

Contabilidade gerencial como elo entre a contabilidade e a administração: uma análise com base na entropia da informação

Francisco Carlos Fernandes (FURB) - franciscofernandes@furb.br

Tarcísio Pedro da Silva (FURB) - tarcisio@furb.br

Resumo:

A entropia da informação é considerada uma ferramenta poderosa, em razão da elucidação da quantidade de informação fornecida por uma dada fonte. Este artigo tem o propósito de analisar a Contabilidade Gerencial como elo entre a Contabilidade e a Administração. A revisão de literatura abordou aspectos da contabilidade gerencial, preço de transferência, orçamento, custos e análise de variações. A pesquisa se classifica como exploratória, descritiva, documental e qualitativa, tendo sido utilizada uma abordagem quantitativa para a parte do estudo que analisa a entropia das informações obtidas junto aos participantes. As empresas da amostra estão listadas na BM&FBOVESPA, classificadas nos níveis de Governança Corporativa, do setor de produção industrial, com um total de 9 empresas. Foi utilizado um questionário semi-estruturado para a coleta dos dados, com o total de 101 questões. Os resultados apontam que pode-se considerar que a contabilidade gerencial representa o elo de ligação entre a Contabilidade e a Administração. Tal papel é caracterizado pelos instrumentos típicos da contabilidade gerencial. Foi constatado que a ligação ocorre pelo uso das informações originadas pela contabilidade gerencial como base para a tomada de decisão. A análise da entropia das informações coletadas permite identificar 14 aspectos divididos em 5 segmentos como os que evidenciam maior entropia. Uma análise de cada um deles é apresentada na discussão dos resultados.

Palavras-chave: Contabilidade gerencial, Artefatos gerenciais, Entropia da Informação.

Área temática: Controladoria

Contabilidade gerencial como elo entre a contabilidade e a administração: uma análise com base na entropia da informação

RESUMO

A entropia da informação é considerada uma ferramenta poderosa, em razão da elucidação da quantidade de informação fornecida por uma dada fonte. Este artigo tem o propósito de analisar a Contabilidade Gerencial como elo entre a Contabilidade e a Administração. A revisão de literatura abordou aspectos da contabilidade gerencial, preço de transferência, orçamento, custos e análise de variações. A pesquisa se classifica como exploratória, descritiva, documental e qualitativa, tendo sido utilizada uma abordagem quantitativa para a parte do estudo que analisa a entropia das informações obtidas junto aos participantes. As empresas da amostra estão listadas na BM&FBOVESPA, classificadas nos níveis de Governança Corporativa, do setor de produção industrial, com um total de 9 empresas. Foi utilizado um questionário semi-estruturado para a coleta dos dados, com o total de 101 questões. Os resultados apontam que pode-se considerar que a contabilidade gerencial representa o elo de ligação entre a Contabilidade e a Administração. Tal papel é caracterizado pelos instrumentos típicos da contabilidade gerencial. Foi constatado que a ligação ocorre pelo uso das informações originadas pela contabilidade gerencial como base para a tomada de decisão. A análise da entropia das informações coletadas permite identificar 14 aspectos divididos em 5 segmentos como os que evidenciam maior entropia. Uma análise de cada um deles é apresentada na discussão dos resultados.

Palavras-chave: Contabilidade gerencial, Artefatos gerenciais, Entropia da Informação.

Área Temática: Controladoria

1. Introdução

O gerenciamento dos negócios está mudando ao longo dos anos, seja interferindo no ambiente econômico e social, ou pela dinamicidade do ambiente. Estas mudanças são objetos de estudos nas organizações (HREBINIAK e JOICE, 1985), (GINSBERG e BUCHHOLTZ, 1990). A dinamicidade no ambiente, assim como o processo de adaptação estratégica organizacional no qual a empresa está inserida tem sido enfatizados pelos pesquisadores dos temas que envolvem as organizações (ROSSETO e ROSSETO, 2005). Alterações no ambiente exigem das empresas agilidade e objetividade no gerenciamento dos negócios.

A contabilidade gerencial disponibiliza ferramentas de gestão que podem dar agilidade aos procedimentos de apoio a tomada de decisão. Para Guerreiro (2006, p. 3) a “Contabilidade Gerencial deve ser estudada como um produto de processos institucionais que dão coerência e significado para o comportamento da organização.”

Para que a contabilidade gerencial atenda aos interesses institucionais, é necessário realizar estudos organizacionais e esta representar a conexão dos produtos e processos de, forma a reduzir as necessidades informacionais. Contudo, o planejamento da contabilidade gerencial necessita de desenho que represente os interesses institucionais, obedecendo aos princípios estabelecidos pelo grupo gestor. Necessita considerar também, que o comprometimento das pessoas está relacionado com o entendimento sobre os princípios, sendo constantemente evidenciados nas atividades gerenciais.

A mensuração adequada dos eventos econômicos, por meio das atividades organizacionais “estabelece uma estrutura fundamental para que os eventos econômicos sejam apresentados e representados para os membros da organização” (GUERREIRO, FREZATTI e CASADO, 2004). A chancela dos gestores em prol da contabilidade gerencial nas

organizações pode representar o alinhamento com a administração, que auxilia nas mudanças estratégicas, sem reduzir o desempenho gerencial. O alinhamento da contabilidade gerencial pode representar, fundamentalmente, o suporte essencial para o desempenho organizacional.

A caracterização do problema permeia o processo de gestão de empresas em que são utilizadas várias ferramentas necessárias à realização do seu planejamento, que serve como direcionador de controle e avaliação de desempenho. A elaboração, acompanhamento e análise pela contabilidade gerencial se tornam imprescindíveis ao sucesso das empresas, considerando que esta deve possuir condições que possibilitem ao entendimento independente do gestor. Com isto, a questão de pesquisa concentra esforços no entendimento de: A Contabilidade Gerencial caracteriza o elo da Contabilidade com a Administração de Empresas?

Esta pesquisa tem o propósito analisar a Contabilidade Gerencial como elo da Contabilidade com a Administração de Empresas. Os objetivos específicos foram de, verificar quais ferramentas gerenciais são utilizadas na avaliação de desempenho; analisar a entropia da informação nas empresas.

A justificativa está centrada na relevância do estudo, sobre a contabilidade gerencial, no que concerne ao gerenciamento como base para a tomada de decisão ainda carece evidencição. A exequibilidade está amparada na literatura brasileira sobre contabilidade gerencial, suas ferramentas, de forma que permitiu o estudo e a evidencição da contabilidade gerencial no processo de tomada de decisão.

A oportunidade do estudo da contabilidade gerencial é inerente ao processo decisório em ambiente competitivo vivido atualmente impactando na adequação ao macro ambiente que significa o controle das atividades operacionais com apontamento da contabilidade gerencial.

Assim, esta pesquisa se justifica pela contribuição que dará, seja no estudo científico ou nas atividades voltadas à aplicabilidade da contabilidade gerencial, com uma perspectiva de gerenciamento dos recursos e análise do desempenho da gestão. Como base para o estudo científico, foi levantada uma literatura de base que deu o suporte teórico ao trabalho, apresentada na fundamentação teórica a seguir.

2. Fundamentação teórica

Com o intuito de dar suporte à parte acadêmica do estudo, será apresentado, neste tópico, o entendimento conceitual para fundamentação teórica e de relação entre os objetivos do trabalho para sustentação a resolução do problema apresentado anteriormente.

A controladoria, no gerenciamento dos dados, apresentará informações da contabilidade nas áreas: gerencial, financeira, concorrência e de mercado. Em relação à informação gerencial contábil, Atkinson et al (2000, p. 36) esclarecem que ela apresenta “dados financeiros e operacionais sobre atividades, processos, unidades operacionais e financeira para funcionários e administradores”. Desta forma, a relação das informações internas deve ser apresentada aos usuários internos, por meio do gerenciamento da controladoria.

A informação contábil financeira, segundo Atkinson et al (2000, p. 37) “comunica aos agentes externos as consequências das decisões e das melhorias dos processos executados por administradores e funcionários”.

O gerenciamento das informações na empresa, em ambiente competitivo, ressalta a atuação da concorrência, considerando o que alerta Porter (1992, p. 200) que “diagnosticar se um rival é bom concorrente exige uma análise completa da concorrência. As capacidades, a estratégia, as suposições e as metas de um concorrente desempenham todas um papel para determinar se este é um bom ou um mau concorrente para a empresa particular”. Complementanda, por Kotler (1998, p. 212) que ressalta “qualquer empresa precisa identificar o grupo estratégico em que está concorrendo”.

Entende-se como fundamental que as fontes de dados, em uma entidade seja única e de gerenciamento pela controladoria, pois com única fonte de dados da organização facilitará a adequada estruturação e apresentação das informações necessárias aos gestores, conforme apresentado na Figura 1, fonte de dados da contabilidade, a seguir.

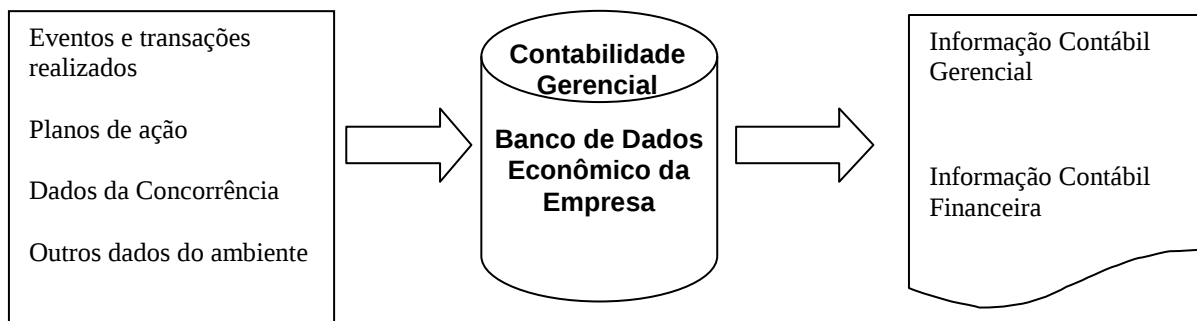


Figura 1: Fonte de dados da Contabilidade

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de ATKINSON et al (2000, p. 36)

Após o agrupamento ordenado dos dados, a controladoria disponibiliza informações aos usuários internos sobre esse ambiente e o externo, que facilita o processo de gestão na empresa. Considerando o ambiente competitivo, a disponibilização de informações gerenciais, que será apresentado no próximo tópico, se fundamenta na necessidade de aporte informacional aos gestores.

2.1 Informação gerencial contábil

O processamento de informações nas entidades está centrado no atendimento às necessidades gerenciais, como sendo: Dispor modelo de decisão – que deve indicar a decisão mais adequada ao momento; Verificar o resultado - fidedignidade dos registros – recursos humanos qualificados; Analisar os desvios - o planejamento ocorre em um Ciclo Administrativo em condições de incerteza. *Feedback* no sistema - informação, da ocorrência do desvio ou não, como entrada no sistema em suas várias fases (ATKINSON, 2000).

Para o processo de construção de informações, faz-se necessário atender também outro aspecto, como o desejo pelas informações adequadas que permitam a decisão e conduza à melhora do resultado da empresa. Esta necessidade envolve a disponibilidade de recursos, de forma que garanta um projeto que possa dispor de informações úteis.

Para Guerreiro (1989, p.317) a “informação útil é a que atende às necessidades específicas dos gestores, segundo as áreas que atuam, operações que desenvolvem e conceitos que lhes façam sentido lógico”. Assim, considerando que todas as atividades consomem recursos na empresa, a disponibilização de informações aos usuários abordar características específicas e que representem utilidade para o tomador de decisão.

A informação útil, disponibilizada pela informação contábil gerencial, deve prestar informações relevantes aos gestores em nível interno, como as informações sobre custos, orçamento, desempenho e outros que coloque o gestor em condições de tomada de decisão. Ressalta-se como fator importante a observação, no processo de geração da informação gerencial, o planejamento, controle para a tomada de decisão, como parte adequada com consumo dos recursos disponibilizados e que atenda a questões como relação co custo versus o benefício.

Atendendo às necessidades da informação útil, adiciona-se o entendimento de que, na contabilidade, a gestão da informação contempla um vasto entendimento das atividades da controladoria como gerenciadora das informações econômicas na organização.

A transformação das transações pelo sistema que geraram informações contábeis de cunho gerencial e, portanto úteis, devem evidenciar “dados financeiros e operacionais sobre

atividades, processos, unidades operacionais e financeira para funcionários e administradores.” (ATKINSON et al, 2000, p. 36). Com a disponibilidade de informações aos gestores de áreas, o gerenciamento do negócio permitirá medir, por exemplo, o custo do produto, custo dos departamentos e outras informações necessárias ao processo de gestão.

O processo de geração de informação gerencial contábil deve obter amparo no sistema de informações contábeis, em que Guerreiro (1989, p, 317) descreve que na contabilidade

Os sistemas de informações contábeis devem ser configurados de forma a atender eficientemente às necessidades informativas de seus usuários, bem como incorporar conceitos, políticas e procedimentos que motivem e estimulem o gestor a tomar as melhores decisões para a empresa.

A configuração ou o desenho do sistema de informações contábeis denota o nível de informações gerenciais que os gestores necessitam e que agrupam os conceitos de gestão da empresa, sua política de negociação além das metodologias que permitam aos gestores a escolha, dentre as opções, a que represente naquele momento, o atendimento aos objetivos múltiplos da gestão.

Além das informações contábeis gerenciais, os gestores necessitam de uma vasta gama de informações correlacionadas e úteis que sirvam de base no processo de decisão na organização. Estas informações, financeiras ou não, devem ser originárias de única fonte de dados e que permitem aos gestores a integração das atividades na empresa.

Como entendimento das necessidades de informações gerenciais, faz-se necessário descrever outra forma de entendimento no processo gerencial das empresas, que representa a contabilidade, descrita como:

a) Contabilidade financeira - está descrita, conceitualmente como “contabilidade financeira tem a atividade o processo de elaboração de demonstrativos financeiros para propósitos externos.” Esse processo é muito influenciado por autoridades que estabelecem *padrões*, regulamentadores e fiscais, completadas pela necessidade de “atender aos órgãos reguladores externos.” (ATKINSON et al, 2000, p. 37).

Destaca, também, que a “Contabilidade Financeira enfatiza os conceitos e os procedimentos contábeis que são relevantes à preparação de relatórios para os usuários externos da informação contábil.” Complementada pela “Necessidade de utilizar os princípios fundamentais de contabilidade; apresentar detalhamento de informações; ênfase em informações monetárias e, refere-se, principalmente, resultado de transações passadas.” (JIAMBALVO, 2002, p.2).

b) Contabilidade gerencial – representada pelo “processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores.”, considerando que “o processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos.” (ATKINSON et al, 2000, p. 36).

A atividade primária da contabilidade gerencial está em suprir as carências informacionais dos gestores, sendo financeiras ou operacionais, ainda “ênfata os conceitos e os procedimentos contábeis que são relevantes à preparação de relatórios para os usuários internos da informação contábil.” (JIAMBALVO, 2002, p.1).

“Que pode se desviar dos princípios fundamentais de contabilidade; apresentar informações mais detalhadas; apresentar mais informações não monetárias e, coloca maior ênfase no futuro.” (JIAMBALVO, 2002, p.4). Contudo, a caracterização que pode facilitar o entendimento, por parte do usuário é a consideração de única contabilidade, que apresenta a geração de informação com aspectos financeiros e/ou gerenciais, ao contrário do que poderia representar o entendimento pelos usuários, como sendo de múltiplas contabilidades, mas sim de ampla variação de informações, gerenciais e financeiras.

2.2 Contabilidade gerencial

O ambiente de negócio no qual a empresa está inserida representa um processo de competitividade em que os gestores devem dispor de informações que atendam às suas necessidades, no tempo desejado e que apresente as opções de condução ao desempenho esperado na organização.

Para que isso aconteça, a contabilidade gerencial, institucionalmente constituída, deve “fornecer as informações de que eles (gestores) precisam para o planejamento, o controle e a tomada de decisão.” (JIAMBALVO, 2002, p.2). Essas etapas do processo de gestão estão apresentadas no Planejamento como sendo um plano de ação que comunica as metas da empresa e especifica os recursos necessários para atingí-las. Em que o controle tem a função de verificação dos processos com vista à melhoramento do resultado, independente do momento ou fase em que se encontrar que conduza à tomada de decisão como parte integrante do Planejamento e Controle, com foco na avaliação de desempenho.

Atkinson et al, (2000, p. 67) afirmam que a contabilidade gerencial foi definida pelo Instituto de Contadores Gerenciais - *Institute of Management Accounting (IMA)* “como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar dentro de uma empresa e assegurar uso apropriado e responsável de seus recursos.” O fornecimento de informações aos gestores, que permitam atendimento às necessidades forma a base do processo de gestão, sevem também, atende aos que determina o IMA em relação aos processos a serem percorridos e atendidos pela contabilidade gerencial, como parte do processo de reconhecimento da informação gerencial apresentada, que represente a utilidade desejada pelos seus usuários.

Como ponto facilitador do entendimento do surgimento da contabilidade gerencial com o ambiente, “historiadores demonstraram que informes contábeis tem sido preparados há milhares de anos. Registros contábeis, que remontam às antigas civilizações, foram encontrados em blocos de pedras.” (JOHNSON; KAPLAN, 1996, p. 5).

Estes informes contábeis descobertos reforçam a idéia de que a contabilidade gerencial está presente desde a antiguidade, ressaltando a necessidade de representar o desempenho dos povos, mesmo que precariamente, mas que, considerando a época, pressupõe-se sua funcionalidade e registravam suas atividades.

Dentro dos processos gerenciais, as apresentações de componentes de gestão estão representadas nos artefatos principais, dentre eles o orçamento de capital, em que Jiambalvo (2002, p. 168) apresenta como uma “ferramenta de análise dos investimentos em ativos fixos da empresa com efeitos no longo prazo, que está representada no processo de avaliação das oportunidades de investimento é denominada análise de investimento, e a lista final de projetos são denominadas orçamento de capital”.

Estes artefatos de gestão, dentre elas o orçamento de capital, apresentam ferramentas que facilitam o processo de construção da análise do resultado do orçamento de capital conforme destacado por (JIAMBALVO, 2002, p. 170), (KUHNEN, 2005), (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004, p. 372). A contabilidade gerencial apresenta alguns elementos para suporte ao processo de gestão nas empresas. Estão representados pelo Custo padrão, Orçamento, Preços de transferência internos etc.

Dentre os assuntos abordados pelos artefatos típicos da contabilidade gerencial estão, com seus respectivos pontos de referência, caso necessite consultar pontos básicos sobre o assunto, o custo padrão (JIAMBALVO, 2002, p.226), os padrões alcançáveis (JIAMBALVO, 2002, p.227), e a análise das variações entre o Custo-Padrão e o Custo Real (JIAMBALVO, 2002, p.227).

Outro artefato típico da contabilidade gerencial é o orçamento (WELSCH, 1973), (TUNG, 1983), (HORNGREN; SUNDEM; STRRATON, 2004), (JIAMBALVO, 2002, 199),

(SANVICENTE; SANTOS, 1983, p. 19), (GIACOMONI, 2000, p. 69), (SANVICENTE, SANTOS, 2000, p. 23)

Sobre o preço de transferência Kanitz (1977, p.35), apresenta que:

Um problema que quase aparece num sistema de controle empresarial é o preço de transferência dos produtos e serviços fornecidos de uma divisão a outra. O aparecimento de negociações entre divisões é quase que uma decorrência da natureza das operações de um conglomerado, já que é difícil se encontrar um grupo de divisões que não tenha alguma atividade em comum.

Com isto, destaca-se a adoção da contabilidade setorial, que Atkinson *et al*, (2000 p. 633) apresentam como sendo “um conjunto de regras que uma empresa usa para distribuir a receita conjuntamente arrecadada, entre os centros de responsabilidade” e, representa “o valor atribuído a uma transação, quando bens ou serviços são transferidos de uma unidade de uma organização para outra.” (MAHER, 2001 p. 724).

Os preços de transferência internos também são destacados por (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000 p. 338). Com abordagem do mercado (ATKINSON *et al*, 2000 p. 634), em custos (ATKINSON *et al*, 2000 p. 635), para negociação (GARRISON E NOREEN, 2001), de oportunidade (JIAMBALVO, 2002 p. 259).

Esses pontos são destacados no processo de gestão empresarial, por Pereira e Guerreiro (2005, p. 6) que ressaltam que a utilização de “um novo modelo de gestão originam-se pressões que induziram a criação dos artefatos de contabilidade gerencial, como por exemplo, o sistema orçamento, o sistema de avaliação de desempenhos e a forma de remuneração variável baseada em resultados obtidos.” Assim, a utilização de critérios menos arbitrários permitirá aos gestores a medição de desempenho de forma que represente o crescimento do todo, além das partes da instituição.

Posteriormente, foi destacado como um “método ou como uma forma de se realizarem ações conjuntas para se atingir um fim organizacional desejado.” (PETRY, NASCIMENTO, 2007 p. 114). Para que a contabilidade gerencial represente a informação na empresa, necessita do adequado entendimento conceitual e prático dos artefatos gerenciais pela administração, de forma que a institucionalização dos hábitos e rotinas estejam alinhados com o cumprimento da missão da organização, suprimindo as necessidades informacionais da administração.

3 Método e técnica de pesquisa

Quanto aos objetivos, esta pesquisa se caracteriza como exploratória e descritiva, em que Raupp e Beuren (2004, p. 80) destacam a exploratória quando

normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Uma característica interessante da pesquisa exploratória consiste no aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinada temática não contemplada de modo satisfatório anteriormente.

O aprofundamento pretendido nesta pesquisa se relaciona com a questão de elo da contabilidade em relação a administração da empresa, fato novo e que se pretende dar destaque. Para tanto, Hair, Jr. *et al* (2005, p. 84) esclarecem que a utilidade da exploratória ocorre “quando o responsável pelas decisões dispõe de poucas informações.” A interrelação da contabilidade com a administração ocorre pelos benefícios e interpretação das informações apresentadas pela contabilidade aos gestores.

A pesquisa descritiva foi destacada por Hair, Jr. *Et al* (2005, p. 85) como a pesquisa que “[...] tem seus planos estruturados e especificamente criados para medir as características descritas em uma questão de pesquisa.” Quanto aos procedimentos, esta pesquisa se caracteriza como documental. Raupp e Beuren (2004, p. 89) afirmam que “a pesquisa documental pode integrar o rol das pesquisas utilizadas em um mesmo estudo ou caracterizar-se como o único delineamento utilizado para tal.”

Com relação a abordagem de pesquisa, foi adotada a pesquisa quantitativa, que, de acordo com Richardson et al (1999, p. 29),

Caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas através de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.

Este instrumento de pesquisa permitiu afiançar a precisão dos dados e consequentemente dos resultados apontados, fatores necessários à análise dos resultados e que elimina a possibilidade de distorções.

Trata-se, de um estudo que buscou investigar a utilização da contabilidade gerencial relacionada como elo para a tomada de decisão em grandes empresas. A pesquisa de levantamento ou *survey*, com abordagem quantitativa, permitiu com que os dados fossem analisados.

Esta pesquisa teve como foco um estudo com as empresas industriais listadas no setor de bens industriais, nos subsetores de material de transporte, equipamentos elétricos e máquinas e equipamentos da BMF&BOVESPA. Não foram incluídos os subsetores de serviços e comércio. A ênfase em empresas industriais deve-se ao potencial de uso de preços de transferência nos departamentos de produção. Do total de 28 empresas foi obtida a participação de 9 empresas, conforme demonstrado no quadro abaixo

:

Empresas Respondentes
Weg S.A
Marcopolo S/A
Metalurgica Riosulense S/A
Randon S.A. Implementos e Participações
Metisa – Metalurgica Timboense S.A
Recrusul S/A
Baumer S/A
Inepar S/A Industria e Construções
Kepler Weber S.A

Quadro 1 – Empresas participantes

Fonte: Elaborado pelos autores

O instrumento de coleta de dados utilizado foi um questionário que, Colaauto e Beuren (2004, p.130) caracteriza-se como um “instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito pelo informante, sem a presença do pesquisador”. O instrumento foi dividido em cinco etapas. A primeira discorre sobre a contabilidade gerencial; a segunda se relaciona com o preço de transferência; a terceira com orçamento; a quarta com aspectos de custos do produto e a quinta sobre custos para decisão. Este instrumento totaliza 101 questões.

Na análise e interpretação dos dados, foi calculada a entropia da informação considerando as cinco etapas do instrumento de coleta. Zeleny (1982) destaca que a entropia da informação pode ser considerada uma medida simples, mas poderosa, considerando o volume por uma fonte de informações pesquisada. A probabilidade pode ser utilizada para calcular a ocorrência do evento. Ainda segundo o autor, a fórmula do cálculo da entropia pode ser apresentada seguindo alguns passos: Sejam $d_i = (d_i^1, d_i^2, \dots, d_i^m)$ os valores normalizados,

em que: $d_i^k = \frac{x_i^k}{x_i^*}$, caracteriza o conjunto D, em termos do i-ésimo atributo.

Define-se $D_i = \sum_{k=1}^m d_i^k; i=1,2,\dots,n$. A medida de entropia do contraste de intensidade para o *i-ésimo* atributo é calculado por $e(d_i) = -\alpha \sum_{k=1}^m \frac{d_i^k}{D_i} \ln\left(\frac{d_i^k}{D_i}\right)$, em que $\alpha = \frac{1}{e_{\max}} > 0$ e $e_{\max} = \ln(m)$. Lembrando ainda que $0 \leq d_i^k \leq 1$ e $d_i^k \geq 0$.

Caso todos os d_i^k sejam iguais para um dado *i*, então $\frac{d_i^k}{D_i} = \frac{1}{n}$ e $e(d_i)$ assume o valor máximo, isto é, $e_{\max} = \ln(m)$. Ao se fixar $\alpha = \frac{1}{e_{\max}}$, determina-se $0 \leq e(d_i) \leq 1$ para todos os d_i 's. Essa normalização é necessária para efeito comparativo.

A entropia total de *D* é definida por: $E = \sum_{i=1}^n e(d_i)$. Quanto maior for $e(d_i)$, menor é a informação transmitida pelo *i-ésimo* atributo. Caso $e(d_i) = e_{\max} = \ln(m)$, então o *i-ésimo* atributo não transmite informação e pode ser removida da análise decisória. Devido ao peso $\tilde{\lambda}_i$ ser inversamente relacionado a $e(d_i)$, usa-se $1 - e(d_i)$ ao invés de $e(d_i)$ e normaliza-se para assegurar que $0 \leq \tilde{\lambda}_i \leq 1$ e $\sum_{i=1}^n \tilde{\lambda}_i = 1$.

Assim, a entropia da informação pode ser representada por:

$$\tilde{\lambda}_i = \frac{1}{n - E} [1 - e(d_i)] = \frac{[1 - e(d_i)]}{n - E}.$$

Qualquer mudança dinâmica em *X* ou *D* pode afastar a decisão do ponto “ideal”. Nesse caso, pode introduzir mudanças nas d_i 's que causam, correspondentemente, mudanças nas intensidades de contraste relativas.

Essas mudanças irão refletir em um novo conjunto de $\tilde{\lambda}_i$'s, ou seja, a remoção ou adição de uma alternativa pode incrementar a intensidade de contraste e isso produz informação decisória adicional. O oposto também pode ocorrer. A riqueza informacional pode ser diminuída nestes casos. Efeitos similares podem ser removidos ou incluídos.

A menor divergência nos escores de d_i^k farão menores as diferenças entre $\tilde{\lambda}_i$, tornando o *i-ésimo* atributo menos importante. Caso os escores dos atributos sejam iguais, então $\tilde{\lambda}_i = 0$. Posteriormente, será apresentada a aplicação da entropia da informação aos dados da pesquisa.

4. Análise dos resultados

A origem da informação gerencial contábil surge da necessidade dos gestores em utilizar a informação econômica originária das bases de dados da empresa, com fontes internas ou externas, que possibilite a geração de informação contábil gerencial ao ambiente interno e a informação contábil financeira ao ambiente externo, porém, também com utilização interna, tendo a contabilidade gerencial como interlocutora na ligação da contabilidade com a administração.

A contabilidade gerencial representa a geração de informação econômica útil às necessidades gerenciais dos gestores. O alinhamento da contabilidade gerencial com o modelo de decisão da empresa permite a ligação da contabilidade com a administração no

cumprimento da missão da empresa e contribui para a avaliação de desempenho, dos gestores, das áreas e da empresa como um todo.

Tabela 1: Abordagem da contabilidade gerencial nas empresas

Questões abordadas	Valor %
A Contabilidade Gerencial fornece informações que os gestores precisam para o planejamento na empresa.	0,91
A Contabilidade Gerencial fornece informações que os gestores precisam para avaliação de desempenho geral na empresa.	1,21
A Contabilidade Gerencial fornece informações que os gestores precisam para avaliação de desempenho das áreas na empresa.	1,21
A Contabilidade Gerencial fornece as informações que os gestores precisam para o controle na empresa.	2,90
A Contabilidade Gerencial fornece informações que os gestores precisam para a tomada de decisão na empresa.	2,82
A Contabilidade gerencial contribui no processo de mudanças na organização.	2,90
A contabilidade gerencial tem como foco o atendimento aos usuários internos.	2,84
O propósito da contabilidade gerencial é prestar informações para as decisões internas aos gestores sobre desempenho, contratos com proprietários e credores.	1,44
A contabilidade gerencial apresenta informações atuais e orientadas para o futuro.	4,34
Pela inexistência de regulamentos para a contabilidade gerencial, a empresa necessita de um sistema de informações semi estruturadas para atender às suas necessidades estratégicas.	12,92
A contabilidade Gerencial apresenta a mensuração física e operacional dos processos.	3,80
A contabilidade Gerencial apresenta a mensuração tecnológica.	11,54
A contabilidade Gerencial apresenta a mensuração sobre os fornecedores.	5,53
A contabilidade Gerencial apresenta a mensuração sobre os competidores (concorrência).	13,14
A natureza da informação contábil gerencial está mais sujeita à subjetividade.	12,14
A natureza da informação contábil gerencial está mais sujeita a juízo de valor, válida, relevante e acurada.	4,12
O escopo da contabilidade gerencial informa as decisões e ações locais.	4,93
Pela contabilidade gerencial, os gestores possuem condições de análise sobre o orçamento de capital, como VPL, TIR e outros.	1,44
Na contabilidade gerencial utilizamos algumas ferramentas típicas como o custo padrão.	4,16
Na contabilidade gerencial utilizamos algumas ferramentas típicas como o orçamento.	2,82
Na contabilidade gerencial utilizamos o preço de transferência nas transações entre as unidades fabris.	2,84

Fonte: Dados da pesquisa

Em análise, a Tabela 1 apresenta o impacto informacional do grupo de perguntas relativas à abordagem da contabilidade gerencial, atenta para a representação na informação relativa ao item: “A contabilidade Gerencial apresenta a mensuração sobre os competidores (concorrência).”, que apresenta o $e(d_i)$ 13,14%, explicando que a informação não está na necessidade de mensuração da concorrência pela contabilidade gerencial, que esta entropia, como sendo a de maior destaque, pode ser analisada pela empresa pela ausência de informações sobre a concorrência. Conforme destacado anteriormente, a análise do ambiente e da concorrência deve ser constante. Destaca-se que as empresas pesquisadas estão presentes em um mercado competitivo.

Outro fator de destaque está relacionado com a questão que aborda “Pela inexistência de regulamentos para a contabilidade gerencial, a empresa necessita de um sistema de informações semi estruturado para atender às necessidades estratégicas na empresa.” com $e(d_i)$ 12,92%, representando, no grupo, a segunda posição em divergência de informações entre os respondentes, destacando que, em algum momento, o sistema de informações necessita de princípios que permitam à contabilidade gerencial apoiar as necessidades estratégicas da organização.

Outro aspecto que destaca a possibilidade da entropia na informação ao destacar “*A natureza da informação contábil gerencial está mais sujeita a subjetividade.*”, com 12,14% representando que existe a possibilidade de utilização da mesma base de dados na empresa, de forma que configure aspecto de objetividade na busca pela informação.

Neste primeiro grupo, o que figurou na quarta posição no questionamento “*A contabilidade Gerencial apresenta a mensuração tecnológica.*”, com 11,54% com relativa divergência, em que a contabilidade gerencial apresente a mensuração tecnológica na empresa, fato que pode destacar a tecnologia utilizada nas empresas como algo que a contabilidade gerencial não tenha como preocupação. Porém, deve expressar toda a tecnologia disponível para a geração do negócio, que pode afetar o desempenho global.

Considerando as demais respostas da tabela 1, a análise apresenta-se vazia pelo fato de ter atingido a máxima entropia $e(d_i)$ (ZELENY, 1982), ou seja, sem divergência entre o que destaca a literatura com o apresentado pelas empresas.

Tabela 2: Preço de transferência

Questões abordadas	Valor %
No preço de transferência praticado entre as unidades, é utilizado o preço de mercado como base de valor.	5,86
No preço de transferência praticado entre as unidades, é utilizado o preço de custo como base de valor.	7,16
No preço de transferência praticado entre as unidades, é utilizada a negociação dos valores entre os gestores das áreas entre as áreas como base de valor.	14,53
No preço de transferência praticado entre as unidades, é utilizado o custo de oportunidade como base de valor.	17,91
O preço de transferência pode ser considerado como o medidor que mais representa as transações comerciais entre as unidades da empresa.	8,17
Utilizamos como método de custo o custeio por absorção.	4,03
Utilizamos como método de custo o custeio direto.	9,84
Utilizamos como método de custo o custeio baseado em atividades.	14,95
Utilizamos vários métodos de custeio.	13,51
Os métodos de custeio facilitam as análises das variações de custos como base para as decisões.	1,51
Utilizamos um método de custeio desenvolvido pela empresa, que melhor representa as necessidades da empresa.	2,53

Fonte: Dados da pesquisa

As respostas destacadas na Tabela 2 apontam que o maior ponto de discordância está na utilização do custo de oportunidade para formação do preço de transferência, com 17,91%, ressaltando que há uma considerável divergência nesse aspecto por parte dos gestores. Outros pontos com entropia em destaque estão na utilização do preço de transferência utilizado na negociação interna, que apresenta 14,53% de discordância, próximo do percentual utilizado quando indagado sobre o emprego do custeio baseado em atividades, com 14,95%.

Com destaque menor ficou a utilização de vários métodos de custeio, com 13,51%, que ressalta a concentração em poucos, podendo apresentar alguns, porém sem variação considerável, até porque envolve a utilização de mais recursos em toda a cadeia de formação e análise do custo.

Outro ponto de concordância com o disposto na literatura está relacionado com a utilização da análise das variações como base para a tomada de decisões, com representação de 1,51%, destacando a relação de igualdade de entendimento entre o apresentado anteriormente com o entendido pelos gestores.

Tabela 3: Orçamento

Questões abordadas	Valor %
Em nossa empresa, realizamos estudo preliminar para saber das condições da empresa para elaboração do orçamento empresarial.	5,38
Utilizamos o orçamento integrado como base para a gestão das áreas em nossa empresa.	5,36
Foram expostos os objetivos desejados e as possíveis limitações que o orçamento encontraria.	6,36
O acompanhamento do orçamento empresarial é realizado continuamente.	2,39
Em relação ao orçamento anual, os tipos de orçamento realizado em nossa empresa compreendem o de vendas, da produção e custo de produção, despesas administrativas.	1,18
Em nossa empresa, na formação do Orçamento anual, realizamos uma avaliação do ambiente da empresa para podermos iniciar a proposta de orçamento empresarial.	1,03
A cada edição do orçamento, utilizamos o passado como base para as decisões.	2,40
Utilizamos o controle do orçamento por um software específico.	30,45
Utilizamos o controle do orçamento por planilhas eletrônicas.	6,36
Utilizamos o controle do orçamento por mapas do orçamento.	5,42
Sobre o orçamento de vendas, seu desenvolvimento está baseado na projeção visualizada no mercado.	3,68
Utilizamos as informações das influências do mercado externo e interno.	2,40
Na avaliação do orçamento, analisamos todas as variações ocorridas.	2,40
O objetivo do final do orçamento de produção é a diminuição dos custos de fabricação.	2,22
Realizamos medidas corretivas quando constatados casos de produção alternados e com grande variação nos níveis de produção.	2,40
A aquisição da matéria-prima exigida para o atendimento da produção obedece ao especificado no projeto do produto.	1,18
Quando a contabilidade fornece os dados sobre as despesas por departamento para a elaboração do orçamento Administrativo, procuramos corrigir os excessos de despesas apontados.	1,22
Em nossa empresa, existe um forte nível de importância ao avaliar o diagnóstico da situação da empresa como um todo.	2,40
A alta administração fornece subsídios para orientar o nível das despesas na empresa.	2,40
Após a análise dos eventuais problemas encontrados na elaboração dos orçamentos, há um direcionamento das ações para a tomada de decisão.	2,46
A alta administração considera o gerenciamento do orçamento crucial no desempenho de suas funções.	2,40
O orçamento representa o plano de ação futuro da administração.	3,68
Nossa empresa considera o orçamento geral para a tomada de decisão.	2,40
Na empresa consideramos orçamento como elo entre a contabilidade gerencial e a administração.	2,40

Fonte: Dados da pesquisa

A tabela 3 destaca os questionamentos em relação ao orçamento. O destaque aconteceu no ponto de abordagem quando questionados nas formas de apoio “*Utilizamos o controle do orçamento por um software específico.*”, que apresentou o $e(d_i)$ de 30,45%.

O destaque está na desvinculação do orçamento ao software, que pode representar a possibilidade do descontrole, pois a utilização do orçamento, como destacado nas demais respostas, pela baixa entropia, representa o controle do orçamento de outras formas que não a integração pelo software. Destacando, assim a discordância pelo apresentado conceitualmente, em que ressalta a utilização da tecnologia para facilitar o acompanhamento do gerenciamento orçamentário.

Em relação a maior afinidade com o recomendado pela literatura, com destaque para duas respostas com 1,18% está a utilização de várias ferramentas do orçamento, apresentando integração gerencial e contemplando necessidades de várias áreas e a utilização da matéria-prima no processo produtivo conforme especificado no projeto do produto, que contribui para produtos de qualidade e os padrões estabelecidos na empresa.

Tabela 4: Custo do produto

Questões abordadas	Valor %
Em nossa empresa, quando analisamos um produto, realizamos um projeto para atestar sua viabilidade em relação aos custos.	1,42
No projeto, foram expostos os objetivos desejados e as possíveis limitações que o produto encontraria.	2,44
Quando analisamos o produto, o seu custo é fundamental para determinar a comercialização.	0,46
Neste projeto, analisamos o preço já praticado no mercado, quando existe similar.	0,72
Ainda no projeto, analisamos os preços de mercado e comparamos com o preço interno.	0,72
Na finalização do projeto, submetemos para aprovação da alta administração.	0,46
Na implementação do projeto, a utilização da matéria-prima é acompanhada em todos os processos do produto.	1,45
Após a aquisição de determinada matéria-prima, a empresa incorre os gastos com transportes, segurança, armazenagem, etc.	2,18
Às vezes é necessário o rateio dos valores de frete, seguros e outros ao custo do produto para trazer o material até a fábrica.	9,02
Na implementação do projeto, a utilização da mão-de-obra é acompanhada em todos os processos do produto.	2,18
A empresa inclui todos os encargos e benefícios no custo da mão-de-obra.	0,25
No acompanhamento do custo de produção, utilizamos uma metodologia própria para apuração dos resultados.	0,61
No acompanhamento do custo de produção utilizamos, uma metodologia de terceiros para apuração dos resultados.	17,23
A medida em que acompanhamos o produto, as variações dos componentes dos custos são analisadas e corrigidas no processo.	1,90
O controle dos custos é feito por todos os setores da empresa.	2,44
Em nossa empresa utilizamos a análise dos custos para acompanhar seu comportamento no tempo.	2,18
Possuímos pessoa treinada para acompanhar o comportamento dos custos na empresa.	2,18
Em todos os setores existe pessoa capacitada para alimentar as informações necessárias sobre o comportamento dos custos do produto.	6,98
Selecionamos as pessoas no mercado para trabalhar com os custos.	7,96
Selecionamos as pessoas internamente para trabalhar com os custos.	1,24
Possuímos um vasto número de fornecedores para a mesma matéria-prima.	7,62
Estes fornecedores são selecionados considerando a logística de entrega.	6,92
Estes fornecedores são selecionados considerando o preço da matéria-prima e forma de pagamento.	1,62
Estes fornecedores são selecionados considerando a qualidade de matéria-prima.	1,11
Estes fornecedores são selecionados considerando as condições internas de instalações e recursos humanos disponíveis.	1,60
Controlamos a matéria-prima de acordo com a descrição do projeto.	1,42
Mensuramos a mão-de-obra pelo valor/hora e encargos sociais relativos ao tempo de manipulação do produto.	3,11
Apropriamos ao preço final os elementos que fazem parte dos custos indiretos.	6,30
Utilizamos o gerenciamento dos custos de produção como base no processo de decisão.	6,30

Fonte: Dados da pesquisa

Com relação às informações de custos, conforme destacado na Tabela 4, apenas uma resposta apresentou entropia elevada. Quando questionado sobre “*No acompanhamento do custo de produção utilizamos uma metodologia de terceiros para apuração dos resultados.*”, o e(d_i) ficou em 17, 23%, ressaltando assim, que a empresa desenvolve sua metodologia de custo para apuração do resultado.

“*A empresa inclui todos os encargos e benefícios no custo da mão-de-obra.*”, apresentou apenas 0,25% que destaca a concordância com a literatura da área, que recomenda a inclusão dos benefícios para apuração do custo da mão-de-obra.

Tabela 5: Custo para decisão

Questões abordadas	Valor %
A utilização dos custos de produção é fundamental para a tomada de decisão.	2,83
A empresa utiliza a margem de contribuição no processo de tomada de decisões.	6,78
A margem de contribuição, para a empresa, torna mais visível o potencial de cada produto.	3,36
A margem de Contribuição permite visualizar quanto cada produto contribui para formar o lucro propriamente dito.	6,78
O preço de venda praticado está baseado no consumo dos recursos internos e considerado a margem de lucro.	7,48
O preço de venda praticado está baseado no praticado pelo mercado.	2,52
Consideramos, para o preço de venda praticado, que está com base no consumo de recursos internos, no mercado e considerando a margem de lucro.	7,60
Analizamos algum produto que está trazendo resultado, mas uma análise mais profunda mostrou que esse retorno é inferior ao custo de oportunidade.	8,77
Conseguimos identificar a parte do investimento total da empresa que cabe a cada um desses itens elaborados.	15,38
Em nossa empresa há controle no sentido de conhecer a realidade e compará-la, com o que esperávamos no projeto.	15,38
Em nossa empresa localizamos as divergências e tomamos medidas para sua correção.	12,70
Em nossa empresa o controle acontece de acordo com a estrutura organizacional, do geral para os departamentos.	3,80
Em nossa empresa o controle existente objetiva aumento no resultado das atividades.	6,63

Fonte: Dados da pesquisa

Na abordagem dos custos como base para a tomada de decisão, conforme destacado na Tabela 5, foram três questionamentos que apresentarem maior percentual de entropia da informação, dois com resultados iguais e um terceiro como menor indicação pelo grupo. Com 15,38% estão as perguntas “*Conseguimos identificar a parte do investimento total da empresa que cabe a cada um desses itens elaborados.*”, e “*Em nossa empresa há controle, no sentido de conhecer a realidade e compará-la, com o que se esperávamos no projeto.*”. Assim, o ponto de observação está em reconhecer nos investimentos os resultados por projeto ou produto, sendo que os recursos são destinados considerando os planejamentos e mensurados os retornos.

Outro ponto está no fato de os controles serem considerados como parametrizadores do que havia sido planejado com os resultados alcançados. Representando que as empresas estruturam as ferramentas de controle de forma que seja um direcionador do resultado pretendido, que o resultado seja mensurado considerando o que havia sido planejado anteriormente.

5. Conclusões

Destacados pelos objetivos específicos, o primeiro de, *verificar quais ferramentas gerenciais são utilizadas na avaliação de desempenho*; As ferramentas gerenciais utilizadas estão de acordo com o destacado na literatura, pois com as abordagens destacadas nos cinco grupos de perguntas, todas representaram que os gestores utilizam fortemente as ferramentas gerenciais para a tomada de decisão. Esse destaque foi detectado com o baixo nível de entropia informacional, em que, as respostas ficaram com baixo percentual de valor na informação.

Quanto ao segundo objetivo específico de, *analisar a entropia da informação nas empresas*. Em relação aos grupos de questões abordados, as questões sobre a contabilidade gerencial, que merecem objetos de estudo está direcionada a análise da concorrência, carecendo assim, atenção por parte dos gestores para que seja estruturada estas informações, com isso aumentar o suporte informacional em ambiente competitivo. No segundo grupo,

sobre preço de transferência, a divergência nos respondentes adéqua ao destacado pela literatura, pois a base de mensuração pode ser variada.

Quanto aos questionamentos sobre o orçamento, o que diverge é a falta de utilização de software específico, que pode direcionar a dificuldades em relação a disponibilização das informações para a tomada de decisão, em relação ao tempo necessário para reestruturação dos dados para a informação.

No que concernem as informações de custo do produto, as divergências conduzem para a utilização de metodologia própria na apuração do custo do produto, com tecnologia desenvolvida na empresa.

Na abordagem relacionada com os custos para a tomada de decisão, a divergência cabe a identificação dos investimentos em relação aos produtos desenvolvidos, combinado com o questionamento sobre a existência do controle que permita comparação do planejado ou o padrão com o executado ressalta o descompasso com o destacado na literatura, que recomenda a utilização dos controles para os projetos na empresa como direcionador das ações de execução dos projetos na empresa.

Os resultados destacam que a utilização dos artefatos da contabilidade gerencial, como em cinco etapas, contabilidade gerencial, preço de transferência, orçamento, custos do produto e custos para decisão pelas empresas pesquisadas em comum acordo com o destacado na literatura, apresentam alguns destaques divergentes entre as respostas e a literatura.

As ferramentas gerenciais utilizadas, como informações sobre custos, orçamento, remuneração variável e preço de transferência, proporcionam a gestor informação útil para a gestão do negócio, conduzindo a avaliação de desempenho eficiente e que representa a adequada utilização dos recursos da empresa no processo remuneração do capital investido.

Os artefatos gerenciais utilizados permitem ressaltar que a empresa está estruturada, na utilização das ferramentas de gestão, que consolida a contabilidade gerencial como geradora de informação contábil gerencial e apresenta a informação adequada, considerando o momento, para o gestor na empresa.

Fica caracterizado que a contabilidade gerencial atua de forma estruturada na empresa, permite entendimento conceitual e prático da contabilidade como alinhamento com a administração. Considerando a contabilidade gerencial como geradora de informação contábil gerencial, através da utilização dos artefatos gerenciais, na avaliação de desempenho na empresa e o entendimento conceitual e prático, a contabilidade gerencial representa o elo da contabilidade com a administração.

Como o propósito foi de *analisar a Contabilidade Gerencial como elo da Contabilidade com a Administração de Empresas*, com base nas respostas pode-se considerar que a contabilidade gerencial representa o elo na tomada de decisão nas empresas, quando considerado informações da contabilidade para a administração de empresas. Assim, a questão de pesquisa que averiguou *a Contabilidade Gerencial caracteriza elo da Contabilidade com a Administração de Empresas?* Ficou caracterizado que a ligação ocorre pelo uso das informações originadas pela contabilidade gerencial como base para a administração de empresas.

Referências

- ATKINSON, A. A. BANKER, R. D., KAPLAN, R. S., YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- COLAUTO, R. D; BEUREN, I. M. Coleta, análise e interpretação de dados. **In:** BEUREN, I. M. (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.
- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

- GINSBURG, A; BUCHHOLTZ, A. Converting to for-profit status: corporate responsiveness to radical change. **Academy of management Journal**, v. 33. p. 445-477, 1990.
- GUERREIRO, R; FREZATTI, F; CASADO, T. Behind the habits, routines and institutions of management accounting. 4TH Conference on New Directions. **Management Accounting: innovations in practice and research**, Brussels, 2004.
- GUERREIRO, R; FREZATTI, F; CASADO, T. Em busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial. **4 Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. São Paulo, 2004.
- GUERREIRO, R. A abordagem institucional na contabilidade gerencial. **Revista de Contabilidade e Finanças**, USP. São Paulo, n. 40, p. 3-6, jan/abr. 2006.
- HORNGREN, C. T; SUNDEM, G. L; STRATTON, W. O. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Pearson Education, 2004.
- HORNGREN, C. T.; FOSTER, G; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos**. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- HREBINIAK, L. G; JOYCE, W. F. Organizational adaptation: strategic choice and environmental determinism. **Administrative Science Quarterly**, v. 30, n. 3, p. 336-349, 1985.
- KANITZ, S. C. **Controladoria: teoria e estudos de casos**. São Paulo: Pioneira, 1977.
- KOTLER, P. Administração de marketing: análise, planejamento, implantação e controle. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- KUHNEN, O. L. **Matemática financeira empresarial**. São Paulo: Atlas, 2006.
- JIAMBALVO, J. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2002.
- JOHNSON, H. T; KAPLAN, R. S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- MAHER, M. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.
- PEREIRA, C. A; GUERREIRO, R. Avaliação do processo de mudanças da contabilidade gerencial sob o enfoque da teoria institucional: o caso do banco do Brasil. XXIX - ENANPAD, 2005, Brasília. **Anais...** Brasília: ANPAD, 2005. CD-ROM.
- PETRY, L. I. NASCIMENTO, A. M. Um estudo sobre o modelo de gestão e o processo sucessório em empresas familiares. **Revista Contabilidade & Finanças**, USP, São Paulo, v. 20, n. 49, p. 109-125, janeiro/abril 2009.
- PORTER, M. E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desenvolvimento superior**. 4 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- RAUPP, F. M. BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 2. São Paulo: Atlas, 2004.
- RICHARDSON, R. J. et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- SANVICENTE, A. Z. SANTOS, C. da C. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1983.
- TUNG, N. H. **Orçamento empresarial no Brasil para empresas industriais e comerciais**. 3. ed. São Paulo: Universidade Empresa, c1983.
- WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial: planejamento e controle do lucro**. São Paulo: Atlas, 1973.