

**PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO EM ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS
NA CIDADE DE SÃO PAULO**

**STRATEGY PLANNING IN ACCOUNTING FIRMS IN SÃO PAULO CITY
ABSTRACT**

**PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA EN EMPRESAS DE SERVICIOS
CONTABLES EN SÃO PAULO**

IVAM RICARDO PELEIAS

*Doutor e Mestre em Ciências Contábeis pela FEA-USP - Professor e Pesquisador Contábil do
Centro Universitário FECAP e da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP
ivamrp@fecap.br*

FRANCISCO HENRIQUE FIGUEIREDO DE CASTRO JUNIOR

*Doutor e Mestre em Administração pela FEA-USP - Professor e Pesquisador Contábil do
Centro Universitário FECAP e da FEA-USP
henrique.castro@fecap.br*

MAURÍCIO LOPES DA CUNHA

*Mestre em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário FECAP - Professor do Centro Uni-
versitário FECAP e Profissional atuante em empresas de serviços contábeis
mauricio@grupoking.com.br*

JOÃO BOSCO SEGRETI

*Doutor e Mestre em Ciências Contábeis pela FEA-USP - Diretor Presidente
da Sam Consultoria Ltda
jbsegreti@uol.com.br*

RESUMO

As organizações com fins lucrativos que atuam em segmentos competitivos, aí incluídas as de serviços contábeis, enfrentam 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, o que requer a adoção de estratégias e seu consequente 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 aplicada, descritiva e com abordagem quantitativa, apoiada na técnica de Análise de Conglomerados (*Cluster Analysis*), usada para que fosse possível compreender a natureza das relações existentes entre as empresas da amostra, buscando identificar conglomerados semelhantes ou diferentes entre si. Usou-se um questionário, o qual passou por pré-teste e validação, com questões identificadoras da amostra, mais 34 questões em escala de Likert, as últimas usadas para identificar o poder discriminatório das respostas obtidas. A maioria dos respondentes considerou que o planejamento estratégico é importante. Entretanto, a percepção captada junto não se mostrou associada a uma efetiva intenção de implementação. Esses 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 dessa diferença entre a intenção e a prática declarada pelos respondentes.

Palavras-chave: Organizações Contábeis; Estratégia; Planejamento.

ABSTRACT

The profit organizations acting in competitive segments, including accounting services firms, have been facing difficulties lately, mainly 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 its consequent 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 applied and descriptive, done by means of quantitative approach, based on the Cluster Analysis, which was used to understand the nature of the existing relationships between the firms researched, so as to identify similar or different clusters. It was applied a questionnaire, that went through prior tests and validation, including questions to identify the sample, together with 34 questions in Likert scale, aiming to identify the discriminatory power of the obtained findings. Most respondents considered that the strategy planning is relevant. However, the obtained perception was not linked with an effective intention of implementation. Those results indicate

the behavior of accounting firms 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 Firms; Strategy; Planning

RESUMEN

Las organizaciones con fines de lucro que actúan en segmentos competitivos, y en éstas se incluyen las de servicios contables, enfrentan cambios con el paso del tiempo, causados principalmente, por la dinámica de los mercados en los que actúan. Un factor relevante es la necesidad de definir la situación que se pretende lograr, esto requiere la adopción de estrategias y su consiguiente planificación. En función de lo expuesto, esta investigación trató de analizar cómo se posicionan 50 organizaciones contables de la ciudad de São Paulo con relación a la importancia de la planificación estratégica y si pretenden implementarla. Es una investigación aplicada, descriptiva, con abordaje cuantitativo, apoyada en la técnica de Análisis de Conglomerados (Cluster Analysis); utilizada para que fuese posible comprender la naturaleza de las relaciones existentes entre las empresas de la muestra y con la finalidad de identificar conglomerados similares o diferentes entre sí. Se aplicó un cuestionario, probado y validado previamente, con preguntas identificadoras de la muestra, además de 34 preguntas en escala de Likert, utilizadas para identificar el poder discriminatorio de las respuestas obtenidas. La mayoría de los entrevistados consideró que la planificación estratégica es importante. No obstante, se pudo percibir que no había allí una efectiva intención de realizar su implementación. Estos resultados revelan que el comportamiento de las organizaciones contables que componen la muestra, es el que se observa en la literatura para las organizaciones en general, y proporcionan la oportunidad de investigar futuramente las razones de la diferencia existente entre la intención y la práctica en las declaraciones de los entrevistados.

Palabras clave: Empresas de Servicios Contables; Estrategia; Planificación

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 creem 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 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 (daqui para a frente OCs), 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 OCs 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, entre 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 OCs a adotarem uma postura estratégica cuja consequência esperada seria a adoção e utilização formal do PE. As ações dos órgãos brasileiros podem contribuir para que se tenha no País um cenário de atuação para as OCs semelhante ao descrito por Sengstock (2010).

Ante o exposto, essa pesquisa procurou estudar como um grupo de OCs do Município de São Paulo se posiciona em relação à importância do PE e se pretende implementá-lo. Formulou-se a seguinte questão de pesquisa: **As OCs 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?**

A pesquisa se justifica pela constatação da ausência de estudos sobre PE para organizações contábeis no País, situação distinta do cenário internacional, no qual foram identificadas pesquisas a partir dos anos 1990 (MINGLE, 1990; CPA LEADERSHIP, 2004; WEEKS, 2006). Essa lacuna oferece oportunidades para o desenvolvimento dessas organizações: (i) contribuir para a continuidade sustentada e o crescimento do negócio das 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 Programa de Qualidade das Empresas de Serviços Contábeis (PQEC), patrocinado pelo Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis do Estado de São Paulo (Sescon-SP).

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 n.º 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 OCs, 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 OCs 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 OCs podem crescer física e economicamente ao prestarem 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 OCs 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 OCs em oferecer mais serviços aos seus clientes por não terem recursos para criá-los. Ainda que as OCs 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 OCs 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 OCs 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 OCs 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 OCs.

Além do Sescon-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 OCs 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 delas.

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 nos vários órgãos governamentais e fiscalizadores. |
| Advogados Associados | Atendem à OC e aos 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 OCs 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 OCs dão maior atenção aos controles internos relativos à contabilidade financeira. Souza (2003, p.45-47) apontou que as OCs 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 OCs 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

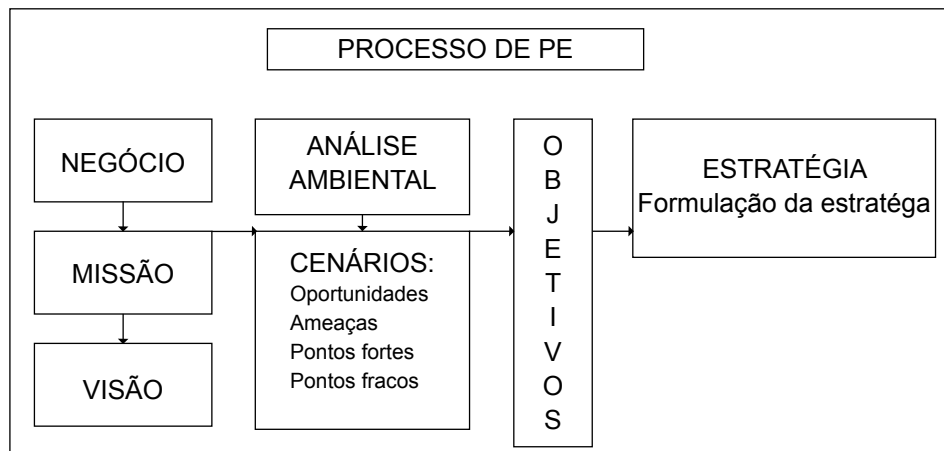
As incertezas que acerbam as empresas no ambiente agressivo em que estão inseridas levam-nas a planejar para terem uma melhor compreensão do que pode acontecer no futuro (FINANCIAL MANAGEMENT, 2007, p.39). O PE permite o mapeamento de cenários futuros externos e internos (oportunidades e ameaças, pontos fortes e pontos fracos) e a gestão dessas informações na busca de um diferencial competitivo (diretrizes estratégicas) (PORTER, 1989; PORTER, 1999; ACKOFF, 1999; ANSOFF, 1990; ANSOFF, 1999).

Para Mingle (1990), as OCs 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 ela, 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

| Área | Função |
|-----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 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 (PORTER, 1989, p.52-53; ANSOFF, McDONNELL, 1993, p.76); Missão (GILMORE, BRANDENBURG, 1983, p. 148-149; ANSOFF, 1990, p. 94; ACKOFF, 1999, p. 83-85); Visão (ANSOFF, 1999, p.87; THOMPSON Jr., STRICKLAND III, 2003, p.14-15); Análise Ambiental (ANSOFF, 1990, p. 239), Análise dos Cenários (MORAIS, 2005, p.39-40; TACHIZAWA, REZENDE, 2002, p.150); Oportunidades e Ameaças (ANSOFF, 1990, p. 93; ANSOFF, McDONNELL, 1993, P. 364; VALADARES, 2006, 91-92); Pontos Fortes e Fracos (ANSOFF, 1990, p. 83; BATEMAN, SNELL, 1998, p.127 e 129; KOTLER, 2000, p.100; MORAIS, 2005, p.55-56; VALADARES, 2006, p.123-137) e Formulação da Estratégia (ANSOFF, 1999, p. 44-46; PORTER, 1999, p. 1; 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, 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 à 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) com a qual a empresa compete, cuja 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.

“Planejamento estratégico” e “estratégia” em pequenas e médias empresas são temas de interesse. Os estudos identificados e analisados, publicados a partir dos anos 1980, revelam aspectos variados e posicionamentos distintos. Alguns resultados obtidos, a seguir relatados, ajudam a melhor compreender e explicar sua prática nessas organizações:

- dentro de uma abordagem empreendedora, há a preocupação com a associação entre as características pessoais do dirigente e a administração estratégica da pequena empresa (BAMBERGER, 1983; MILLER, TOULOUSE, 1986; RICE JR., LINDECAMP, 1989);
- proposição de um modelo de planejamento e controle para o crescimento de organizações contábeis (DAROCA, HOLSTRUM, LIN, 1984);
- o exame da forma como a formalidade do planejamento e outros aspectos a ele inerentes contribuem para que os dirigentes de pequenas empresas melhor compreendam o processo decisório estratégico e a maior variedade de alternativas de ação, em comparação a empresas que não realizam planejamento formal (LYLES et al, 1993);
- pequenas e médias empresas com melhores resultados adotam, de forma frequente, e em certos casos, estratégias defensivas, analíticas e prospectivas, ao passo que as com resultados inferiores tendem a adotar estratégias reativas (GIMENEZ et al, 1999);
- pequenas empresas não usam abordagens formais para o planejamento estratégico; tendem a usar abordagens informais e oportunistas na criação de estratégias e tampouco usam ferramentas acadêmicas para apoiar o desenvolvimento de estratégias (BARROS, 2001);
- em certos setores, há interesse crescente na melhoria da gestão, entretanto, com dificuldade sobre determinados quesitos, em especial quanto à análise ambiental (TAKAHASHI, GRAEFF, TEIXEIRA, 2006);
- o uso e a aplicação da estratégia dependem de conversas estratégicas mantidas entre seus dirigentes, ocorrência afetada pela pouca aplicação de tempo para essa atividade (LIMA, 2007);
- proposição de um modelo de gestão para pequenas e médias empresas, adaptado às suas necessidades e realidade, incluindo, entre outras, orientações para realizar o planejamento estratégico (OLIVEIRA, MACHADO, 2008);
- aplicabilidade da técnica de análise de cenários para pequenas empresas, identificando cenários e opções estratégicas possíveis para essas organizações (SEVAGURU, SAFA, 2009).

3. METODOLOGIA

Esta pesquisa é de natureza aplicada e com abordagem quantitativa. Para Gil (1991), classifica-se como descritiva quanto aos 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 hospedada em uma página na internet. Durante o mesmo período, foram enviadas cartas convite para 255 OCs 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 nesse 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 centroide, 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. Esse 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 implicou diminuição dessa homogeneidade, a união foi desfeita. O dendograma obtido permitiu a visualização dos grupos formados.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

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 dessas informações revelou que as OCs pesquisadas possuem o perfil relatado na revisão da literatura nacional (GATTI, 2000; FIGUEIREDO e FABRI, 2000; CFC, 2003). As principais características da amostra são as seguintes:

- 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 OCs 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 OCs do Município de São Paulo. Essas 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 desse 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 OCs 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 é significativo, pode-se possivelmente afirmar que, ao menos, um grupo 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 | | | | |
|----------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|--------------------------------|------------------------------------|---------------------------------------|------------------------------------------|
| | Escritório individual | Sociedade simples | | Outra forma de constituição | |
| 1.A empresa está constituída sob qual forma jurídica? | 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 a 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 a 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 | Simple 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 OCs 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, entre 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 OCs 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 OCs 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 OCs 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 OCs 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 às questões 44 e 28 (os controles financeiros não são suficientes para garantir o sucesso das empresas, sendo necessária a indicação da direção futura que devam tomar por meio

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, cuja 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). Esse conglomerado é formado por empresas que tentem a expressar certa discordância ou indiferença às questões do PE.

As OCs 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). Afirmam que o planejamento formal pode trazer benefícios (q. 31) e estimula a pensar no futuro de forma ordenada (q. 33). Essas OCs 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). Esse 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, mostrando-se 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 OCs, 27 afirmaram pretender adotá-lo, porém sem data concreta para tal. Outras três OCs disseram pretender fazê-lo em prazo maior que um ano. Outras três disseram não pretender fazê-lo. Apenas uma 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 OCs 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 OCs que disseram não pretender fazer ou fazer sem, no entanto, divulgar um prazo ou ainda com um prazo superior a um ano foram classificadas como OCs que não dão muita importância ao PE. As OCs que já fazem o PE, ou que disseram querer fazê-lo em prazo de até um ano, foram classificadas como OCs 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 retromencionado 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 OCs 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 OCs 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 de o teste de qui-quadrado conduzido corroborar este resultado, ele 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 esse problema, as OCs dos conglomerados 2 e 3 foram agrupadas em um novo conglomerado, chamado de 2-3, dado que essas OCs apresentaram, em uma questão ou outra, posicionamento contrário ou indiferente ao PE. É possível definir esse 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 |
|-----------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|--------------|
| OCs que dão importância | 12 (12,24) | 3 (2,72) | 2 (2,04) | 17 |
| OCs 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 |
|-----------------------------|-----------------|-------------------|--------------|
| OCs que dão importância | 12 (12,24) | 5 (4,76) | 17 |
| OCs 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 OCs quanto à importância do PE, este não se traduz de maneira prática em intenções quanto à sua implementação.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS, POSSIBILIDADES FUTURAS E LIMITAÇÕES

Esta pesquisa teve por objetivo identificar como um grupo de OCs 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 OCs e 50 o responderam. Parte das questões permitiu a caracterização da amostra e o restante do questionário buscou identificar as percepções das OCs estudadas em relação ao PE. Estas respostas subsidiaram uma Análise de Conglomerados a fim de agrupar as OCs de opiniões semelhantes. Foram, inicialmente, formados três conglomerados, sendo o primeiro composto de 36 OCs, que tendem a concordar amplamente com os benefícios do PE; o segundo foi composto de 8 OCs, que tendem a expressar certa discordância ou indiferença em relação às questões sobre PE; e o terceiro, composto de 6 OCs, 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 dele. Para tanto, foi realizado um teste de tabela de contingência cujo resultado mostrou que as OCs 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 OCs que foram classificadas como sendo as que não dão importância ao PE.

Os resultados obtidos apontam para uma tendência tímida das OCs em relação ao PE. Esta tendência torna-se ainda mais preocupante ao se considerarem as informações da Fenacon (2001), que indicam que as OCs 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 OCs 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 OCs, 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 OCs a não elaborar, ou mesmo, não formalizar o processo de PE como instrumento

de gestão, apesar de apresentarem uma boa percepção sobre ele, 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 OCs de adotarem o PE e os impactos que ele pode promover nas empresas que o elaboram.

Os resultados obtidos estão circunscritos à amostra analisada. Outra limitação é o fato de que, ao analisarem a relação custo-benefício para a implementação do planejamento estratégico, os empresários de organizações de pequeno porte podem concluir que a adoção de um processo formal, na forma usada em grandes organizações é inapropriada à sua realidade (LYLES et al., 1993, p. 39). Entretanto, esta limitação, fundamentada na opinião dos autores e nos achados de pesquisa sobre a prática em pequenas e médias empresas relatados, não impede a adoção do planejamento estratégico pelos empresários contábeis.

REFERÊNCIAS

ACKOFF, R. L. **Re-creating the corporation : a design of organizations for the 21st century**. New York: Oxford university press, 1999.

ANSOFF, H. I. **A nova estratégia empresarial**. São Paulo: Atlas, 1990.

_____.; MCDONNELL, E. J. **Implantando a administração estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

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.

BARROS, M. A. Estratégia nas empresas de Internet: lições da informalidade. RAE – Revista de Administração de Empresas. Out/Dez 2001, v. 41, n. 4, p. 32-43. Disponível em <<http://www16.fgv.br/rae/artigos/986.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2010.

BATEMAN, T. S.; SNELL, S. A. **Administração**: construindo vantagem competitiva. Tradução Celso A. Rimoli. São Paulo: Atlas, 1998.

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.

DAROCA, F. P.; HOLSTRUM, G. L.; LIN, W. T. Long range planning and control of growth. **Journal of Accountancy**. December, 1984, vol. 158, p. 118-134. Disponível em <<http://proquest.umi.com/pqdweb?index=0&did=75238028&SrchMode=2&sid=1&Fmt=6&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1290813445&clientId=80382>>. Acesso em: 20 nov. 2010.

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.

GILMORE, F.F.; BRANDENBURG, R.G. Anatomy of Corporate Planning. In: ANSOFF, H. I. (Editor) **Business strategy**. New York: Penguin Books, 1983, p. 141-155.

GIMENEZ, F. A. P.; PELISSON, C.; KRUGER, E. G. S.; HAYASHI JR., P. Estratégia em pequenas empresas: uma aplicação do modelo de Miles e Snow. **RAC – Revista de Administração Contemporânea**. V. 3, n. 2, Mai/Ago. 1999, p. 53-74. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/rac/v3n2/v3n2a04.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2010.

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/omercadodetrabalhoparaocontador.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 linguística. 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.

LIMA, E. Visão compartilhada, equipe de direção e gestão estratégica de pequenas e médias empresas: um estudo multi-caso e internacional. **Revista de Negócios**, Blumenau, v. 12, n. 4, outubro/dezembro 2007, p. 86-100. Disponível em < <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/rn/article/view/668/584>>. Acesso em: 20 nov. 2010.

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.

LYLES, M.; BAIRD, I. S.; ORRIS, J. B.; KURATKO, D. F. Fornalized planning in small business: increasing strategic choices. **Journal of Small Business Management**, apr. 1993, 31,2, p. 38-50. Disponível em <<http://proquest.umi.com/pqdweb?index=1&sid=1&srchmode=2&vinst=PROD&fmt=6&startpage=-1&clientid=80382&vname=PQD&RQT=309&did=591149&scaling=FULL&ts=1290538081&vtype=PQD&rqt=309&TS=1290538096&clientid=80382>>. Acesso em 20 nov. 2010.

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, O. J.; MELHADO, S. B. Proposta de um modelo de gestão para pequenas empresas de projetos de edifícios. *Gestão e Tecnologia de Projetos*, vol. 3, n. 2, novembro de 2008, p. 106-126. Disponível em: <<http://www.arquitetura.eesc.usp.br/jornal/index.php/gestaodeprojetos/article/viewFile/55/96>>. Acesso em: 20 nov. 2010.

PARISI, C. **PE e Controladoria**. 2005. 1 f. Notas de aula. Programa de Mestrado em Ciências Contábeis. Centro Universitário FECAP, São Paulo, 2007.

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.

_____. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. 13. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999. 512 p.

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.

SENGSTOCK, D. Accounting associations Foster development. The CPA Journal, July 2010, p. 12-13. Disponível em <http://proquest.umi.com/pqdweb?index=0&did=2088632031&SrchMode=2&sid=1&Fmt=6&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1290809444&clientId=80382>. Acesso em: 31 jul. 2010.

SERRA, F. A. R.; TORRES, M. C.; TORRES, A. P. **Administração estratégica: conceito, roteiro prático e casos**. Rio de Janeiro: Reichmann & Affonso Editores. 2003.

SEVAGURU, N.; SAFA, M. S. Scenario planning approach to strategic management of small travel business in Malaysia. International Journal of Business and Management Science, 2(1): 61-77, 2009. Disponível em: <<http://proquest.umi.com/pqdweb?index=0&did=1940617901&SrchMode=2&sid=2&Fmt=6&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1290814536&clientId=80382>>. Acesso em: 20 nov. 2010.

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.

TAKAHASHI, A. R. W.; GRAEFF, J. F.; TEIXEIRA, R. M. Planejamento estratégico e gestão feminina em pequenas empresas: o caso das escolas particulares em Curitiba – Paraná. *Organizações e Sociedade*, v. 13, n. 39, Outubro/Dezembro 2006, p. 29-44.

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.