

Estágio Evolutivo da Contabilidade Gerencial em Organizações Contábeis de Natureza Jurídica EIRELI no Município de Porto Alegre - RS

Lauren Dal Bem Venturini (UFRGS) - laurenventurini@hotmail.com

Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro (UFRGS) - wendy.carraro@ufrgs.br

Resumo:

A Contabilidade Gerencial tem conquistado importância nas organizações pelo seu poder preditivo e de auxílio na tomada de decisões, sendo suas práticas classificadas em quatro estágios evolutivos. O objetivo deste estudo é verificar em qual desses estágios da Contabilidade Gerencial encontram-se as organizações contábeis de natureza jurídica EIRELI no município de Porto Alegre - RS. A pesquisa caracteriza-se como descritiva e quantitativa, com coleta de dados por meio de survey. A amostra contou com a participação de 21,9% das organizações EIRELIs registradas em Porto Alegre - RS. Os empresários contábeis foram questionados sobre o conhecimento, oferta e uso de 27 artefatos, práticas e instrumentos gerenciais. A pesquisa revelou que há empresários que desconhecem 29,6% destas ferramentas, sendo algumas relacionadas à gestão de custos. No tocante aos artefatos mais ofertados e utilizados no negócio, destacam-se: controle operacional, controle financeiro, elaboração e análise de relatórios gerenciais, fluxo de caixa e orçamento, práticas consideradas tradicionais pela literatura. Diante disso, infere-se que as organizações se encontram no segundo estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial, cujo foco é o fornecimento de informação para controle e planejamento gerencial. Conclui-se que as empresas analisadas precisam amadurecer para que o enfoque gerencial também contemple práticas relacionadas à redução de perdas (estágio 3) e criação de valor aos stakeholders (estágio 4). O estudo contribui para preenchimento de gap na literatura, abarcando empresas EIRELI e a cidade de Porto Alegre - RS, e concepção de práticas gerenciais usadas por elas.

Palavras-chave: *Práticas Gerenciais. Contabilidade Gerencial. Estágio Evolutivo. EIRELI.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Estágio Evolutivo da Contabilidade Gerencial em Organizações Contábeis de Natureza Jurídica EIRELI no Município de Porto Alegre - RS

Resumo

A Contabilidade Gerencial tem conquistado importância nas organizações pelo seu poder preditivo e de auxílio na tomada de decisões, sendo suas práticas classificadas em quatro estágios evolutivos. O objetivo deste estudo é verificar em qual desses estágios da Contabilidade Gerencial encontram-se as organizações contábeis de natureza jurídica EIRELI no município de Porto Alegre - RS. A pesquisa caracteriza-se como descritiva e quantitativa, com coleta de dados por meio de *survey*. A amostra contou com a participação de 21,9% das organizações EIRELIs registradas em Porto Alegre - RS. Os empresários contábeis foram questionados sobre o conhecimento, oferta e uso de 27 artefatos, práticas e instrumentos gerenciais. A pesquisa revelou que há empresários que desconhecem 29,6% destas ferramentas, sendo algumas relacionadas à gestão de custos. No tocante aos artefatos mais ofertados e utilizados no negócio, destacam-se: controle operacional, controle financeiro, elaboração e análise de relatórios gerenciais, fluxo de caixa e orçamento, práticas consideradas tradicionais pela literatura. Diante disso, infere-se que as organizações se encontram no segundo estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial, cujo foco é o fornecimento de informação para controle e planejamento gerencial. Conclui-se que as empresas analisadas precisam amadurecer para que o enfoque gerencial também contemple práticas relacionadas à redução de perdas (estágio 3) e criação de valor aos *stakeholders* (estágio 4). O estudo contribui para preenchimento de *gap* na literatura, abarcando empresas EIRELI e a cidade de Porto Alegre – RS, e concepção de práticas gerenciais usadas por elas.

Palavras-chave: Práticas Gerenciais. Contabilidade Gerencial. Estágio Evolutivo. EIRELI.

Área temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

A crescente necessidade de informações com qualidade tem motivado as empresas a adotarem ferramentas que auxiliem o processo de tomada de decisões de forma assertiva (ISIDORO et al., 2012). A Contabilidade Gerencial, conceituada como a fonte de informação útil para a administração, vem sendo utilizada como o instrumento para suprir essa necessidade, pois é compreendida como a forma de prover, identificar, mensurar, analisar, interpretar e comunicar dados financeiros e não financeiros aos gestores, assessorando-os em suas escolhas gerenciais (ATKINSON et al., 2015). Com esse enfoque contábil, as organizações passaram, de forma favorável, a orientar suas decisões operacionais e de investimento, e a criar vantagem sustentável e competitiva no negócio (HORNGREN, SUNDEM; STRATTON, 2008; ATKINSON et al., 2015).

Devido à importância da Contabilidade Gerencial dentro das organizações e a demanda por informações cada vez mais rápidas, é crescente a preocupação da literatura em abordar artefatos, práticas e instrumentos no enfoque de oferta pelos escritórios contábeis em diversas cidades (SANTANA et al., 2007; SANTOS et al., 2009; MATTOS, FREITAG; STARKE JR, 2010; SANTOS et al., 2014).

O estudo do *International Federation of Accountants* (IFAC) (1998) é considerado o precursor desta abordagem, a partir da divulgação de resultados que evidenciaram a evolução e as mudanças na Contabilidade Gerencial. A principal contribuição deste órgão foi de que o foco de atuação dos artefatos, práticas e instrumentos gerenciais é categorizado em quatro estágios evolutivos, cada qual com enfoque e objetivos específicos. O primeiro foca na determinação do custo e controle financeiro; o segundo destaca o controle de informações e o

planejamento gerencial; o terceiro provê informações, gere recursos e busca a redução de resíduos; e, o quarto, realiza todos os demais enfoques, e direciona-se à geração ou criação de valor por meio do uso efetivo de recursos (IFAC, 1998).

Organizações que se enquadram no quarto estágio evolutivo tendem a ter uma vantagem competitiva e uma melhor assertividade em seus processos operacionais e de gestão. É imprescindível o conhecimento de artefatos, práticas e instrumentos gerenciais, que caracterizam cada estágio, por parte do profissional responsável pela geração das informações contábeis. No entanto, quando não há um setor contábil específico dentro da organização, as empresas de serviços contábeis são as responsáveis por esta função (SANTOS et al., 2014).

Com o advento da Lei nº 12.441 de 2011, emergiu a constituição de organizações na forma de Empresas Individuais de Responsabilidade Limitada (EIRELI), sendo a modalidade adequada ao empresário contábil que almeja ser empreendedor individual e com responsabilidade limitada (BRASIL, 2011). Tendo em vista que esta modalidade empresarial constitui a mais recente espécie de pessoa jurídica no Direito brasileiro e conta com apenas um sócio como responsável pela condução e proposição do negócio, torna-se um escopo de pesquisa interessante, uma vez que é este profissional que permitirá, de certa forma, a proposição do enfoque contábil e gerencial que o serviço será prestado.

Neste contexto, surge a seguinte questão: *em qual estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial encontram-se as organizações contábeis de natureza jurídica EIRELI no município de Porto Alegre - RS?* Para respondê-la, o objetivo do estudo é verificar em qual estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial encontram-se as organizações contábeis de natureza jurídica EIRELI no município de Porto Alegre, capital do Rio Grande do Sul (RS). Para alcance do propósito do estudo será identificado o conhecimento, a oferta e/ou utilização dos artefatos, práticas e instrumentos pelas organizações de serviços contábeis, bem como a categorização, segundo IFAC (1998), desses artefatos ofertados/utilizados.

Tendo em vista a escassez de estudos em empresas prestadoras de serviços contábeis, e que os existentes não contemplaram Porto Alegre - RS, esta pesquisa tem pelo menos quatro contribuições: primeiro, colabora no entendimento de qual estágio evolutivo se encontram as empresas EIRELI prestadoras de serviços contábeis em Porto Alegre - RS; segundo, dimensiona artefatos, práticas e instrumentos gerenciais ofertados e utilizados por elas próprias; terceiro preenche o *gap* em relação ao conhecimento e abordagem gerencial dado pelas EIRELI de Porto Alegre - RS aos seus clientes; e quarto, colabora na compreensão de práticas utilizadas pelas pequenas empresas. Na visão de Marques et al., (2016), a lacuna entre a teoria e a prática na Contabilidade Gerencial tem sido apontada por diversos autores como um importante tema para a realização de novos estudos.

O estudo está estruturado em cinco seções, incluindo esta introdução. A seguir, apresenta-se o referencial teórico, abordando a Contabilidade Gerencial sob a ótica dos estágios evolutivos, dos artefatos, práticas e instrumentos gerenciais indicados pela literatura, e os estudos relacionados da temática. No terceiro capítulo elucidam-se os procedimentos metodológicos, seguido da análise dos resultados. No último item constam as considerações finais.

2 Evolução e mudanças na Contabilidade Gerencial

A Contabilidade Gerencial é o processo de fornecer informações financeiras e não financeiras sobre a organização aos interessados neste conteúdo. Esse conhecimento é utilizado para tomar decisões, alocar, monitorar e avaliar recursos e propor recompensas por desempenho. Auxilia, ainda, a administração na elaboração e execução das estratégias organizacionais, gerando vantagem competitiva sustentável (ATKINSON et al., 2015).

A forma de apresentar e os meios utilizados para gerar as informações ao longo dos anos têm evidenciado a evolução e o surgimento de diversos artefatos, práticas e instrumentos.

Desde o estudo do IFAC (1998), a Contabilidade Gerencial tem sido avaliada com relação as suas técnicas em quatro estágios evolutivos, que demonstram o foco e a dimensão de relevância dentro das organizações.

O primeiro estágio é de antes de 1950, e tem foco na determinação do custo e no controle financeiro, através do uso das técnicas de orçamento e contabilidade de custos. Por volta de 1965, surge o segundo estágio, com enfoque no fornecimento de informação para o controle e planejamento gerencial, por meio do uso de procedimentos como a análise de decisão e contabilidade por responsabilidade. O terceiro estágio manifestou-se por volta de 1985, com a atenção voltada para a redução do desperdício de recursos usados nos processos de negócios, com uso dos métodos de análise do processo e a administração estratégica de custos. O quarto estágio, considerado o ideal, apareceu por volta de 1995, cujo foco é a geração ou criação de valor por meio do uso efetivo dos recursos e das tecnologias, tais como exame dos direcionadores de valor ao cliente, ao acionista, e inovação organizacional.

Os estágios evolutivos demonstram a adequação necessária a um novo conjunto de enfoque que as organizações enfrentam para conseguir sustentabilidade financeira, inovação, competitividade e desempenho empresarial. Houve assimilação, aperfeiçoamento e acréscimo de focos e tecnologias utilizadas no estágio anterior. A nova fase representa a combinação do velho e do novo, ou seja, “reforma” a anterior, de forma ajustada às condições e exigências da realidade do ambiente gerencial do momento. O estágio atual é o processo de evolução dos quatro estágios, incluindo tudo que era preconizado pelos anteriores (IFAC, 1998).

A Contabilidade Gerencial, no estágio atual, é vista como integrante do processo de gestão, e devido à presença da tecnologia, as informações financeiras são disponibilizadas em tempo real. O uso de artefatos, práticas e instrumentos financeiros na geração de informações assertivas e de qualidade, são recursos gerenciais para a redução das perdas e desperdícios desses recursos (estágio 3) e para conservar ou alavancar seu uso na geração ou criação de valor para acionistas, clientes e outros credores (estágio 4) (PADOVEZE, 2005).

2.1 Artefatos, práticas e instrumentos gerenciais

A utilização de artefatos, práticas e instrumentos de gestão nas organizações resulta na criação de vantagem competitiva. A geração e análise das informações gerenciais buscam primeiramente orientar as decisões e a solução dos problemas. Em um segundo momento, e/ou simultaneamente ao primeiro, avaliar a eficiência e a efetividade das ações e das estratégias adotadas consiste em um meio de análise do negócio (ATKINSON et al., 2015).

A Contabilidade Gerencial, na execução de seus propósitos, precisa empregar “filosofias” de gestão, denominadas de artefatos, que são as peças chave na condução do conhecimento teórico para a prática empresarial, ou seja, é a generalização de conceitos, modelos, práticas, ferramentas e instrumentos utilizados pela empresa na obtenção de seus objetivos (BORINELLI, 2006). Os artefatos, práticas e instrumentos gerenciais são determinantes para o alcance dos objetivos organizacionais, geralmente caracterizados pela otimização dos recursos, numa perspectiva de resultados de longo prazo (ESPEJO, 2008).

O estudo do IFAC (1998) divulgou os quatro estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial com enfoques diferentes ao longo dos anos, explicados na seção anterior. Essa categorização representa uma alteração significativa e gradual, mas não superficial, nos processos operacionais e de gestão das empresas (ISIDORO et al., 2012). No estudo de Soutes (2006) há disposição das práticas, artefatos e instrumentos gerenciais em cada estágio. Ainda o autor categoriza, conforme o foco, em três grupos: (i) métodos e sistemas de custeio; (ii) métodos de avaliação e medidas de desempenho; e (iii) filosofias e modelos de gestão.

Os métodos e sistemas de custeio tratam dos meios utilizados para acumulação e apuração dos custos (CREPALDI, 2010). Já os métodos de avaliação e medidas de desempenho são as ferramentas para se traçar estratégias em níveis de uma mesma

organização (SOUTES, 2006). E a categorização em filosofias e modelos da gestão pode ser compreendida como a maneira particular da organização de desenvolver as atividades empresariais (TACHIZAWA; CRUZ JÚNIOR; ROCHA, 2001).

Chenhall e Langfield-Smith (1998), classificam as práticas, artefatos e instrumentos em dois grupos: tradicionais, que abrangem as ações internas e financeiras das organizações (estágio 1 e 2); e modernos, que envolve a visão estratégica da organização, ao combinar informações financeiras e não financeiras (estágio 3 e 4).

No Quadro 1 encontram-se os artefatos, práticas e instrumentos gerenciais e os enfoques dos estágios 1 e 2, considerados tradicionais pela literatura.

Quadro 1 – Artefatos, práticas e instrumentos gerenciais do estágio 1 e 2

Estágio	Enfoque	Práticas, artefatos e instrumentos gerenciais	Definição	Referências
1	Métodos e sistemas de custeio	Custeio por Absorção	Método de custeio no qual os gastos relacionados e incorridos com a produção industrial são totalmente absorvidos.	Sá (1990); Martins (2003).
		Custeio Variável ou Direto	Classificação dos gastos de acordo com o volume de vendas ou volume de produção.	Sá (1990).
		Custeio Padrão	Técnica para avaliar e substituir a utilização do custo real.	Sá (1990); Padoveze (2005).
	Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho	Retorno sobre o Investimento	Total de ganhos ou prejuízos decorrentes de um investimento.	Martins (2003).
		Filosofias e modelos de gestão	Controle Financeiro	Avaliação da condição financeira da empresa.
	Controle Operacional		Fornecer informação (<i>feedback</i>) sobre a eficiência e a qualidade das tarefas executadas.	Segundo Filho (2005); Iudícibus (2010).
2	Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho	Preço de Transferência	Valor em termos monetários para registrar as transferências de bens e serviços entre centros de responsabilidade.	Atkinson et al. (2015).
		Elaboração de relatórios gerenciais	Preparação de informações financeiras e patrimoniais úteis e relevantes na tomada de decisões.	Monteiro e Marques (2006); Soutes (2006).
		Análise de relatórios gerenciais	Análise das informações, verificando tendências, previsões.	Monteiro e Marques (2006); Soutes (2006).
		Valor Presente Líquido	Permite comparação dos demonstrativos a qualquer tempo.	Monteiro e Marques (2006); Soutes (2006).
		Análise Custo-Volume-Lucro	Ajuda a entender a inter-relação entre o custo, o volume e o lucro de uma organização.	Padoveze (2005).
	Filosofias e modelos de gestão	Orçamento	Possibilita a correta medição dos custos e controle das atividades da empresa.	Frezatti (2005); Horngren, Sundem e Stratton (2008).
		Fluxo de caixa	Projeção para períodos futuros de todas as entradas e as saídas dos recursos financeiros da empresa.	Sá (1990); Segundo Filho (2005).

Fonte: adaptado de IFAC (1998); Chenhall e Langfield-Smith (1998); e Soutes (2006).

Conforme Quadro 1, o primeiro estágio apresenta os 3 enfoques da literatura, e tem os seguintes artefatos, práticas e instrumentos gerenciais: custeio por absorção, custeio variável ou direto, custeio padrão, retorno sobre o investimento, controle financeiro e controle operacional. O estágio 2 possui dois enfoques e é concebido pelo preço de transferência, elaboração de relatórios gerenciais, análise de relatórios gerenciais, valor presente líquido, análise custo-volume-lucro, orçamento e fluxo de caixa. Já os artefatos, práticas e instrumentos dos estágios 3 e 4, considerados modernos, estão evidenciados no Quadro 2.

Quadro 2 – Artefatos, práticas e instrumentos gerenciais do estágio 3 e 4

Estágio	Enfoque	Práticas, artefatos e instrumentos gerenciais	Definição	Referências
3	Métodos e sistemas de custeio	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	Permite melhor visualização dos custos por meio da análise das atividades.	Martins (2003); Faria e Costa (2005).
		Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)	Gestão estratégica centrada principalmente nas fases de pesquisa, desenvolvimento e engenharia do produto.	Atkinson et al. (2015).
	Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho	<i>Benchmarking</i>	Aprendizagem de outras organizações e a aplicação desse conhecimento na melhoria dos seus processos de trabalho.	Spendolini (1994).
	Filosofias e modelos de gestão	Práticas de Kaizen	Melhoramento contínuo por meio da eliminação de desperdícios.	Slack (1996); Chiavenato (2003).
		<i>Just in time</i> (JIT)	Produzir bens e serviços exatamente no momento em que são necessários.	Slack (1996); Bernardes e Marcondes (2006).
		Teoria das restrições	Busca aperfeiçoar a produção, por meio da identificação das restrições de um sistema.	Noreen, Smith e Makei (1996); Goldratt e Cox (2002).
Planejamento estratégico		Permite estabelecer a direção a ser seguida pela organização.	Oliveira (1999); Kotler (2012).	
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	Avalia desempenho empresarial por meio da análise de como as atividades são realizadas.	Brimson (1996); Atkinson et al. (2015).		
4	Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho	Ciclo de vida do produto	Indica o desempenho de vendas de um produto ou serviço com o passar do tempo.	Miller; Friesen (1984).
		EVA (<i>Economic Value Added</i>)	O lucro residual que permanece após o custo de todo o capital.	Faria e Costa (2005); Padoveze (2005).
	Filosofias e modelos de gestão	Simulação de cenários	Utilizada para tomada de decisão. Envolve análise de riscos em face da incerteza.	Fries (1985); Marion e Marion (2006).
		Gestão Econômica (GECON)	Gestãopor resultados através da melhoria da produtividade e eficiência operacional.	Catelli (2009).
		<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	Mede todos os indicadores de desempenho, com metas e tarefas claramente definidas.	Kaplan e Norton (1997); Faria e Costa (2005).
Gestão Baseada em Valor (VBM)	O principal propósito é a maximização do valor para o acionista.	Copeland, Koller e Murrin (2002).		

Fonte: adaptado de IFAC (1998); Chenhall e Langfield-Smith (1998); e Soutes (2006).

A partir do Quadro 2, observa-se que no terceiro estágio têm-se 3 enfoques e o custeio baseado em atividades, custeio meta, *benchmarking*, práticas de Kaizen, *just in time* (JIT), teoria das restrições, planejamento estratégico e gestão baseada em atividades. O 4, estágio atual, contempla dois enfoques e o ciclo de vida do produto, EVA (*Economic Value Added*), simulação de cenários, gestão econômica (GECON), *balanced scorecard* (BSC) e gestão baseada em valor como exclusivos desta evolução. Destaca-se que para estar no estágio 4 é preciso abranger todas as práticas e os enfoques dos estágios anteriores.

Considerando os artefatos, práticas e instrumentos dos Quadros 1 e 2, Santana et al. (2007), entendem que os contadores são as pessoas responsáveis para o fornecimento dessas informações gerenciais, pois possuem o registro da informação contábil. Ainda, para o autor, são apresentados como as pessoas ideais para tornarem as informações contidas nos relatórios contábeis, tanto a fonte de guia dos empresários, como o quadro funcional no estabelecimento de metas. Além disso, pode-se planejar o futuro da empresa e do cliente através da utilização de ferramentas acessíveis, como o orçamento, análises financeiras, análise de custos e formação de preços.

Santos et al. (2009), reforçam essa ideia afirmando que os profissionais das empresas de serviços contábeis não devem restringir a atividade contábil ao cumprimento dos serviços básicos, também chamados de tradicionais. O ideal é a oferta de artefatos, práticas e instrumentos de maior quantidade e melhor qualidade de informações para dar suporte às tomadas de decisões. Os contabilistas precisam proporcionar aos seus clientes o acesso às informações que a Contabilidade Gerencial, por meio de suas ferramentas de análise, possui na busca da otimização da gestão e, conseqüentemente, do desempenho das empresas. Para que tudo isso seja possível, é fundamental que os profissionais contábeis mudem sua conduta profissional, cumpram com sua verdadeira função e proporcionem informações úteis, tempestivas e corretas para garantir uma gestão eficaz dos seus clientes.

2.2 Estudos de práticas da Contabilidade Gerencial em organizações contábeis

Apresentam-se neste item, estudos publicados, abordando a Contabilidade Gerencial e empresas prestadoras de serviços contábeis. Santana et al. (2007), buscaram evidenciar o uso de informações fornecidas pela contabilidade e que podem ser usadas para fins gerenciais nas empresas do ramo comercial da cidade de Cruz Alta - RS. Constataram que os empresários não têm nenhum conhecimento sobre a Contabilidade Gerencial e que os escritórios contábeis fazem apenas a chamada contabilidade tradicional (atendimento das exigências do fisco), não lhes oferecendo informações gerenciais e de suporte para a tomada de decisão.

Santos et al. (2009) analisaram os instrumentos da Contabilidade Gerencial utilizados pelas micro, pequenas e médias empresas na tomada de decisão e a disponibilização desses instrumentos por parte das empresas de serviços contábeis do município de Presidente Getúlio - Santa Catarina. Foram aplicados dois questionários, um direcionado às empresas comerciais e outro, aos escritórios prestadores dos serviços contábeis. Os instrumentos da Contabilidade Gerencial mais utilizados pelas empresas são a formação do preço de venda e o fluxo de caixa, e os menos utilizados são, a análise das demonstrações contábeis e avaliação do custo/volume/lucro e ponto de equilíbrio. A maioria dos escritórios de contabilidade pesquisados não fornecem instrumentos gerenciais básicos aos seus clientes. Além disso, observaram carência na utilização dos instrumentos gerenciais pelas micro e pequenas empresas, pois não há oferecimento destes pelas empresas de serviços contábeis.

Mattos, Freitag e Starke Jr (2010), identificaram em qual estágio de evolução se encontram as práticas de Contabilidade Gerencial adotadas pelas empresas prestadoras de serviços contábeis de Curitiba e região metropolitana. As empresas investigadas estão em transição do estágio 1 para o estágio 2, concentrando o foco principal em informações que possibilitam o controle financeiro e de custos. Há maior uso dos artefatos do segundo estágio,

cujas informações são utilizadas para controle e planejamento gerencial. Ainda, em alguns casos, os artefatos até são desconhecidos por parte dos gestores do escritório contábil.

Santos et al. (2014), analisaram os instrumentos da Contabilidade Gerencial utilizados pelas micro, pequenas e médias empresas na tomada de decisão e a disponibilização desses instrumentos por parte de uma empresa de serviços contábeis no município Alto Vale do Itajaí, estado de Santa Catarina. Os resultados mostraram que o escritório contábil não oferece os controles operacionais de gestão. Entretanto, estes são utilizados pelos clientes, com predominância do controle de contas a pagar e a receber, de caixa e de estoque. Em relação aos artefatos da Contabilidade Gerencial, praticamente não há o oferecimento por parte do escritório contábil, com exceção do planejamento tributário. Há maior uso dos artefatos do segundo estágio, cujas informações são utilizadas para controle e planejamento gerencial.

3 Procedimentos metodológicos

Com relação ao enquadramento metodológico, quanto ao objetivo, essa pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois busca descobrir em qual estágio evolutivo encontram-se as empresas EIRELI de Porto Alegre - RS. Quanto à abordagem, é classificada como quantitativa, pois utilizou a quantificação de dados na análise descritiva dos resultados. Em relação aos procedimentos, classifica-se como um levantamento (*survey*), pois as informações foram obtidas por meio de questionário (RAUPP; BEUREN, 2008).

Os dados foram coletados por meio de questionário *online*, respondidos por *e-mail* ou contato telefônico. A pesquisa contou com a participação de 14 (21,9%) empresas das 64 registradas no município de Porto Alegre, capital do Rio Grande do Sul, que possuíam dados para contato (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, 2018). O instrumento de pesquisa apresentou dois blocos: um relacionado ao perfil dos respondentes e outro aos artefatos, práticas e instrumentos de Contabilidade Gerencial, ilustrados nos Quadros 1 e 2.

A partir das respostas enviadas, realizou-se análise dos perfis dos respondentes e avaliação dos artefatos, práticas e instrumentos gerenciais oferecidos e/ou aplicados pelas empresas EIRELI de Porto Alegre - RS. Também se avaliou em qual estágio evolutivo estão as empresas de serviços contábeis, constatando se há utilização dos artefatos tradicionais ou dos modernos, e qual enfoque de gestão está sendo enfatizado. Os dados foram apresentados em forma de gráfico e tabelas, e a análise realizada foi a descritiva.

4 Análise dos resultados

Nesta seção, apresentam-se os resultados e discussões dos questionários respondidos.

4.1 Características das empresas EIRELIs analisadas

Por meio da Tabela 1, ilustra-se o perfil das 14 empresas respondentes da pesquisa, com destaque aos seguintes aspectos: tempo de atuação na área contábil; tempo que a empresa está no mercado; faixa etária do profissional; setor(es) de atuação dos clientes.

Tabela 1 – Perfil das empresas EIRELIs participantes da pesquisa

Tempo de atuação na área contábil (anos)	%	Tempo que a empresa está no mercado (anos)	%	Faixa Etária (anos)	%	Setor(es) de atuação dos clientes	%
Até 5	-	Até 5	21,4%	Até 25	-	Prestação de serviços	100%
De 5 a 10	35,7%	De 5 a 10	35,7%	De 25 a 40	28,6%	Comércio	71,4%
De 10 a 20	28,6%	De 10 a 20	14,3%	De 41 a 50	50%	Indústria	28,6%
Mais de 20	35,7%	Mais de 20	28,6%	Mais de 50	21,4%	Outros (pessoa física)	7,1%

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2018).

A partir das respostas do questionário, verificou-se que 57,1% dos participantes são do sexo feminino e 42,9% do sexo masculino. Conforme Tabela 1, a maioria dos pesquisados atua na área contábil entre 5 e 10 anos ou há mais de 20 anos, totalizando, para estas faixas, frequência acumulada de 71,4% dos respondentes. Em relação à faixa etária, 50% dos entrevistados possuem de 41 a 50 anos de idade. Quanto ao tempo em que a empresa está no mercado, a frequência acumulada evidencia que 57,1% tem até 10 anos no mercado, inferindo-se que muitas das empresas de serviços contábeis analisadas foram criadas após a instituição da forma jurídica EIRELI, cuja aprovação do texto legal ocorreu em 2011, (BRASIL, 2011) e que outras modificaram sua personalidade jurídica para EIRELI após a lei. É comum a todas as organizações, clientes do ramo de serviços, seguido do comércio que está presente em 71,4% das EIRELI estudadas. A Tabela 2 contempla os serviços prestados pela empresa, classificação dos clientes, número de colaboradores e de clientes.

Tabela 2 – Perfil das empresas EIRELIs participantes da pesquisa

Serviços prestados	%	Classificação dos clientes	%	Número de colaboradores	%	Número de clientes	%
Escrituração Contábil	85,7%	Microempreendedor Individual	35,7%	Até 5	71,4%	Até 10	21,4%
Escrituração Fiscal	85,7%	Microempresas	85,7%	De 6 a 10	14,3%	De 11 a 20	-
Departamento de Pessoal	85,7%	Empresas de Pequeno Porte	85,7%	De 11 a 20	7,15%	De 21 a 30	7,2%
Consultoria	71,4%	Empresas de Médio Porte	50%	Mais de 20	7,15%	De 31 a 40	21,4%
Auditoria	14,3%	Grandes Empresas	14,3%			Mais de 40	50%
Perícia	14,3%	Outros (Pessoa Física)	7,1%				
Gestão Financeira	7,1%						
Outros*	28,4%						

*Planejamento tributário (7,1%), societário (7,1%), gestão de estoque (7,1%) e IRPF (7,1%)

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2018).

A Tabela 2 demonstra que, em relação aos serviços prestados, 85,7% oferecem escrituração contábil, fiscal e de departamento de pessoal, contando na execução destes serviços com até cinco colaboradores (71,4%), que atendem, em sua maior parte, mais de 40 clientes (50%). Por fim, quanto à classificação de seus clientes, 85,7% são de microempresas ou de empresas de pequeno porte. Ainda no tocante aos serviços prestados, deixou-se campo em aberto para a empresa informar demais atividades realizadas que não estavam nas opções de assinalar disponibilizadas. Algumas empresas informaram que realizam serviços de planejamento tributário, gestão de estoque, societário e Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF). Ainda destaca-se que 71,4% realizam atividades de consultoria.

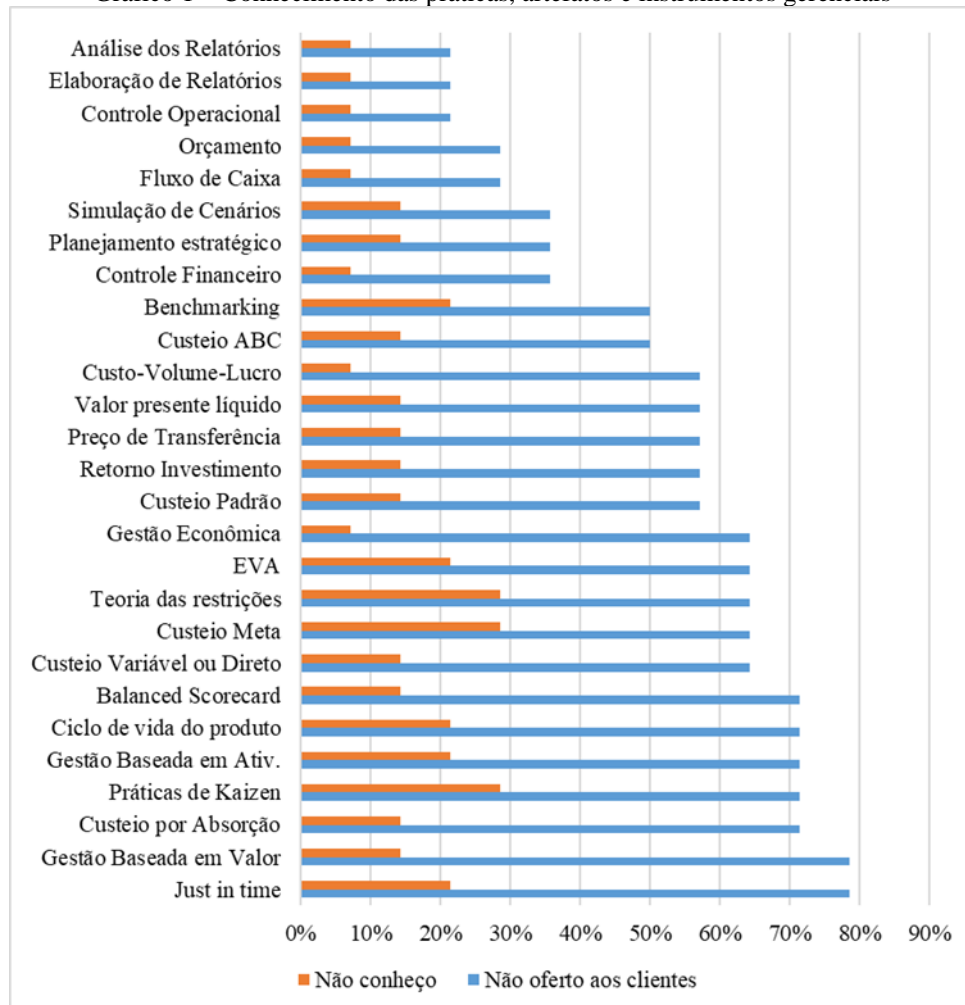
4.2 Conhecimentos sobre artefatos, práticas e instrumentos gerenciais

Nesta seção, analisa-se o conhecimento que os empresários contábeis EIRELI respondentes possuem sobre os artefatos, práticas e instrumentos gerenciais questionados. Para Santana et al. (2007), e Santos et al. (2014), os contadores são os “arquitetos” e fornecedores das informações gerenciais aos seus clientes, pois possuem seus dados contábeis, podendo analisá-los e gerar interpretações sobre o negócio de seu cliente. No entanto, para realizar essas avaliações, e fornecer informações úteis, entende-se que,

primeiramente, é preciso conhecer os artefatos, práticas e instrumentos gerenciais e, posteriormente, avaliar qual auxilia seu cliente na tomada de decisão, ou proporciona a realização de uma gestão eficaz. Ainda, Santos et al. (2014), consideram que não havendo departamento interno de contabilidade nas organizações, a empresa de serviço contábil é a responsável pela geração de informações gerenciais aos seus clientes.

O Gráfico 1 ilustra o conhecimento que as empresas EIRELI respondentes de serviços contábeis de Porto Alegre - RS possuem sobre os artefatos, práticas e instrumentos gerenciais.

Gráfico 1 – Conhecimento das práticas, artefatos e instrumentos gerenciais



Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2018).

Observou-se que menos de 10% dos profissionais contábeis EIRELI não conhecem 8 dos 27 (29,6%) artefatos, práticas e instrumentos gerenciais questionados. Conforme Gráfico 01, estes artefatos são: gestão econômica, custo-volume-lucro, controle financeiro, fluxo de caixa, orçamento, controle operacional, elaboração de relatórios e análise de relatórios. Assim, há profissionais contábeis desconhecedores de práticas gerenciais. Pode-se inferir que os 8 artefatos desconhecidos pela minoria, são os mais conhecidos pela maioria dos contadores EIRELI respondentes, pois 6 destes 8 apresentam menores percentuais de “não ofertado aos meus clientes”. Logo, existem 8 práticas que a maioria dos profissionais contábeis de Porto Alegre - RS conhecem e ofertam com maior frequência aos seus clientes.

Relacionando as 8 práticas menos conhecidas, com a classificação proposta por Chenhall e Langfield-Smith (1998), verifica-se que são classificadas como tradicionais, ou seja, existem práticas gerenciais clássicas desconhecidas por alguns profissionais contábeis.

Logo, não tendo conhecimento sobre elas, os contabilistas não as podem ofertar aos seus clientes. Esse resultado vai ao encontro do estudo de Santana et al. (2007). Ainda, analisando o Gráfico 1, constata-se que o percentual máximo de desconhecimento de alguma prática é de aproximadamente 30%, ou seja, os 14 respondentes não conhecem todas as práticas gerenciais, mas a maior parte detém algum conhecimento sobre elas.

Ainda conforme Gráfico 1, as práticas com maior representação (mais de 60%) de não oferta aos clientes são: *Just in Time*, gestão baseada em valor, práticas de Kaizen, gestão baseada em atividades, ciclo de vida do produto, custeio por absorção, *balanced scorecard*, custeio meta, teoria das restrições, EVA, custeio variável direto e gestão econômica. Além disso, verifica-se alto nível de desconhecimento sobre os métodos de custeio, considerados segundo Crepaldi (2010), como a forma de acumulação e apuração dos custos de uma empresa. Mais de 50% desconhecem custeio por absorção, custeio variável direto e custeio padrão. Estes instrumentos de custeio para Chenhall e Langfield-Smith (1998), são classificados como tradicionais. Este desconhecimento pode ser induzido pela característica dos clientes, que em sua maioria são do ramo de prestação de serviços ou comércio, conforme Tabela 1.

Apreciando-se os artefatos mais ofertados, ou seja, aqueles com percentual menor de “não ofertado aos clientes”, destaca-se a elaboração e a análise de relatórios gerenciais e o controle operacional. Para Monteiro e Marques (2006), e Soutes (2006), estas práticas consistem, primeiramente, na preparação de informações financeiras e patrimoniais úteis e relevantes para a tomada de decisões, seguida da análise e interpretações dos valores destes relatórios. Estes artefatos de amplo conhecimento pelos profissionais contábeis das EIRELI são considerados tradicionais. Outras práticas têm destaque, em nível de conhecimento e oferta a seus clientes, que são os seguintes instrumentos tradicionais: fluxo de caixa, orçamento, e controle financeiro, e as modernas, simulação de cenários e planejamento estratégico. Exceto a elaboração e análise de relatórios gerenciais, os demais possuem enfoque de filosofias e modelo de gestão, conforme estudo de Tachizawa, Cruz Júnior e Rocha (2001), representando a maneira particular de a organização desenvolver as atividades empresariais. Já as exceções, para Soutes (2006), têm enfoque em métodos de avaliação e medidas de desempenho, que permitem traçar estratégias em níveis de uma mesma organização.

Neste estudo, as práticas com maior percentual de desconhecimento e não ofertadas são as modernas e as mais conhecidas e as ofertadas consistem em práticas tradicionais (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998). Estes resultados corroboram com os de Santana et al. (2007), Santos et al. (2009) e Santos et al. (2014), onde constaram que os escritórios contábeis fazem apenas a contabilidade tradicional, não oferecendo aos clientes instrumentos gerenciais básicos para geração de informações e suporte para a tomada de decisão.

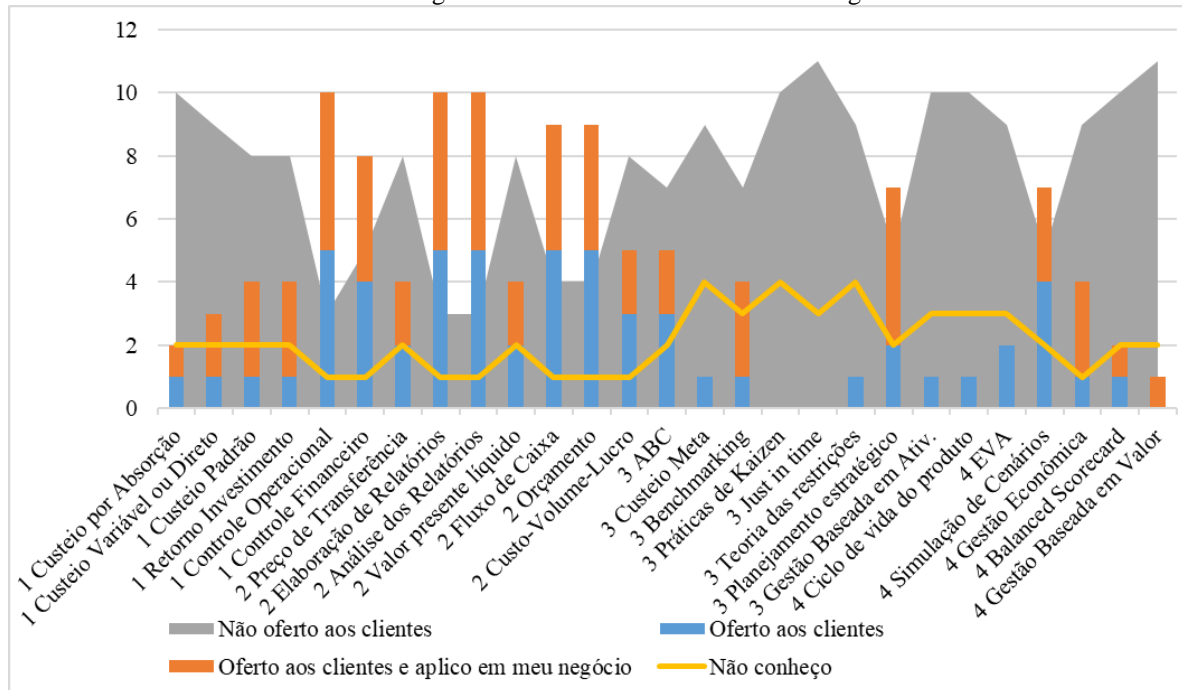
4.3 Categorização dos artefatos ofertados/utilizados conforme classificação do IFAC

Apresenta-se neste item, por meio do Gráfico 2, o enquadramento das organizações contábeis EIRELI pesquisadas de Porto Alegre - RS em relação aos estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial preconizados pelo IFAC.

Verifica-se pela ilustração que as práticas mais ofertadas aos clientes e/ou aplicadas no negócio são: controle operacional, controle financeiro, elaboração e análise de relatórios gerenciais, fluxo de caixa, orçamento, planejamento estratégico e simulação de cenários. Com isso, identifica-se que as empresas EIRELI analisadas de Porto Alegre - RS estão no estágio 2. Estar nesse estágio, para IFAC (1998), é ter foco no fornecimento de informações para controle e planejamento gerencial. Percebe-se pelos dados da pesquisa, coerência, pois aquelas são relacionadas à busca do controle financeiro, tanto no enfoque da apuração de valores quanto na posterior análise. Porém, a visão de criação de valor, estágio 4, está longe

de ser alcançada, pois apenas a prática de simulação de cenários é adotada. Ainda observa-se que as práticas de Kaizen e *Just in Time* não são ofertadas, induzindo a existência de alto índice de desconhecimento pelos profissionais das organizações contábeis respondentes.

Gráfico 2 – Estágio evolutivo das EIRELI de Porto Alegre - RS



Fonte: elaborado a partir dos dados da pesquisa (2018).

O planejamento estratégico, prática do estágio 3, é utilizado para estabelecer a direção a ser seguida pela organização (OLIVEIRA, 1999; KOTLER, 2012), sendo visualizada por alguns profissionais como importante e útil no processo de gestão empresarial. A simulação de cenários, instrumento do estágio 4, é utilizada para tomada de decisão, e envolve análises em face da incerteza (FRIES, 1985; MARION; MARION, 2006). Então se percebe que é uma prática coerente com o objetivo da Contabilidade Gerencial de subsidiar as escolhas. No entanto, estas duas práticas, conforme a literatura, são consideradas modernas e necessitam de maturação das empresas sobre as práticas dos estágios 1 e 2. Ainda pela linha de tendência das práticas menos conhecidas pelos contabilistas, verifica-se predominância no estágio 3 e 4. Logo, nem os profissionais sentem-se modernos no processo de gestão, necessitando ampliar os conhecimentos sobre estas práticas para assim, ajudarem ainda mais seus clientes.

Quanto à aplicação no negócio próprio, entende-se ser de grande valia, pois permite ao profissional contábil o treino da utilização das práticas, a descoberta das dificuldades, dos benefícios e da importância antes de oferecer ao seu cliente. A atividade contábil é uma modalidade de serviço, logo, em sendo a maioria dos clientes dos contabilistas categorizados como prestadores de serviços (Tabela 1), compreende-se que os profissionais contábeis poderiam auxiliar e sugerir aos seus clientes práticas iguais. Ainda se os clientes das empresas de serviços contábeis não possuem departamento gerencial, sendo este responsável pela geração das informações de gestão, pode-se inferir que seus clientes estão no mesmo estágio evolutivo das empresas estudadas.

Santana et al. (2007), estudou empresas de Cruz Alta - RS e verificou que os escritórios não oferecem informações gerenciais e de suporte para a tomada de decisão; Santos et al. (2009) e Santos et al. (2014), estudaram municípios do estado de Santa Catarina e os resultados apontam que a maioria dos escritórios de contabilidade pesquisados não fornece instrumentos gerenciais básicos aos seus clientes; e Mattos, Freitag e Starke Jr (2010),

analisaram empresas em Curitiba, e o resultado evidencia que as empresas investigadas se encontram em transição do estágio 1 para o 2, ou seja, utilizam artefatos tradicionais. Logo, com base no presente estudo, e nestes relacionados, constata-se que na região sul do país é muito incipiente a oferta e uso de práticas gerenciais pelos escritórios de contabilidade.

A organização EIRELI é constituída por apenas um sócio e o perfil das empresas da pesquisa conta em sua maioria com até 5 colaboradores, mais de 50 clientes e ofertam aos seus clientes serviços de escrituração contábil, fiscal e de rotinas do departamento de pessoal. Infere-se não ser possível focar atenção à aplicação de práticas, instrumentos e artefatos relacionados à Contabilidade Gerencial no seu próprio negócio e na prestação aos clientes, e também, pelo fato de o sócio ser a única pessoa com conhecimento de ferramentas gerenciais, embora 71,4% dos respondentes (Tabela 2) realizam serviços de consultoria.

Percebe-se que há algum conhecimento sobre práticas gerenciais, mas para alcançar o estágio ideal preconizado pela literatura, é preciso maturação e ampliação de conhecimento. Considerando as empresas EIRELI e suas características, entende-se que, mesmo sendo sócio único, é possível a proposição de práticas, instrumentos e artefatos gerenciais aos clientes, desde que os profissionais contábeis detenham conhecimento da matéria.

5 Considerações finais

O objetivo geral do estudo foi verificar em qual estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial encontram-se as organizações EIRELI prestadoras de serviços contábeis em Porto Alegre - RS, a partir da compreensão das práticas, artefatos e instrumentos que são ofertados aos seus clientes e/ou aplicados em seu negócio. Para a literatura, nas empresas que não possuem internamente setor de Contabilidade Gerencial, seus prestadores de serviços contábeis são os responsáveis pela geração e disponibilização das informações gerenciais, as quais são relevantes e úteis no processo de tomada de decisão. Ainda o fornecimento destes dados precisa cada vez mais ser de qualidade, úteis e confiáveis, visto que orientam as decisões operacionais e de investimento, e criam vantagem sustentável e competitiva no negócio.

Neste sentido, os contabilistas são peças chave para seus clientes, podendo contribuir muito além da apuração de impostos. Por possuírem o registro de informações financeiras e não financeiras de seus clientes, são orientadores, visualizadores e projetores do futuro de seus clientes. Com a oferta de artefatos, práticas e instrumentos denominados tradicionais pela literatura, como orçamento, elaboração e análise de relatórios gerenciais, controle operacional e financeiro e fluxo de caixa, permitem que seus clientes controlem e planejem seu negócio.

Neste estudo identificou-se que as empresas de serviços contábeis EIRELI de Porto Alegre - RS estão no estágio 2, ofertando aos seus clientes e/ou aplicando em seu negócio, apenas artefatos, práticas e instrumentos gerenciais tidos pela literatura como tradicionais, sendo o foco o fornecimento de informação para o controle e planejamento gerencial. E os enfoques dessas práticas são: filosofias e modelos de gestão, e métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho. Assim, as empresas analisadas precisam amadurecer para terem o enfoque de redução de perdas (estágio 3) e/ou criação de valor (estágio 4) aos *stakeholders* por meio do uso efetivo dos recursos.

As contribuições do estudo foram o preenchimento de *gap* na literatura, envolvendo empresas EIRELI e a cidade de Porto Alegre - RS e a compreensão de práticas gerenciais utilizadas por elas, aliando a teoria à prática. Quanto às limitações, refere-se ao tamanho da amostra, que por ser um número reduzido, não permite generalizar o resultado para a população. Sugere-se a realização de estudos futuros com a mesma população a fim de comparar se houve mudança de estágio evolutivo nas empresas EIRELI de Porto Alegre - RS; expansão do estudo, contemplando todas as empresas EIRELI do Rio Grande do Sul, a fim de observar se há divergência entre as empresas estarem localizadas na capital e no interior; e

instigar nas próximas pesquisas se a forma jurídica EIRELI é vista pelos profissionais contábeis como uma limitante para oferta de práticas, artefatos e instrumentos gerenciais aos clientes.

Referências

- ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- BERNARDES, C.; MARCONDES, R. C. **Teoria Geral da Administração: gerenciando organizações**. 3. ed. São Paulo, 2006.
- BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 352 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade, São Paulo, São Paulo, 2006.
- BRASIL. **Lei nº 12.441, de 11 de julho de 2011**. Altera a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), Para Permitir a Constituição de Empresa Individual de Responsabilidade Limitada. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 jul. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112441.htm>. Acesso em: 27 abr. 2018.
- BRIMSON, J. A. **Contabilidade por atividade: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.
- CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Profissionais ativos nos Conselhos Regionais de Contabilidade**. Brasília, 2018. Disponível em: <<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>>. Acesso em: 31 mar. 2018.
- CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 23, n. 3, p. 243-264, 1998.
- CHIAVENATO, I. **Os novos paradigmas: como as mudanças estão mexendo com as empresas**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- COPELAND, T.; KOLLER, T.; MURRIN, J. **Avaliação de empresas - valuation: calculando e gerenciando o valor das empresas**. 3. ed. São Paulo: Makron Books, 2002.
- CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ESPEJO, M. M. dos S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada**. 2008. 216 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

FARIA, A. C. de; COSTA, M. de F. G. **Gestão de custos logísticos: Custeio Baseado em Atividades (ABC), Balanced Scorecard (BSC), Valor Econômico Agregado (EVA)**. São Paulo: Atlas, 2005.

FREZATTI, F. Management aprofile of firms located in Brazil: a field study. **Brazilian Administration Review**, [S.l.], v. 2, n. 1, p. 73-87, Jan./June 2005.

FRIES, C. E. **Jogos de empresas: caracterização de um modelo e implementação computacional**. 1985. 205 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1985.

GOLDRATT, E. M.; COX, J. **A meta: um processo de melhoria contínua**. 2. ed. São Paulo: Nobel, 2002.

HORNGREN, C.T.; SUNDEM, G.L.; STRATTON, W.O. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice-Hall, 2008.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC. **International management accounting practice statement: management accounting concepts**. New York, 1998.

ISIDORO, C. et al. A Utilização de artefatos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 6, n. 2, p. 39-55, maio/ago. 2012.

IUDÍCIBUS, S. de. **Contabilidade introdutória**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KOTLER, P. **Administração de marketing**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARION, J. C.; MARION, A. L. C. **Metodologias de ensino na área de negócios: para curso de Administração, Gestão, Contabilidade e MBA**. São Paulo: Atlas, 2006.

MARQUES, L. et al. Artefatos da contabilidade gerencial: um estudo em cursos de graduação de Ciências Contábeis da Região Sul do Brasil. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 16, n. 34, p. 4-20, set./dez. 2016.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATTOS, M. A.; FREITAG, V. C.; STARKE JR, P. C. Os estágios evolutivos da contabilidade gerencial: estudo aplicado às empresas prestadoras de serviços contábeis de Curitiba e Região Metropolitana. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: CBC, 2010.

MILLER, D.; FRIESEN, P. A Longitudinal Study of Corporate Life Cycle. **Management Science**, Hanover, v. 30, n. 10, p. 1161-1183, 1984.

- MONTEIRO, P. R. A.; MARQUES, J. A. V. C. análise comparativa das demonstrações contábeis elaboradas pela legislação societária e em moeda constante: um estudo de caso. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 11, n. 1, p. 1-15, jan./jun. 2006.
- NOREEN, E. W; SMITH, D; MAKEY, J. T. **A teoria das restrições e suas implicações na contabilidade gerencial**: um relatório independente. São Paulo: Educator, 1996.
- OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento estratégico**: conceitos, metodologia e prática. São Paulo: Atlas, 1999.
- PADOVEZE, C. L. **Controladoria**: estratégica e operacional. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 76-97.
- SÁ, L. **Dicionário de contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- SANTANA, A. F. B. et al. Análise e diagnóstico da utilização da contabilidade gerencial nas micro, pequenas e médias empresas da cidade de Cruz Alta - RS. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa. **Anais...** João Pessoa: CBC, 2007.
- SANTOS, V. et al. Instrumentos da contabilidade gerencial utilizados em micro e pequenas empresas comerciais e disponibilizados por empresas de serviços contábeis. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 8, n. 24, p. 41-58, 2009.
- SANTOS, V. et al. Instrumentos da contabilidade gerencial utilizados pelas micro, pequenas e médias empresas: estudo em uma prestadora de serviços contábeis e seus respectivos clientes. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 21., 2014, Natal. **Anais...** Natal: CBC, 2014.
- SLACK, N. et al. **Administração da produção**. São Paulo: Atlas, 1996.
- SEGUNDO FILHO, J. **Controle financeiro e fluxo de caixa**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.
- SPENDOLINI, M. J. **Benchmarking**. São Paulo: Makron Books, 1994.
- SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- TACHIZAWA, T.; CRUZ JÚNIOR, J. B.; ROCHA, J. A. O. **Gestão de negócios**: visões e dimensões empresariais da organização. São Paulo: Atlas, 2001.