso em: 10 maio 2007.
- WEEKS, A. Salt Lake area accounting firms enjoying increased business. **Focus**, Utah, v. 35, n. 43, p.16-17, May 2006. Disponível em: <<http://web.ebscohost.com/bsi/pdf?vid=26&hid=113&sid=25479f68-a65d-43f3-8bf3-9499449a9a64%40sessionmgr8>>. Acesso em: 12 maio 2007.
- WRIGHT, P.; KROLL, M. J.; PARNELL, J. **Strategic management: concepts**. 4. ed. New Jersey: Prentice Hall, 1998.
- YOUNG, W. T.; WISNIEWSKI, S. Increasing market success. **Journal of Accountancy**, v. 171, n. 1, p.59-62, Jan. 1991. Disponível em: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdf?vid=6&hid=8&sid=7c7ea75e-83a6-48ce-a8ef-7452ba8b586d%40sessionmgr8>>. Acesso em: 21 ago. 2007.