

Aplicação de artefatos gerenciais de contabilidade nas empresas mineiras prestadoras de serviços sob a ótica das variáveis de setor e porte

Ana Carolina Vasconcelos Colares
Cássia Oliveira Ferreira

RESUMO

O IMA (*Institute of Management Accountants*), por meio do documento IMAP 1, identificou quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial. Soutes (2006) classifica os artefatos gerenciais utilizados por empresas brasileiras em um destes quatro estágios. Estudos recentes têm indicado baixo grau de utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial propostos pela literatura. Logo, este estudo buscou verificar a aplicação de artefatos gerenciais tradicionais e modernos em empresas mineiras prestadoras de serviço, tendo como parâmetro de análise o setor e porte destas. A pesquisa caracteriza-se como descritiva, com abordagem quantitativa e os dados para análise foram obtidos por meio da aplicação de um questionário, tendo participado da amostragem 28 empresas mineiras prestadoras de serviços. Entre os principais resultados observa-se o destacado uso do orçamento, moeda constante, simulações e do *benchmarking* nas empresas da amostra, embora somente o artefato Simulações tenha frequência superior a 50% das empresas estudadas. Outros artefatos como Custeio Padrão, Kaizen, Preço de Transferência, Teoria das Restrições e *Balanced Scorecard* são timidamente utilizados com uma frequência inferior a 10%. Os achados do estudo evidenciam que as empresas mineiras prestadoras de serviços possuem baixa utilização de artefatos gerenciais modernos, o que reafirma pesquisas e estudos feitos até o momento acerca do tema em questão. Foi utilizado o teste T de *Student* com o objetivo de analisar se existem diferenças de uso dos artefatos de contabilidade gerencial tendo como critérios o porte e o tempo de atuação das empresas no mercado. Tal teste evidenciou que não há, usando intervalo de confiança de 95%.

1 INTRODUÇÃO

Responder de forma adequada às mudanças ambientais e assegurar a manutenção do desempenho de uma organização é tarefa difícil, visto que o ambiente externo é instável, alterando-se com o comportamento de clientes, fornecedores, concorrentes e governo, os quais interagem de forma direta ou indireta com as empresas, resultando em situações que exigem respostas rápidas e eficazes (MORAIS, COELHO e HOLANDA, 2012).

Devido às constantes mudanças enfrentadas pelas organizações, decorrentes de mercados cada vez mais complexos e competitivos, houve a necessidade de desenvolver ferramentas mais eficazes para subsidiar o processo decisório destas organizações com informações seguras e relevantes.

Dessa forma, a contabilidade gerencial, como principal fornecedora de informações para tomada de decisão, buscou se adequar a esse cenário aperfeiçoando os artefatos desenvolvidos. Dentro desta conjuntura econômica mundial, as práticas contábeis, principalmente da contabilidade gerencial, também sofreram alterações e evoluções. Nesse sentido, a IFAC publicou o pronunciamento IMAP 1, em 1989, e o revisou em 1998, no qual reconhece os quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial, com artefatos específicos em cada um deles, e afirma que a contabilidade gerencial encontra-se no quarto estágio evolutivo, o qual engloba os estágios anteriores.

Conforme apresentado por Soutes e Guerreiro (2007), apesar do desenvolvimento de novos artefatos, pesquisadores

afirmam que a pesquisa contábil tem causado pouco impacto na prática das organizações, visto que os artefatos desenvolvidos não são utilizados na gestão. Os resultados de tais pesquisas (Soutes, 2006; Soutes e Guerreiro, 2007, Espejo, 2008) comprovam certa divergência entre teoria e prática da contabilidade gerencial e confirmam o baixo nível de implementação de novos artefatos gerenciais, mesmo em se tratando daqueles com maior divulgação, como é o caso do Custeio Baseado em Atividades (ABC).

Tendo em vista que as pesquisas realizadas até o momento apresentaram ênfase no segmento industrial (Soutes, 2006; Guerreiro, 2007, Espejo, 2008), o presente estudo visa analisar em quais estágios evolutivos da contabilidade gerencial se encontram os artefatos gerenciais aplicados nas empresas mineiras prestadoras de serviços, utilizando-se como critério de análise a classificação adotada no estudo de Soutes (2006). Adicionalmente, busca-se investigar a aplicação dos artefatos gerenciais tendo como critério de análise o porte e o tempo de atuação da empresa no mercado.

De acordo com Riccio, Robles Junior e Gouveia (1997) a atividade de serviços possui relevância no que se refere à geração de renda e riqueza para o país, visto que contribui para o desenvolvimento econômico, aumenta a competitividade interna e internacional, possibilita a geração de postos de trabalho e acelera o progresso tecnológico. Segundo os autores, os serviços representam aproximadamente 80% do PIB nos países desenvolvidos

e mais de 60% do PIB brasileiro. Em conformidade, Giansi e Correa (1996) destacam a importância do setor de serviços para a economia na geração de emprego e no aumento do PIB, evidenciando estes como os principais indicadores utilizados para demonstrar o crescimento do setor.

Entretanto, de acordo com estudos apresentados pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE (2011), a taxa de sobrevivência das empresas de serviços é uma das menores quando comparadas ao setor industrial e de construção. Ainda segundo os estudos do SEBRAE (2011), a principal razão para a falência das empresas está centrada no bloco de falhas gerenciais, destacando-se: falta de conhecimentos gerenciais e desconhecimento do mercado, seguida de causas econômicas.

O crescente interesse pelo desenvolvimento de pesquisas em contabilidade gerencial no Brasil sugere a importância de identificar e compreender os fatores que influenciam a adoção dos artefatos contábeis gerenciais, visto que um ambiente em constante processo de transformação, além de se mostrar desafiador para as diversas organizações, instiga questionamentos acerca do artefato mais adequado para cada empresa de acordo com suas características peculiares. A pesquisa pode ser um instrumento que impulse a utilização de artefatos gerenciais pelos gestores das empresas prestadoras de serviços de forma a contribuir para o desenvolvimento da área gerencial.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta pesquisa se organiza em seções, de forma que, após a introdução, seguirá o referencial teórico, em que será abordada a evolução da contabilidade gerencial, a classificação dos artefatos gerenciais em tradicionais e modernos, e em seguida será apresentada a análise dos resultados obtidos por meio da pesquisa de campo realizada e, por último, as considerações finais.

2.1 Contabilidade gerencial

Para Ludícibus (1998), a contabilidade gerencial pode ser caracterizada como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, colocados em perspectiva diferente, em grau de detalhes mais analítico ou em uma forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Verifica-se que a contabilidade gerencial visa por meio de ferramentas adequadas contribuir para o controle e tomada de decisão nas organizações. “É relacionada com o fornecimento de informações para os administradores, responsáveis pela direção e controle das operações.” (PADOVEZE, 2000, p. 31).

Segundo Atkinson *et al.* (2000), a contabilidade gerencial é o processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores, devendo o processo ser direcionado por meio das necessidades informacionais dos usuários internos da organização para orientar suas decisões operacionais e de investimentos.

Conforme apresentado por Atkinson *et al.* (2000) a contabilidade gerencial está relacionada ao processo de identificação,

mensuração, reporte e análise de informações acerca dos aspectos econômicos das empresas. Observa-se, portanto, que a contabilidade gerencial visa fornecer informações de acordo com as necessidades dos administradores a fim de que possam tomar decisões assertivas.

“Sistemas contábeis gerenciais efetivos podem criar valor considerável, pelo fornecimento de informações acuradas e oportunas sobre as atividades necessárias para o sucesso das organizações de hoje.” (ATKINSON *et al.*, 2000).

Verifica-se que a contabilidade gerencial visa apresentar os dados em uma perspectiva diferente, de maneira simplificada e analítica, proporcionando assim o melhor entendimento dos dados, transformando-os em informações que podem ser utilizadas no processo decisório da administração.

Padoveze (2000) afirma que houve uma evolução natural da contabilidade, a que se denominou controladoria. Almeida, Parisi e Pereira (2001) corroboram com esta afirmação ao apresentar que a evolução da contabilidade tradicional pode ser conceituada como um ramo do conhecimento humano, que, apoiado pela teoria contábil e em uma visão multidisciplinar dos conteúdos, é responsável pelo estabelecimento de toda a base teórica e conceitual necessária para a estruturação, construção e manutenção de um sistema de informações que guie os gestores no processo de tomada de decisão com o objetivo de otimizar o desempenho da organização e garantir assim a sua continuidade. A este processo dá-se o nome de controladoria.

Observa-se, portanto, que a contabilidade, a partir de seus aspectos evolutivos e práticas informacionais, transformou-se em área mais abrangente com foco na gestão da informação.

2.1.1 Controladoria

Borinelli (2006) afirma que o arcabouço teórico em que se assenta a controladoria não está consolidado, havendo um volume de informações advindas do senso comum. Segundo o autor, o conceito de controladoria não é claramente definido e seu estudo não é fácil, visto que não há consenso sobre quais são as suas funções.

Verifica-se a partir das afirmações apresentadas que a controladoria não possui uma definição única e concreta quanto aos seus objetivos e funções. Tendo em vista as diversas definições dadas à controladoria e seu papel dentro das organizações, Borinelli (2006) desenvolveu um estudo por meio do qual criou a Estrutura Conceitual Básica da Controladoria (ECBC). Tal estrutura apresenta que a controladoria deve ser estudada em três perspectivas: conceitual (o que é), procedimental (como funciona) e organizacional (como pode ser materializada nas organizações).

Na percepção de Borinelli (2006), a controladoria se refere a “um conjunto de conhecimentos constituídos em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional” (BORINELLI, 2006, p. 105). Conforme apresentado pelo autor, pode-se afirmar que a controladoria forma um conjunto de conhecimentos que proporciona aos administradores o controle de sua gestão organizacional.

De acordo com Perez Junior, Pestana e Franco (1997), a missão da controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa por meio da definição de um sistema de informações baseado no modelo de gestão. Tão logo, o papel da controladoria é assessorar os gestores da empresa, mensurando as alternativas econômicas, além de integrar informações e reportá-las para facilitar a tomada de decisões.

A partir do exposto pode-se observar que a controladoria possui um papel relevante na formulação e no controle do planejamento estratégico da empresa, visto que por meio dela os gestores obtêm os dados necessários da companhia auxiliando na formulação das estratégias de desenvolvimento.

De acordo com Borinelli (2006), a controladoria busca contribuir para a otimização do processo de controle operacional, gerencial e estratégico da empresa, visando à garantia da eficácia organizacional, e tomando por base um setor em constante movimentação estratégica por meio de ferramentas gerenciais adequadas que permitem ao *controller* melhor gestão das informações e consequente tomada de decisão coerente à realidade empresarial.

2.2 Artefatos gerenciais

Para agregar valor a seus clientes, a contabilidade gerencial faz uso de ferramentas chamadas de artefatos. O termo artefatos é utilizado dentro da contabilidade gerencial de forma genérica, referindo-se ao uso de ferramentas com o objetivo de “... mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir os objetivos organizacionais” (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2008, p. 4).

Nessa perspectiva, Soutes (2006) define artefato como um termo genérico relacionado a atividades, ferramentas, instrumentos, métodos e sistemas de custeio, métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho, filosofias e modelos de gestão que possam ser utilizados por profissionais da área gerencial para execução de suas funções. Verifica-se, portanto, que artefatos são meios, ferramentas que viabilizam a análise e interpretação de dados para tomada de decisão.

Soutes e Guerreiro (2007) citam vários autores que propuseram segregações dos artefatos utilizados pela contabilidade gerencial, tais como o que demonstra a necessidade de avaliar a origem e evolução dessas estruturas.

Em 1989, o IMA (Institute of Management Accounting) elaborou um documento denominado IMAP 1 (Institute of Management Accounting Practices), revisado posteriormente em 1998, apresentando as práticas de contabilidade gerencial segregadas em estágios evolutivos e subdivididas por ordem cronológica, sendo que cada um desses estágios foi determinado por um período de tempo possuindo focos específicos. (GONZAGA *et al.*, 2007, p. 4)

Segundo o IMAP 1 citado por Morais, Coelho e Holanda (2012), a passagem de um estágio para o outro se deu de forma gradual, sendo que cada estágio representou uma adaptação a um novo conjunto de condições com o qual as organizações depararam.

Verifica-se que cada artefato gerencial possui um objetivo específico e que pode ser utilizado em diferentes épocas e períodos de tempo, caracterizando-se estágios de evolução da contabilidade gerencial.

Conforme apresentado por Soutes e Guerreiro (2007) um artefato estar classificado em um dos estágios não implica sua não utilização em outro estágio. De acordo com os autores os estágios são fases de evolução e não é possível precisar o término de um e início de outro. De acordo com o *Institute of Management Accountants* (IMA), a segregação dos artefatos gerenciais em estágios evolutivos evidencia a trajetória do enfoque aplicado ao contexto organizacional, desde a determinação dos custos e controle financeiro preconizados pelos instrumentos do primeiro estágio evolutivo, até a criação de valor para a empresa. (IFAC, 1998 *apud* GONZAGA *et al.*, 2007, p.7).

“A diferença na escolha, na adoção dos artefatos de controle gerencial está diretamente ligada ou influenciada ao estilo gerencial do gestor, caracterizado pela definição de padrões e formas de comunicação estabelecidas” (SANTOS *et al.*, 2009, p. 82). Observa-se que a utilização dos artefatos, além de estar relacionada ao período no qual se encontra a organização, o perfil do corpo gerencial também é variável importante na escolha do artefato adequado.

Soutes (2006) classificou os artefatos gerenciais em tradicionais e modernos e os distribuiu entre os quatro estágios descritos pelo IMAP, sendo: os artefatos tradicionais no primeiro e segundo estágio evolutivo (custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão, preço de transferência, retorno sobre o investimento, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização); e os artefatos modernos no terceiro e quarto estágio evolutivo (ABC, Custeio Meta, *Benchmarking*, *Kaizen*, *Just in Time* (JIT), Teoria das Restrições, Planejamento Estratégico, ABM, GECON – Gestão Econômica, EVA, Simulação, *Balanced Scorecard* e Gestão Baseada em Valor (VBM).

2.2.1. Artefatos gerenciais tradicionais e modernos

Nesta seção serão apresentadas definições e características dos artefatos gerenciais tradicionais e modernos citados por Soutes (2006) com a finalidade de ampliar o entendimento referente ao assunto. A apresentação se dará em formato de quadro de forma que as informações sejam mais objetivas.

Observa-se que no primeiro e segundo estágios a contabilidade gerencial visa, por meio dos artefatos utilizados, à determinação do custo e à obtenção de informações para controle e planejamento gerencial. Nestes estágios, encontram-se os métodos de custeio por absorção, variável e padrão, que fornecem subsídios para melhor administração dos custos incorridos na produção. Encontram-se ainda os artefatos orçamento e retorno sobre o investimento por meio dos quais se torna possível o controle e o planejamento gerencial. Quanto ao terceiro e quarto estágios, verifica-se existir uma preocupação com a redução de perdas de recursos no processo operacional e com a criação de valor pelo uso efetivo de tais recursos. Em tais estágios, há o Custeio Meta (*Target Costing*), por exemplo, por meio do qual se torna possível identificar perdas na fase de desenvolvimento

Estágio Evolutivo	Artefato	Definição	Principais referências
Estágios Evolutivos 1 e 2 Artefatos Gerenciais Tradicionais	Custeio por Absorção	Custeamento no qual os gastos relacionados e incorridos com a produção industrial são totalmente absorvidos.	Martins (2003) Pedroso e Quintana (2007) Sá (1990)
	Custeio variável ou direto	Classificação dos gastos de acordo com o volume de vendas ou volume de produção.	Sá (1990) Pedroso e Quintana (2007)
	Custo padrão	Uma técnica para avaliar e substituir a utilização do custo real.	Sá (1990) Padoveze (2005)
	Preço de transferência e descentralização	Valor em termos monetários para registrar as transferências de bens e serviços entre centros de responsabilidade	Souza (1992) Pedroso e Quintana (2007)
	Retorno sobre o investimento	Total de ganhos ou prejuízos decorrentes de um investimento.	Gitman (1997) Martins (2003)
	Moeda constante e Valor presente	Possibilita que os demonstrativos sejam passíveis de comparação a qualquer tempo.	Monteiro e Marques (2006) Soutes (2006)
	Orçamento	Possibilita a correta medição dos custos e controle das atividades da empresa.	Frezatti (2005) Horngren <i>et al.</i> (2008)
Estágios Evolutivos 3 e 4 Artefatos gerenciais modernos	Custeio baseado em atividades (ABC)	Permite melhor visualização dos custos por meio da análise das atividades.	Martins (2003) Pedroso e Quintana (2007)
	Custeio meta (<i>target costing</i>)	Gestão estratégica centrada principalmente nas fases de pesquisa, desenvolvimento e engenharia do produto.	Atkinson <i>et al.</i> (2000) Sakurai (1997)
	<i>Benchmarking</i>	Aprendizagem de outras organizações e a aplicação desse conhecimento na melhoria dos processos de trabalho.	Gariba Junior (2005) Spendolini (1994)
	<i>Kaizen</i>	Melhoramento contínuo por meio da eliminação de desperdícios.	Chiavenato (2003) Slack (1996)
	Just in time (JIT)	Produzir bens e serviços exatamente no momento em que são necessários.	Bernardes e Marcondes (2006) Slack (1996)
	Teoria das restrições	Filosofia busca aperfeiçoar a produção, por meio da identificação das restrições de um sistema.	Goldratt e Fox (2002) Noreen, Smith e Makei (1996)
	Planejamento estratégico	Permite estabelecer a direção a ser seguida pela organização.	Kotler (1975) Oliveira (1999)
	Gestão baseada em atividades (ABM)	Processo de análise das atividades que resulta em modificação destas para melhorar o seu desempenho.	Atkinson <i>et al.</i> (2000) Brimson (1996)
	GECON	Relacionada à administração por resultados por meio da melhoria da produtividade e da eficiência operacional.	Catelli (2009) Vasconcelos (2008)
	EVA (<i>Economic Value Added</i>)	O lucro residual que permanece após o custo de todo o capital.	Faria e Costa (2005) Padoveze (2005)
	Simulação	Utilizada para tomada de decisão envolve análise de riscos em face da incerteza.	Fries (1985) Marion e Marion (2006)
	<i>Balanced Scorecard</i>	Mede todos os indicadores de desempenho na organização, com metas e tarefas claramente definidas.	Kaplan e Norton (1997)
	Gestão baseada em valor (VBM)	Sistema de gestão em que o principal propósito é a maximização do valor para o acionista.	Copeland, Koller & Murrin (2000)

Quadro 1 – Artefatos gerenciais tradicionais e modernos

Fonte: Elaborado pela autora

do produto. Tem-se ainda o *Balanced Scorecard*, que permite a mensuração dos indicadores de desempenho da organização a fim de auxiliar no estabelecimento de metas e definição de tarefas. Pode-se concluir que, nos últimos dois estágios, a contabilidade gerencial deixa de se preocupar somente com a redução de custos e começa a focar o aumento do resultado. Conforme Goldratt e Fox (2002), a contabilidade passa a ser conhecida como contabilidade de ganhos.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Nesta seção é apresentada a metodologia da pesquisa buscando demonstrar os métodos utilizados para atingir os objetivos propostos. Dessa forma, é abordada a classificação da pesquisa, as ferramentas utilizadas para desenvolvê-la e a forma de tratamento das informações obtidas.

3.1 Classificação da pesquisa

Diehl (2004, p. 47) apresenta que “a metodologia é o es-

tudo e a avaliação dos diversos métodos, com o propósito de identificar possibilidades e limitações no âmbito de sua aplicação no processo de pesquisa científica". Assim, para a classificação da pesquisa, toma-se como base a taxonomia apresentada por Vergara (1990) e Diehl (2004).

De acordo com Vergara (1990) a pesquisa é classificada em relação a dois aspectos: quanto aos fins e quanto aos meios. Diehl (2004) complementa a classificação segundo a abordagem do problema, objetivos e procedimentos técnicos.

Conforme Vergara (1990) a pesquisa quanto aos fins pode ser de natureza exploratória, descritiva ou explicativa; quanto aos meios pode ser classificada como pesquisa de campo, de laboratório, documental, bibliográfica, experimental e estudo de caso.

Quanto aos fins, segundo os conceitos de Vergara (1990), esta pesquisa pode ser classificada como descritiva, uma vez que busca descrever os estágios dos artefatos gerenciais e identificar sua aplicação dentro de uma população amostral.

Quanto aos meios, segundo Vergara (1990), este trabalho se classifica como uma pesquisa de campo com aplicação de questionário, pois desenvolve uma investigação empírica referente ao objeto da investigação, que é a aplicação de artefatos gerenciais tradicionais e modernos em empresas mineiras do setor de serviços. É também classificada como pesquisa bibliográfica, por examinar sistematicamente a literatura relacionada à utilização de artefatos gerenciais tradicionais e modernos utilizados em empresas mineiras no setor de serviços. Diehl (2004) afirma que a abordagem pode ser quantitativa ou qualitativa. A primeira se caracteriza pelo uso de técnicas estatísticas para tratamento das informações. Já a segunda possui como exemplo os tradicionais levantamentos de dados por meio de questionários, os quais são analisados com apoio da estatística ou outras técnicas matemáticas. Além disso, a pesquisa quantitativa pode "descrever a complexidade de determinado problema e a interação de certas variáveis". (DIEHL, 2004, p. 52).

A partir das definições apresentadas verifica-se que o problema será abordado por meio de pesquisa quantitativa, visto que a mesma será desenvolvida a partir da quantificação dos dados obtidos por meio de um questionário quanto à utilização de artefatos gerenciais tradicionais e modernos em empresas prestadoras de serviços de Minas Gerais.

3.2 Instrumento de coleta de dados

Foi utilizado o questionário como instrumento de coleta de dados, sendo desenvolvido com base na metodologia apresentada por Guerreiro, Cornachione Júnior e Soutes (2011). Com relação à estrutura do instrumento de coleta de dados, esta se divide em duas etapas: a primeira tem como finalidade apresentar o perfil da amostra quanto às características das empresas no sentido de separá-las por grupos, para fazer a análise considerando o porte e tempo de atuação no mercado. A segunda parte do questionário se propõe a questionar sobre a aplicação dos artefatos gerenciais de contabilidade pelas empresas da amostra, sendo todas as questões do tipo fechado. Por fim, optou-se por não realizar pré-testes do questionário, tendo em vista que o mesmo já é validado por outras pesquisas, desta-

cando-se a de Guerreiro, Cornachione Júnior e Soutes (2011).

3.3. Teste T de Student

Com o objetivo de promover uma análise mais precisa quanto ao fato de existir ou não diferenças no uso dos artefatos de contabilidade gerencial tendo como critério o porte e o tempo de atuação das empresas no mercado, foi utilizado o teste T de Student. Para aplicação do teste, foram constituídos dois agrupamentos dos resultados obtidos de empresas de grande e médio porte em um grupo denominado grande porte; da mesma forma foi realizado com os resultados obtidos de empresas de pequeno porte e microempresas, sendo estas últimas agrupadas como pequeno porte.

Ao segregar os resultados obtidos, obtêm-se grupos com tamanhos diferentes: grande porte com 10 empresas e pequeno porte com 18 empresas, o que leva à necessidade de utilizar valores percentuais para que os grupos fossem passíveis de comparação. Depois, foram somadas as frequências absolutas e logo em seguida o resultado foi dividido pela quantidade de empresas do grupo.

Da mesma forma foi feito com as empresas com relação ao tempo de atuação no mercado, obtendo-se um grupo com 10 empresas com até 15 anos de atuação, e outro grupo com 18 empresas com mais de 15 anos. O nível de significância utilizado para esta pesquisa foi de 5% e as hipóteses testadas são expostas a seguir:

Não há diferenças de aplicação dos artefatos gerenciais de contabilidade entre as empresas no quesito porte da entidade.

Não há diferenças de aplicação dos artefatos gerenciais de contabilidade entre as empresas no quesito tempo de atuação da mesma no mercado.

4 RESULTADOS

Os resultados da pesquisa são abordados em duas etapas, se iniciando pela apresentação das características da amostra de pesquisa e depois destacando os principais resultados que contribuem com o alcance dos objetivos propostos. Foi utilizada uma amostra de 28 empresas mineiras prestadoras de serviço.

A Tabela 1 apresenta a composição da amostra, segregada pelos setores de atividade.

Ao avaliar a distribuição da amostra, tomando-se por base os setores de atividade, percebe-se que a representatividade está entre as empresas que pertencem aos setores de serviços de Consultoria, Auditoria e Contabilidade. Verifica-se que em 64% destas empresas existe um departamento ou pessoas responsáveis pela elaboração e análise de informações gerenciais. Sendo que em 64% destas empresas o profissional responsável por tais informações possui formação acadêmica em contabilidade.

Quanto ao porte, 36% da amostra é composta por microempresas, seguida por 29% correspondente às empresas de pequeno porte, 18% empresas de grande porte e 18% de médio porte. Referente ao tempo de atuação, verifica-se por meio da Tabela 2 que se têm 43% com mais de 20 anos no mercado, enquanto 21% possuem entre 15 e 20 anos de atuação, sendo os demais 36% correspondentes ao período de 0 a 15 anos de mercado.

Tabela 1 – Composição da amostra

ATIVIDADE	QUANTIDADE	%
Serviços de consultoria, auditoria, contabilidade	18	64%
Outros (administração hoteleira, aluguel carros, bancário, farmacêutico)	5	18%
Automotivo e peças, serviços de transporte, comunicações	3	11%
Educação	2	7%
TOTAL	28	100%

Fonte: Resultados da pesquisa

Tabela 2 – Tempo de atuação no mercado

TEMPO ATUAÇÃO	QUANTIDADE	%
Até 5 anos	6	21,43%
Entre 10 e 15 anos	2	7,14%
Entre 15 e 20 anos	6	21,43%
Entre 5 e 10 anos	2	7,14%
Mais de 20 anos	12	42,85%

Fonte: Resultados da pesquisa

As respostas referentes à utilização de artefatos de contabilidade gerencial são distribuídas na Tabela 3 a seguir, segre-

gadas por artefatos tradicionais e artefatos modernos.

Por meio da tabulação dos questionários, verifica-se que as empresas prestadoras de serviços que compuseram esta amostra de pesquisa pouco se utilizam de artefatos modernos de contabilidade gerencial, o que corrobora com os resultados encontrados nos estudos realizados por Soutes (2006), no qual a amostra utilizada abrange todos os segmentos, entre eles o de serviços. Verifica-se ainda que as principais ferramentas utilizadas, em maior grau de concordância pelos gestores, são os artefatos gerenciais tradicionais Moeda constante (46%), Valor presente (46%) e Orçamento (46%). Sendo somente o artefato Simulação o mais utilizado dos artefatos gerenciais modernos (61%). Observa-se que, entre os artefatos menos utilizados, têm-se os artefatos modernos *Balanced Scorecard* (4%) e *Kaizen* (4%) e os artefatos tradicionais Custeio Padrão (7%) e Preço de Transferência (7%).

Tabela 3 – Distribuição dos artefatos de contabilidade gerencial

ARTEFATOS TRADICIONAIS	SIM	%	NÃO	%	NÃO SABE RESPONDER	%
Custeio por absorção	3	11%	15	54%	10	36%
Custeio variável	6	21%	13	46%	9	32%
Custeio padrão	2	7%	16	57%	10	36%
Preço de transferência	2	7%	16	57%	10	36%
Moeda constante	13	46%	8	29%	7	25%
Valor presente	13	46%	6	21%	9	32%
Orçamento	13	46%	8	29%	7	25%
ARTEFATOS MODERNOS	SIM	%	NÃO	%	NÃO SABE RESPONDER	%
Custeio baseado em atividades (ABC)	5	18%	13	46%	10	36%
Custeio meta	4	14%	15	54%	9	32%
<i>Benchmarking</i>	12	43%	10	36%	6	21%
<i>Just in Time</i> (JIT)	7	25%	14	50%	7	25%
EVA	5	18%	14	50%	9	32%
Simulação	17	61%	7	25%	4	14%
<i>Balanced Scorecard</i>	1	4%	16	57%	11	39%
Teoria das Restrições	2	7%	17	61%	9	32%
<i>Kaizen</i>	1	4%	14	50%	13	46%

Fonte: Resultados da pesquisa

Tabela 4 – Aplicação dos artefatos gerenciais tendo como critério de análise o porte

	GRANDE PORTE			MÉDIO PORTE			PEQUENO PORTE			MICROEMPRESA		
	S	N	NR	S	N	NR	S	N	NR	S	N	NR
ARTEFATOS TRADICIONAIS												
Custeio por absorção	1	1	3	0	4	1	1	4	3	1	6	3
Custeio variável	0	2	3	3	1	1	1	5	2	2	5	3
Custeio padrão	0	2	3	0	4	1	1	4	3	1	6	3
Preço de transferência	0	2	3	0	4	1	2	3	3	0	7	3
Moeda constante	2	2	1	4	0	1	5	1	2	2	5	3
Valor presente	3	1	1	4	0	1	4	1	3	2	4	4
Orçamento	3	1	1	5	0	0	3	2	3	2	5	3
ARTEFATOS MODERNOS												
ABC	0	2	3	2	2	1	1	4	3	2	5	3
Custeio meta	0	4	1	0	3	2	3	3	2	1	5	4
Benchmarking	2	1	2	4	0	1	4	3	1	2	6	2
Just in Time (JIT)	3	2	0	1	4	0	2	3	3	1	5	4
EVA	2	2	1	3	1	1	1	3	4	1	6	3
Simulação	3	1	1	5	0	0	6	1	1	3	5	2
Balanced Scorecard	0	2	3	1	2	2	0	5	3	0	7	3
Teoria das Restrições	0	2	3	0	3	2	1	5	2	1	7	2
Kaizen	0	2	3	0	2	3	1	3	4	0	7	3

Fonte: Resultados da pesquisa

Tendo como referência o porte das empresas, verifica-se naquelas de grande porte a utilização de artefatos gerenciais modernos, tais como *Benchmarking*, *Just in Time (JIT)*, EVA e Simulação, sendo o destaque entre eles Simulação e *Just in Time*, ambos presentes em 60% das empresas de grande porte. Observa-se ainda que os artefatos tradicionais Valor Presente e Orçamento estão contidos na utilização gerencial de tais empresas com participação também de 60%.

Cenário semelhante é identificado nas empresas de médio porte, nas quais verifica-se utilização do *Benchmarking*, EVA e Simulação de forma relevante; entretanto, a Simulação apresenta participação de 100% na utilização dos gestores enquanto nas empresas de grande porte esta representa 60%. Nas microempresas, identifica-se homogeneidade entre os artefatos utilizados, sendo destaque de utilização somente a Simulação e destaques de não utilização Preço de transferência, *Balanced Scorecard* e *Kaizen*. A realidade nas empresas de pequeno porte não difere muito da apresentada pelas microempresas, visto que há homogeneidade quanto à utilização dos artefatos tanto tradicionais quanto modernos. A diferença consiste na utilização significativa dos artefatos tradicionais, em destaque Moeda Constante e Valor Presente, com representatividade de 63% e 50%, respectivamente.

As informações apresentadas podem ser avaliadas por meio dos dados constantes na Tabela 4.

Tendo como critério de análise o tempo de atuação das empresas no mercado, como pode-se observar por meio da Tabela 5, nas empresas que têm até 5 anos a utilização maior se dá ao artefato *Benchmarking* utilizado por 83% das empresas, seguido de Moeda Constante, Valor presente e Orçamento, com 67% de utilização cada. Verifica-se ainda que nessas empresas

não há utilização de EVA, *Kaizen*, Custeio Meta e *Balanced Scorecard*. Ressalta-se que o uso dos artefatos EVA e *Balanced Scorecard* ocorre apenas com empresas com mais de 20 anos de atuação no mercado. Nota-se que nas empresas que têm entre 10 e 15 anos não são apresentados dados de utilização de nenhum artefato gerencial.

Observa-se que, entre 15 e 20 anos de atuação, os artefatos de maior destaque são Moeda Constante, Valor Presente e Simulação. Cenário este que pode ser verificado em empresas com tempo de atuação superior a 20 anos, apresentando como distinção a participação relevante do *Benchmarking* e Orçamento.

Com o objetivo de proceder a uma análise mais precisa quanto ao fato de existir ou não diferenças no uso dos artefatos de contabilidade gerencial tendo como critério o porte e o tempo de atuação das empresas no mercado, foi utilizado o teste T de *Student*. Para sua aplicação, foram constituídos dois grupos, sendo um composto por empresas de médio e grande porte (10 entidades) e o outro por microempresas e de pequeno porte (18 empresas). Embora tenha sido observada média percentual de uso de artefatos superior para as empresas de grande porte (32%) do que as de médio porte (20%), foi obtido no teste t o p-valor de 16,6%, que é maior do que o nível de significância utilizado nesta pesquisa (5%), não rejeitando-se a hipótese nula de que não há diferenças de aplicação dos artefatos gerenciais de contabilidade entre as empresas no que se refere ao porte.

Da mesma forma foi feito com as empresas utilizando como critério de análise o tempo de atuação no mercado. Ao segregar os grupos, foram obtidas 10 empresas que possuem até 15 anos no mercado e 18 empresas com mais de 15 anos, sendo que a média percentual de uso dos artefatos foi superior para as empresas com mais tempo de atuação no mercado

Tabela 5 – Aplicação dos artefatos gerenciais tendo como critério o tempo de atuação

	ATÉ 5 ANOS			ENTRE 5 E 10 ANOS			ENTRE 10 E 15 ANOS			ENTRE 15 E 20 ANOS			MAIS DE 20 ANOS			
	S	N	NR	S	N	NR	S	N	NR	S	N	NR	S	N	NR	
ARTEFATOS TRADICIONAIS																
Custeio por absorção	1	5	0	0	1	1	0	2	0	0	4	2	2	3	7	
Custeio variável	2	4	0	1	0	1	0	2	0	2	3	1	1	4	7	
Custeio padrão	1	5	0	0	1	1	0	2	0	1	3	2	0	5	7	
Preço de transferência	1	5	0	0	1	1	0	2	0	1	3	2	0	5	7	
Moeda constante	4	2	0	0	1	1	0	2	0	3	2	1	6	1	5	
Valor presente	4	1	1	0	1	1	0	2	0	3	2	1	6	0	6	
Orçamento	4	2	0	0	1	1	0	2	0	2	3	1	7	0	5	
ARTEFATOS MODERNOS																
ABC	1	5	0	0	1	1	0	2	0	1	3	2	3	2	7	
Custeio meta	0	5	1	0	1	1	0	2	0	2	3	1	2	4	6	
Benchmarking	5	1	0	0	1	1	0	2	0	1	4	1	6	4	2	
Just in Time (JIT)	2	3	1	0	1	1	0	2	0	1	3	2	4	5	3	
EVA	0	5	1	1	0	1	0	2	0	0	4	2	4	3	5	
Simulação	4	2	0	1	0	1	0	2	0	3	2	1	9	1	2	
Balanced Scorecard	0	5	1	0	1	1	0	2	0	0	3	3	1	5	6	
Teoria das Restrições	1	5	0	0	1	1	0	2	0	0	4	2	1	5	6	
Kaizen	0	5	1	0	1	1	0	2	0	0	3	3	1	3	8	

Fonte: Resultados da pesquisa

(25%) do que aquelas com até 15 anos (21%). O teste T de *Student* também identificou um p-valor (49%) maior que o nível de significância utilizado nesta pesquisa, não se rejeitando a hipótese nula de que não há diferenças de aplicação dos artefatos gerenciais de contabilidade entre as empresas no quesito tempo de atuação no mercado.

5 CONCLUSÃO

Os resultados evidenciaram que as empresas respondentes utilizam mais artefatos gerenciais tradicionais do que artefatos gerenciais modernos. Entre os modernos tem-se como destaque de utilização pelas empresas da amostra a Simulação e o *Benchmarking*. Pode-se concluir que, tendo em vista maior utilização dos artefatos tradicionais, os estágios evolutivos no qual se enquadram tais artefatos, considerando a classificação realizada por Soutes (2006), são o primeiro e segundo estágio evolutivo.

Quanto à aplicação dos artefatos tendo como critério o porte e o tempo de atuação das empresas no mercado, verifica-se que, independentemente do porte, as empresas possuem maior utilização de artefatos gerenciais tradicionais, ao passo que a aplicação tendo como critério tempo de atuação permite concluir que acima de 20 anos de atuação da empresa no mercado esta opta pela utilização de artefatos gerenciais modernos. No entanto, observou-se que essa diferença de aplicação dos artefatos gerenciais de contabilidade entre porte e tempo de atuação da empresa no mercado não é estatisticamente significativa, sendo comprovada por meio do teste T de *Student* e não se rejeitando ambas as hipóteses levantadas neste estudo de que existiriam diferenças entre os grupos de empresas no que se re-

fere ao porte e tempo de atuação.

Considerando algumas limitações deste estudo, por exemplo, a abrangência das instituições e o tipo de pesquisa realizada (não probabilística), observa-se que as empresas mineiras prestadoras de serviços participantes desta pesquisa utilizam mais os artefatos tradicionais do que os artefatos modernos, sendo estes empregados timidamente pelas participantes da amostra.

A restrição deste estudo abre possibilidades para pesquisas futuras sobre os artefatos gerenciais de contabilidade, como o desenvolvimento de pesquisa probabilística mais abrangente sobre o tema, e a relação entre o ciclo de vida da organização e os artefatos gerenciais utilizados, tendo como foco a análise qualitativa da aplicação desses artefatos às empresas prestadoras de serviços.



Ana Carolina Vasconcelos Colares

Professora Assistente do Departamento de Ciências Contábeis da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais e Coordenadora de Pesquisa do Curso de Ciências Contábeis. Mestrado em Ciências Contábeis (Universidade Federal de Minas Gerais – 2012), Especialização em Gestão Ambiental (Instituto A Vez do Mestre – 2012) e Graduação em Ciências Contábeis (Universidade Federal do Ceará – 2009). Atua profissionalmente com Auditoria, Consultoria e pesquisas nas áreas de Auditoria, Contabilidade Gerencial, Gestão Ambiental e Contabilidade Societária.



Cássia Oliveira Ferreira

Gerente de Controladoria na empresa SAVA Móveis. Possui graduação em Ciências Contábeis com ênfase em Controladoria (PUC Minas – 2013). Pesquisadora nas áreas de Contabilidade Gerencial, Finanças e Gestão da Qualidade.

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- ALMEIDA, Lauro Brito; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. **Controladoria. Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 2001.
- BERNARDES, Ciro; MARCONDES, Reynaldo C. **Teoria Geral da Administração – Gerenciando Organizações**. 3 ed. São Paulo, 2006
- BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 341 p. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) – Curso de Pós-graduação em Contabilidade e Controladoria, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- BRIMSON, J. A. **Contabilidade por atividade: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. Tradução Antonio T. G. Carneiro, São Paulo: Atlas, 1996.
- CATELLI, Armando (Coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. – 2. ed. – 7. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2009. 570 p.
- CHIAVENATO, Idalberto. **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**. Tradução: Maria C. S. R. Ratto. Revisão técnica: McKinsey & Company, Inc., SP: Makron Books, 2000.
- DIEHL, Astor Antonio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada**. São Paulo, 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de 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.
- FREZATI, Fábio. Management Accounting Profile of Firms Located in Brazil: a Field Study. **Brazilian Administration Review**, v. 2, n. 1, p. 73-87, jan./jun. 2005.
- FRIES, C. E. **Jogos de empresas: caracterização de um modelo e implementação computacional**. Dissertação (Mestrado). Florianópolis, 1985.
- GARIBA JUNIOR, Maurício. **Um modelo de avaliação de cursos superiores de tecnologia baseado na ferramenta Benchmarking**. 2005. 283 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005. Disponível em: < https://wiki.ifsc.edu.br/mediawiki/images/b/ba/Mauricio_Gariba_Junior_tese.pdf >. Acesso em: 11 março 2013.
- GIANESI, Irineu G. N.; CORREA, Henrique Luiz. **Administração estratégica de serviços: operações para a satisfação do cliente**. São Paulo: Atlas, 1996.
- GITMAN, L. J. **Princípios de administração financeira**. 7. ed. São Paulo: Harbra Ltda., 1997.
- GOLDRATT, E. M; FOX, R. E. **A Meta: um processo de melhoria contínua**. São Paulo: Nobel, 2002.
- GONZAGA, Rosimeire P.; LUZ, Antonio Thadeu M.; GUIMARÃES, Thiago Neiva; JUNIOR, Valdir Brunelli Valerio. **Associação entre práticas de Contabilidade gerencial e tamanho das empresas: um estudo empírico**. Espírito Santo, 2007.
- GUERREIRO, R.; CORNACHIONE, JR., E. B.; SOUTES, D. O. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de Contabilidade gerencial? **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, v. 22, n. 55, p. 88-113, jan./abr. 2011.
- HORNGREN, Charles T; SUDEM, Gary L; STRATTON, William O. **Contabilidade gerencial**. 12 ed., São Paulo: Prentice Hall, 2008.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 332.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KOTLER, Philip. **Administração de marketing**. São Paulo: Atlas, 1975.
- MARION, Jose Carlos; MARION, Arnaldo Luiz Costa. **Metodologias de ensino na área de negócios: para curso de administração, gestão, contabilidade e MBA**. São Paulo: Atlas, 2006.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MONTEIRO, P. R. A.; MARQUES, J. A. V. da Costa. 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.
- MORAIS, Osvaldo de Oliveira; COELHO, Antonio Carlos Dias; HOLANDA, Allan Pinheiro. **Artefatos de Contabilidade gerencial e desempenho operacional em companhias de capital aberto do Brasil**. ENAMPAD, Rio de Janeiro, 2012.
- 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, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento Estratégico: Conceitos, Metodologia e Prática**. São Paulo: Atlas, 1999.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 430 p.
- _____. **Controladoria: Estratégica e operacional**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.
- PEDROSO, M. S.; QUINTANA A. C. A importância da apropriação dos custos na administração pública. **Revista Eletrônica de Gestão Contemporânea**, Rio Grande (RS), v. 2, n. 1 p. 38-57, 2007.
- PEREZ JUNIOR, J. H., PESTANA, A. O.; FRANCO, S. P. C. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.
- RICCIO, E. L.; ROBLES JUNIOR, A.; GOUVEIA, J. F. A. O Sistema de Custos Baseados em Atividades nas Empresas de Serviços. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, V, 1997, Acapulco. **Anais...** Acapulco: Congresso Internacional de Custos, 1997. Disponível em <http://www.tecsi.fea.usp.br/riccio/artigos/pdf/abc_servicos.pdf> Acesso em: 28 março 2013.
- SÁ, Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento Integrado de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.
- SANTOS, C. A.; COSTA, F. M.; ESPEJO, M. M. S. B.; PANHOCA, L. A influência do estilo gerencial na adoção dos artefatos de controle gerencial nas organizações sem fins lucrativos de Curitiba do setor do meio ambiente. **Revista ADMpg Gestão Estratégica**, Ponta Grossa, v. 2, n. 2, p. 77-86, 2009.
- SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). **Taxa de Sobrevivência das Empresas no Brasil**. 2011. Brasília. Disponível em: <[http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/45465B1C66A6772D832579300051816C/\\$File/NT00046582.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/45465B1C66A6772D832579300051816C/$File/NT00046582.pdf)>. Acesso em: 28 março 2013.
- SLACK, N.; *et al.* **Administração da produção**. Trad.: Ailton Bomfim Brandão *et al.* 1. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- 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.
- SOUTES, D. O.; GUERREIRO, Reinaldo. Estágios evolutivos da Contabilidade gerencial em empresas brasileiras. XXXI ENCONTRO DA ANPAD. **Anais...** Rio de Janeiro, 2007.
- SOUZA, Marcos Antônio. **O preço de transferência como instrumento gerencial**. Dissertação (Mestrado) – Universidade Metodista de São Paulo, São Paulo, 1992.
- SPENDOLINI, M. J. **Benchmarking**. São Paulo: Makron Books, 1994.
- VASCONCELOS, Ana Lúcia Fontes de Souza. **Uma experiência de avaliação dos impactos da formação de capital humano em programas sociais: o caso do Programa de Liderança e Desenvolvimento Social (SLDS) no Nordeste Brasileiro**. – Recife: Ed. Universitária da UFPE, 2008. 276 p. – p. 66. Disponível em: <http://books.google.com.br/books?id=iv9XjZlxq-gC&printsec=frontcover&hl=pt-BR&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false>. Acesso em: 11 março 2013
- VERGARA, S. C. Tipos de pesquisa em administração. **Cadernos EBAP**, FGB, Rio de Janeiro, n. 52, jun. 1990.