

**PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: EVIDÊNCIAS EM
CONSULTORIAS OFERECIDAS POR REVISTAS ESPECIALIZADAS AOS
EMPRESÁRIOS DAS MICRO, PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS**

Luiz Carlos Miranda,

Ph.D. (University of Illinois)

UFPE – Universidade Federal de Pernambuco

Departamento de C.Contábeis – CCSA

50.740-580 – Recife - PE

lc-miranda@uol.com.br

(81) 3363-0150

Iane Rodrigues de Carvalho

Mestre (UFPE)

UFPI – Universidade Federal do Piauí

Jeronymo José Libonati

Doutor (FEA/USP)

UFPE – Universidade Federal de Pernambuco

Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante

Doutor (FEA/USP)

UFPB – Universidade Federal da Paraíba

RESUMO

Este estudo apresenta os resultados de uma pesquisa que investiga os conhecimentos em Contabilidade Gerencial, transmitidos pelos consultores que publicam seus aconselhamentos em revistas especializadas e direcionados aos empresários das micro, pequenas e médias empresas. Especificamente, o estudo avalia se esses consultores estão utilizando, em seus aconselhamentos, práticas modernas de Contabilidade Gerencial. Para classificar os conhecimentos contidos nos aconselhamentos, utilizou-se um conjunto de 38 práticas, classificadas nos Quatro Estágios Evolutivos, descritos pela Federação Internacional de Contadores (International Federation of Accountants), em 1998. Os dados foram coletados dos artigos publicados em duas revistas especializadas, Pequenas Empresas e Grandes Negócios (PEGN) e Exame PME, no período de 2006 a 2010. A análise revelou um equilíbrio entre as recomendações de práticas gerenciais consideradas tradicionais e contemporâneas, ou modernas, pois das 415 recomendações coletadas para este estudo, 208 podem ser classificadas como práticas tradicionais (práticas dos Estágios 1 e 2) e 207 como práticas contemporâneas (práticas dos Estágios 3 e 4). Conclui-se, portanto, que é possível aceitar que os consultores brasileiros, que publicam seus conselhos nas revistas especializadas em negócios das PME, se utilizam de modernos conhecimentos de Contabilidade Gerencial, similarmente aos consultores das grandes empresas.

Palavras-chave: Estágios evolutivos; Contabilidade gerencial; Consultoria; Revistas de negócios.

Área temática: Controladoria de Contabilidade Gerencial

1 INTRODUÇÃO

Este estudo tem como foco os serviços de consultoria sobre práticas gerenciais voltadas para as micro, pequenas e médias Empresas (MPME). Este conjunto de empresas representa parcela predominante do total de empresas, não só no Brasil, como também em outros países (STOREY, 1994; BAARD e VAN DEN BERG, 2004; NUNES e SERRASQUEIRO, 2004; JARVIS e RIGBY, 2011). A literatura mostra que a falta de conhecimento gerencial dos gestores na administração dos negócios constitui-se como uma das principais causas para o encerramento das atividades das micro, pequenas e médias empresas (HOLMES e HASWELL, 1989; SILVA, 2002; CERQUEIRA, OLIVEIRA e AZEVEDO, 2004; OLEIRO e DAMEDA, 2005; STROEHER, 2006; JARVIS e RIGBY, 2011; SEBRAE, 2004a, 2004b, 2005b, 2008, e 2010). Embora tenham elevado espírito empreendedor, boa parte dos proprietários dessas empresas carece de conhecimentos especializados para gerir a gestão e a evolução de seus negócios.

Embora haja demanda por serviços de consultoria, por parte das MPME (DYER e ROSS, 2008; e BLACKBURN e JARVIS, 2010), a pouca valorização desses serviços, por parte dos gestores das MPME é outro problema apontado pelos estudiosos sobre o assunto (COOPER, 1989; COOPER *et al*, 1993; e MARRIOT *et al*, 2008). Por outro lado, algumas pesquisas mostram que os gestores não só precisam como estão dispostos a pagar mais por informações gerenciais que ajudem na condução de seus negócios (LEITE, 2004; CANECA, 2008; MIRANDA *et al*, 2008; UMBELINO, 2008). Uma potencial fonte de conhecimento disponível aos gestores da MPME são os aconselhamentos de consultores especializados, publicados nas revistas especializadas, direcionadas a esses gestores.

Este estudo tem como objetivo investigar quais conhecimentos em Contabilidade Gerencial estão sendo utilizados por consultores de revistas direcionadas aos micro, pequenos e médios empresários. O objetivo é avaliar se os conhecimentos modernos de contabilidade gerencial estão sendo considerados por esses consultores.

O ponto de partida desta pesquisa é o estudo realizado por Abdel-Kader e Luther (2004, 2006), que investigaram o estágio evolutivo de práticas gerenciais das empresas manufatureiras do setor alimentício no Reino Unido (UK). Como parâmetro, os pesquisadores utilizaram conceitos desenvolvidos pela Federação Internacional de Contadores (International Federation of Accountants - IFAC, 1998) publicados em 1998. O estudo do IFAC classifica, em quatro estágios, as práticas de contabilidade gerencial, bem como as ferramentas, filosofias, artefatos, instrumentos, modelos de gestão e sistemas em quatro estágios evolutivos. Tal estudo foi divulgado sob a forma de uma estrutura conceitual e apresenta a evolução e as mudanças ocorridas na gestão contábil.

Esta pesquisa se justifica pela expressiva importância das MPME na economia, não apenas no Brasil, mas em vários países, sejam eles desenvolvidos ou em desenvolvimento, especialmente na geração de empregos. No Brasil, existem 5,1 milhões de empresas. Desse total, 98% são micros, pequenas e médias empresas (SEBRAE, 2010).

Diante da carência de capacidade gerencial dos gestores/proprietários de MPME, apontada como uma das maiores causas da alta taxa de mortalidade das pequenas empresas (BIANCHI e BIVONA, 1999; NUNES e SERRASQUEIRO 2004; OLEIRO e DAMEDA, 2005; SEBRAE, 2010), é pertinente analisar os conselhos dos profissionais consultores, tendo em vista que, os mesmos constituem-se em fontes de conhecimento para os gestores das MPME resolverem problemas que as impedem de atingir os objetivos (KUCZMARKI, *apud* QUINTELLA, 1994).

O estudo resume pesquisa realizada em artigos publicados em duas revistas brasileiras, especializadas em negócios e dirigidas a pequenos e médios empresários, Revista Exame PME e Revista PEGN, no período de 2006 a 2010, que apresentaram opiniões de consultores, de modo a se obter, por meio deles, uma maior compreensão das práticas gerenciais

recomendadas às MPME na sociedade atual.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Contabilidade Gerencial e seus Estágios Evolutivos

Em março de 1998, a *International Federation of Accountants* (IFAC) divulgou um pronunciamento intitulado *International Management Accounting Practice 1* (IMAP-1), que visava a descrever o campo da atividade organizacional conhecido como Contabilidade Gerencial. Esse documento apresentava uma série de práticas desenvolvidas nessa área e as classificava em estágios evolutivos (ABDEL-KADER e LUTHER, 2006). Uma das principais contribuições desse documento está na definição de quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial: (a) Estágio Evolutivo 1, com foco na determinação do custo e controle financeiro; (b) Estágio 2, com foco na informação para planejamento e controle gerencial.; (c) Estágio 3, em que o foco é a redução do desperdício de recursos; (d) Estágio 4, em que a atenção é a criação de valor através do uso eficaz de recursos.

Já foram realizados vários estudos avaliando os estágios evolutivos definidos pelo IFAC (1998), mas, nossas buscas não identificaram nenhuma pesquisa que tivesse por base conselhos divulgados em revistas especializadas dirigidas aos empresários. Boa parte dos estudos realizados até agora têm como foco comparar a realidade com os estágios propostos pelo IFAC (SULAIMAN *et al*, 2004; MAHFAR e OMAR, 2004; SOUTES e GUERREIRO, 2007; FREZATTI, 2005; SOUTES e DE ZEN, 2005; SOUTES, 2006; ABDEL-KADER e LUTHER, 2008; PAVLATOS e PAGGIOS, 2009; SANTOS e ALMEIDA, 2009; TEIXEIRA *et al*, 2009; MATTOS, 2010; GRANDE e BEUREN, 2011). Esses estudos evidenciam que em menor ou maior grau, todos os estágios de evolução das práticas gerenciais têm sido utilizados pelas empresas, embora exista uma predominância do uso das práticas consideradas tradicionais. Isso vem a confirmar que as tentativas de introduzir novos sistemas de Contabilidade Gerencial e técnicas, artefatos gerenciais, sem cuidadosa consideração da instituição dominante dentro da organização provavelmente encontram resistências (SCAPENS *et al*, 2003).

Embora o fato do estudo do IFAC (1998) já ter mais de dez anos, ele ainda é útil como balizador para classificar as práticas de contabilidade gerencial, segundo seus estágios evolutivos. Abdel-Kader e Luther (2008), por exemplo, recentemente utilizaram os estágios evolutivos do IFAC em sua pesquisa para avaliar o impacto das características das empresas nas práticas de contabilidade gerencial.

De acordo com Abdel-Kader e Luther (2006), que seguiram as recomendações do estudo do IFAC (1998), as práticas gerenciais podem ser classificadas nos quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial conforme apresentado no Quadro 1, a seguir.

Quadro 1- Práticas Gerenciais por Estágios Evolutivos

Estágio 1 - Determinação dos custos e controle financeiro	Estágio 3 - Redução de Desperdícios de Recursos do Negócio
1. Orçamento para controle de custos.	18. Orçamento baseado em atividades.
2. Medidas Financeiras.	19. Método de custeio baseado em atividades.
3. Utilização do orçamento flexível.	20. Avaliação do custo da qualidade dos serviços/produtos.
4. Uma base de rateio para a apropriação de custos indiretos de produção.	21. Utilização de orçamento base-zero.
5. Avaliação de grandes investimentos no período de retorno e/ ou retorno contábil.	22. Análise da sensibilidade do lucro em projetos de grande investimento de capital.
	23. Utilização de análises probabilística ou simulações para avaliação de riscos em grandes investimentos de capital.
	24. Medidas não financeiras relacionadas ao quadro funcional
Estágio 2 - Provisão de Informação para Planejamento e Controle Gerencial	Estágio 4 - Criação de Valor por Meio do Uso Eficaz de Recursos
6. Análises de Custo/Volume/Lucro (ponto de equilíbrio) para os principais serviços.	25. Análise das forças e fraquezas da concorrência.
7. Análise de lucratividade por serviços.	26. Medidas não financeiras relacionadas aos clientes.
8. Orçamento para planejamento.	27. Análises de lucratividade por cliente.
9. A separação entre os custos fixos e variáveis.	28. Análise dos segmentos de serviços/produtos.
10. Previsão de Longo Prazo.	29. Retorno sobre os valores investidos.
11. Departamentalização para apropriação dos custos indiretos de produção.	30. Análise do ciclo de vida do produto gerado pelo serviço (desde a coleta de dados até quando a informação ainda seja útil para tomada de decisões).
12. Avaliação de grandes investimentos de capital, baseado no método do fluxo de caixa descontado.	31. Análise de valor para os acionistas.
13. Análise baseadas em orçamento.	32. Análise da posição competitiva.
14. Medidas não financeiras relacionadas aos processos internos.	33. Avaliação de grandes investimentos de capital, aspectos não financeiros são/estão documentos e comunicados.
15. Uso (análise através de regressão ou curvas de aprendizagem técnica).	34. Análise da cadeia de valor.
16. Modelos de Controle de Estoques	35. Utilização de fluxo de caixa descontado para avaliação do custo do capital, em grandes investimentos.
17. Orçamento para longo prazo (planos estratégicos).	36. Metodologia do custo-alvo
	37. Avaliação de desempenho com base no lucro residual.
	38. Benchmarking

Fonte: Abdel-Kader e Luther (2006)

2.2 A Importância da Contabilidade Gerencial para as MPME

Cada vez mais é preciso um conjunto maior de informações para gerenciar uma organização. No contexto das MPME, essa necessidade não é diferente. Pesquisas têm mostrado como uma das razões do alto índice de mortalidade das MPME as falhas gerenciais expressas na falta de planejamento e controle financeiro (SEBRAE, 2004a; 2004b; 2005b; 2008). O contador tem elevado potencial de atuar na assessoria aos gestores das MPME, orientando-os na tomada de decisões (BIANCHI e BIVONA, 1999; MIRANDA *et al*, 2008). Apesar disso, diversas pesquisas têm evidenciado a baixa oferta de Contabilidade Gerencial para as MPME (MARRIOT e MARRIOTT, 2000; OLIVEIRA *et al*, 2000; SALGADO *et al*, 2000; SILVA, 2002; CALLADO *et al*, 2003; LIMA *et al*, 2004; NUNES e

SERRASQUEIRO, 2004; STROEHER e FREITAS, 2006; CANECA, 2008, UMBELINO, 2008). Por outro lado, algumas pesquisas têm constatado que os gestores de MPME não só precisam receber informações gerenciais como também estariam dispostos a pagar mais por elas (LEITE, 2004; UMBELINO, 2008; CANECA, 2008; MIRANDA *et al*, 2008).

2.3 Consultorias Empresariais para MPME

A prestação de serviços de consultoria para as MPME, a relação dos gestores dessas empresas com os consultores e a utilidade da consultoria às MPME tem sido objeto de muitas pesquisas (LIMA, 1983; LARA, 1993; JACINTHO, 2004; CANECA, 2008; DYER e ROSS, 2008; MARRIOTT *et al*, 2008; BLACKBURN e JARVIS, 2010; BURCEA, CURTEANU e PAPUC, 2010; JARVIS e RIGBY, 2011).

As revistas especializadas estão dentre as fontes de conhecimento consultadas pelos empresários que procuram informações para gerenciar seus negócios. O estudo de Burcea, Curteanu, e Papuc (2010), por exemplo, revela que as revistas e livros são consultados por 37% dos seus pesquisados, perdendo apenas para a internet.

2.4. Revistas Especializadas de Negócios – Papel, Relevância e Utilização em Pesquisas

O papel da mídia de negócios no fornecimento de conhecimento aos gestores já é reconhecido há bastante tempo. O texto de Micklethwait e Wooldridge (1998) é um bom exemplo disso. Esses autores mencionam que a mídia de negócios pode ser entendida como a *indústria da teoria da administração* ou *indústria do management*.

A relevância social das revistas é objeto de muitos estudos (SANTANA, 2011; SCALZO, 2008; GERZON, 2007; MIRA, 2001). Vários estudos utilizaram a mídia de negócios, e as revistas em especial, focando temas relacionados ao empreendedorismo e à gestão de negócios. Santana (2011), por exemplo, fez um estudo sobre empreendedorismo utilizando a revista Pequenas Empresas e Grandes Negócios. Costa (2010) também desenvolveu um estudo sobre como o empreendedorismo é abordado na mídia de negócios. Segundo este autor, as revistas cumprem um papel de produtoras e disseminadoras de discursos, constituindo-se num meio legítimo para se conhecer a realidade social. Scalzo (2003) entende as revistas como veículos importantes na construção cultural de uma sociedade, além de estabelecerem modos de ser e de compreender o mundo.

Já a utilização de jornais e revistas em pesquisas, em particular nas áreas das ciências sociais - é algo recente, como bem ressalta Luca (2006). Um dos motivos levantados por esta autora é a tradição que dominou durante o século XIX e nas décadas iniciais do século XX. De acordo com a autora, somente a partir dos anos 1930 amplia-se a aceitação e a utilização de fontes impressas que não sejam documentos oficiais.

3. Metodologia

3.1 Coleta de Dados

O estudo está alicerçado em uma pesquisa documental e da análise de conteúdo. O estudo coletou as práticas de Contabilidade Gerencial identificadas nas recomendações de consultores sobre problemas gerenciais, publicados em revistas dirigidas a micro, pequenas e médias empresas. Estas foram, posteriormente, classificadas segundo as práticas do estudo de Abdel-Kader e Luther (2004, 2006) e classificadas segundo os quatro estágios evolutivos definidos no estudo do IFAC (1998). As práticas classificadas nos Estágios Evolutivos 1 e 2, foram consideradas práticas tradicionais e as classificadas nos estágios 3 e 4, foram consideradas modernas, ou contemporâneas.

Duas publicações foram usadas: a Revista Pequenas Empresas e Grandes Negócios (PEGN) e a Revista Exame PME (EPME), que são as duas revistas de negócios, voltadas

especificamente para MPME, com maior circulação no Brasil, segundo dados do IVC (2010). O IVC - Instituto Verificador de Circulação - é uma entidade sem fins lucrativos, formado e dirigido pelo mercado publicitário brasileiro, com interesse em assegurar a transparência e confiança das informações sobre circulação impressa e digital. O IVC é filiado ao IFABC - *International Federation of Audit Bureaux of Circulations* - entidade que congrega os principais institutos de auditoria de circulação do mundo. De acordo com esse Instituto, essas são as únicas publicações filiadas ao mesmo, da área de Economia, Negócios e Gestão, especialmente voltada para pequenas e médias empresas.

A revista brasileira PEGN, circula desde 1988. É publicada mensalmente pela Editora Globo e circula em todo o Brasil, contando com uma tiragem média de 150 mil exemplares. Em três décadas, essa revista tornou-se uma das mais lidas da editora Globo, e hoje ela se distingue de suas principais concorrentes – *Exame* e *Isto É Dinheiro* – por trazer reportagens e seções que têm um viés explicitamente pedagógico: ela busca ensinar seus leitores a abrir, manter e ampliar seus empreendimentos e a gerenciar micros, pequenas e médias empresas de sucesso (SANTANA, 2011). A segunda revista pesquisada, EPME, foi criada bem mais recentemente (em 2005), e é publicada mensalmente pela Editora Abril, com tiragem média de 75.000 exemplares. Assim como sua concorrente, é uma publicação dirigida aos pequenos e médios empresários brasileiros. A marca dessas duas revistas é a abrangência, contemplando matérias e textos diversificados sobre economia, com avaliações de tendências de mercado, opiniões de consultores e de especialistas, além de uma infinidade de exemplos de sucesso apresentados aos leitores.

A coleta de dados abrangeu o período de janeiro de 2006 a dezembro de 2010, sendo que, todas as edições correspondentes a este período foram analisadas e totalizaram 92 edições, sendo 32 edições da Revista Exame PME, e 60 edições da Revista Pequenas Empresas Grandes Negócios (no período de 2006 a 2008 foram consultados exemplares impressos e nos demais, foram consultados exemplares disponibilizados, na íntegra, no *site* da revista).

A diferença de números de edições entre as revistas se deve ao fato de que a Revista Exame PME teve periodicidade bimestral até dezembro de 2009 e, somente a partir desta data teve periodicidade mensal. Já a Revista Pequenas Empresas, Grandes Negócios teve sempre periodicidade mensal.

Foram analisados todos os artigos das duas revistas, nos cinco anos, selecionando-se todos os que continham aconselhamentos que versavam sobre práticas gerenciais. Utilizou-se, como critério para orientar a seleção dos textos, a identificação de recomendações de práticas gerenciais de consultores, para problemas específicos trazidos pelos editores das revistas ou em atendimento a solicitações feitas pelos leitores.

3.2 Classificação dos Dados Coletados

Uma vez coletados os artigos, o próximo passo foi identificar as perguntas ou problemas levantados, que foram, em seguida, catalogados, com as seguintes informações: a referência à revista pesquisada; o ano do artigo em que constava a pergunta; a seção a que pertencia o artigo; e a resposta do consultor. Cada um desses conjuntos de informações foi denominado de evento. Foram analisados 178 eventos.

As respostas de cada um desses eventos foram analisadas e cada uma das recomendações contidas nessas respostas foi classificada em uma das 38 práticas gerenciais definidas por Abdel-Kader e Luther (2004 e 2006). Observou-se que em algumas das respostas constavam mais de uma recomendação, o que resultou em 415 recomendações. O quadro 2, a seguir, apresenta-se dois exemplos de um eventos, com a pergunta do leitor, a resposta do consultor e as práticas contidas nas recomendações do consultor.

Quadro 2 – Exemplos de Evento e de Resposta do Consultor

No. do Evento	Pergunta do Leitor	Resposta do Consultor	Práticas
184	Como evitar problemas de caixa, provocados pela diferença entre prazos de pagamentos e recebimentos?	Levar em conta o custo do capital de giro ao elaborar propostas de preço e fazer a previsão da necessidade de dinheiro para cumprir o contrato.	2
190	O que fazer para evitar desperdícios e cortar custos de forma inteligente?	Foco nos resultados, o perigo de fazer cortes no escuro é eliminar despesas necessárias para as empresas vender mais; Separar a contas de pessoas física da jurídica e impor limites à retirada dos sócios; Para aperfeiçoar custos a empresas precisa escolher bem o fornecedor (facilitar a negociação), gestão da qualidade (evitar desperdícios e eliminar gargalos) e da administração de portfólio (para dar prioridade a produtos mais rentáveis).	7,14, 20,33

Verifica-se, no quadro 2, que o evento 184 resultou numa resposta com apenas uma recomendação e uma prática (prática 2, que conforme o Quadro 1, refere-se à prática “Medidas Financeiras”. Já o evento 190 resultou numa resposta com 4 recomendações, que foram traduzidas em 4 práticas (7, 14, 20 e 33, as quais têm sua descrição apresentada no Quadro 1).

3.3 Tratamento Estatístico

O tratamento estatístico que foi utilizado neste estudo refere-se à análise descritiva dos dados obtidos na pesquisa de campo, com base na medição de frequência, medidas de posição, bem como testes paramétricos com o auxílio do software estatístico SPSS versão 16.0.

Segundo o teorema central do limite, quanto maior for o tamanho da amostra, mais as médias vão tendendo progressivamente para uma distribuição normal (BRUNI, 2009). De forma prática, quando $n \geq 30$, a média das médias amostrais é aproximadamente igual à média populacional. Como o número de observações foi bem acima de 30, foi possível utilizar um teste paramétrico, o teste t, para avaliar a diferença de médias das recomendações entre as revistas.

4. ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1 Análises da Frequência das Práticas dos Estágios Evolutivos por Ano

Nesta seção estão evidenciados os achados sobre a frequência de cada prática pesquisada nas recomendações dos consultores, agrupadas em seus respectivos Estágios Evolutivos e ordenadas por ano. Assim, para cada um dos 4 Estágios Evolutivos determinados pelo IFAC (1998) e usados neste trabalho, preparou-se uma tabela que evidencia as frequências das práticas integrantes de cada Estágio ao longo dos cinco anos analisados.

A tabela 1 resume os achados sobre as práticas referentes ao Estágio Evolutivo 1 da Contabilidade Gerencial, nos cinco anos pesquisados. A utilização de medidas financeiras é preponderante neste estágio, representando 76,6% do total dos aconselhamentos dos cinco anos. Outras práticas mais sofisticadas têm baixa frequência. Referências sobre orçamento para controle de custos, por exemplo, aparece apenas em 14,1% dos aconselhamentos. O estágio Evolutivo 1 tem 5 práticas, mas apenas 4 foram observadas nas consultorias. Uma das práticas não teve nenhum evento associado a ela: Avaliação de grandes Investimentos no

período de retorno e/ ou retorno contábil.

Tabela 1 – Frequência das Práticas do Estágio 1 por ano

Práticas	2006		2007		2008		2009		2010		2006-2010	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Uso de medidas financeiras.	5	71,4 %	10	83,3 %	9	75,0 %	11	100%	14	63,6 %	49	76,6 %
Uso de orçamento para controle de custos.	2	28,6 %	1	8,3%	2	16,7 %	-	-	4	18,2 %	9	14,1 %
Utilização do orçamento flexível	-	-	-	-	1	8,3%	-	-	3	13,6 %	4	6,3%
Uso de ma base de rateio para a apropriação de custos indiretos de produção.	-	-	1	8,3%	-	-	-	-	1	4,5%	2	3,1%
Total	7	100%	12	100%	12	100%	11	100%	22	100%	64	100%

A preponderância de eventos focados em medidas financeiras pode ser justificada pela sua importância, devido a sua capacidade de medição e padronização. Para Eccles (1991), as medidas financeiras são prova concreta dos efeitos de todas as outras medidas e, portanto, têm significativa importância no processo de avaliação de resultados e desempenhos. Essa preponderância de eventos com recomendações focadas nas medidas financeiras pode ter relação com o atual estágio dos sistemas de controle das MPME brasileiras. No entanto, não se pode inferir que essas empresas e os consultores que produzam as informações publicadas não deem importância a medidas não financeiras. Isto será evidenciado, mais à frente, quando da apresentação das tabelas dos próximos Estágios Evolutivos.

A tabela 2 apresenta a frequência das práticas do Estágio 2, observadas em cada um dos 5 anos da pesquisa. O Estágio 2, composto de 12 práticas, tem como característica a mudança de foco voltado para o refinamento do processo decisório dentro da empresa. A prática que apresenta maior número de ocorrências é a relacionada ao *Uso de Medidas Não Financeiras Relacionadas aos Processos Internos*, que no geral representou 40,3% do total, seguida de longe por uso do *Orçamento para planejamento e Análise de lucratividade por Serviços*, com 16% e 11,8%, respectivamente (ver tabela 2). Três práticas, mais apropriadas para grandes empresas, não tiveram nenhum evento associado a elas: (a) departamentalização para apropriação dos custos indiretos de produção; (b) avaliação de grandes investimentos de capital, baseado no método do fluxo de caixa descontado; e (c) análise através de regressão ou de curvas de aprendizagem técnica.

Tabela 2 – Frequência das Práticas do Estágio 2 por ano

Práticas	2006		2007		2008		2009		2010		2006-2010	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Uso de medidas não financeiras relacionadas aos processos internos.	11	50%	15	44%	7	28%	17	53%	8	26%	58	40%
Orçamento para planejamento.	3	14%	3	9%	4	16%	5	16%	8	26%	23	16%
Análise de lucratividade por serviços.	1	4%	3	9%	5	20%	4	13%	4	13%	17	12%
Orçamento para longo prazo (planos estratégicos).	3	14%	2	6%	4	16%	1	3%	3	10%	13	9%
Modelos de Controle de Estoques	1	4%	5	15%	-	-	-	-	4	13%	10	7%
Previsão de Longo Prazo.	2	9%	1	3%	-	-	2	6%	2	6%	7	5%
Análise baseadas em orçamento.	-	0%	3	9%	3	12%	-	0%	1	3%	7	5%
A separação entre os custos fixos e variáveis.	1	4%	2	6%	-	-	2	6%	-	-	5	3%
Análises de Custo/Volume/Lucro (ponto de equilíbrio).	-	-	-	-	2	8%	1	3%	1	3%	4	3%
Total	22	100%	34	100%	25	100%	32	100%	31	100%	144	100%

O elevado número de recomendações relacionadas à utilização de medidas não financeiras, relacionadas a processos internos, revela que os consultores estão atualizados em relação à literatura sobre o assunto. Além disso, o crescimento da utilização de indicadores não-financeiros pode estar relacionado à incapacidade das medidas financeiras, fornecerem todas as informações necessárias para administrar as empresas, na conjuntura atual do mundo dos negócios (BERNARD, 1999). Ao utilizar esse tipo de métrica, vê-se uma preocupação destes profissionais com a identificação dos processos críticos para a empresa alcançar a excelência empresarial (KAPLAN e NORTON, 1997).

Considerou-se neste estudo, para a classificação das recomendações que contemplavam os Indicadores Não-Financeiros relacionados a Processos Internos a análise dos processos internos da organização, dentro da perspectiva do Balanced Scorecard que neste caso, incluem o processo de inovação, de operações e de pós-venda. Buscou-se, fazer uma análise mais minuciosa do que se destacava neste tipo de recomendação, visto que, encontrou-se um número expressivo de recomendações dos consultores (58). Foi feita a leitura de todos os eventos que contemplavam Indicadores Não-Financeiros relacionados a Processos Internos e então se elaborou a Tabela 3, que evidencia a frequência das recomendações divididas entre as 3 perspectivas do BSC para processos internos.

Tabela 3 - Frequência de Práticas Não Financeiras Relacionadas a Processos Internos classificados dentro das Perspectivas do BSC

Perspectivas do BSC	Quantidade de Recomendações	Percentual
Operações	29	50,9%
Inovação	22	38,6%
Pós-venda	6	10,5%
Total	57	100,0%

Das 57 recomendações analisadas, mais da metade delas (50,87%) tratou da perspectiva de operações. Isto pode ser um indicativo que, para os profissionais de consultoria, a preocupação maior é com as atividades ligadas aos processos relacionados aos processos de produzir os produtos e/ou oferecer os serviços aos clientes, ou seja, os relacionados aos processos internos.

A Tabela 4 apresenta a frequência das práticas do Estágio 3 (Redução de Desperdícios de Recursos do Negócio). Observa-se a preocupação com os recursos humanos, por parte das empresas que fizeram consultas. Isto reflete-se no elevado percentual de conselhos referente a Medidas Não Financeiras, relacionadas ao quadro funcional (66,7%). Das 45 práticas recomendadas, 30 delas se referiram a este item. Esse fato está de acordo com estudos sobre o assunto, que revelam uma tendência de enfatizar a importância das pessoas, no processo de gestão, visto que: “são as pessoas que dinamizam a vida organizacional” (DAVEL e VERGARA, 2009). Das 7 práticas que compõem o Estágio 3, duas não tiveram nenhum evento observado na pesquisa: (a) Análise da sensibilidade do lucro em projetos de grande investimento de capital; e (b) Utilização de análises probabilística ou simulações para avaliação de riscos em grandes investimentos de capital. Este resultado era esperado, pois as duas são práticas mais aplicáveis a grandes empresas.

Tabela 4 – Frequência das Práticas do Estágio 3 por ano

Práticas	2006		2007		2008		2009		2010		2006-2010	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Medidas não financeiras relacionadas ao quadro funcional	6	75,0 %	7	87,5 %	5	71,4 %	5	45,5 %	7	63,6 %	30	66,7 %
Avaliação do custo da qualidade dos serviços/produtos.	2	25,0 %	1	12,5 %	1	14,3 %	2	18,2 %	3	27,3 %	9	20,0 %
Orçamento baseado em atividades.	-	-	-	-	1	14,3 %	1	9,1%	-	-	2	4,4%
Método de custeio baseado em atividades.	-	-	-	-	-	-	2	18,2 %	-	-	2	4,4%
Utilização de orçamento base-zero.	-	-	-	-	-	-	1	9,1%	1	9,1%	2	4,4%
Total	8	100%	8	100%	7	100%	11	100%	11	100%	45	100%

Essas ideias são corroboradas por estudos como de Lima (1995) que afirma que, para manter a conformidade da ação do indivíduo, dentro das empresas, os incentivos financeiros e não financeiros da organização utilizam-se das práticas de gestão de pessoas para a sedução do trabalhador. Complementarmente, Homem *et al.* (2009) afirmam que ocorreu uma evolução nas práticas de gestão de pessoas, o que permitiu garantir o comprometimento dos trabalhadores com os objetivos sem a necessidade de uso de ferramentas gerenciais

coercitivas.

Ainda, em relação ao Estágio3, cujo foco é o combate ao desperdício, a tabela apresenta como segunda prática mais frequente, a Avaliação do Custo da Qualidade dos Serviços/Produtos (20%). Isto pode ser um indício de que, estes profissionais já deixaram pra trás a ideia equivocada que “... existiu durante muito tempo, de que a conquista de qualidade aperfeiçoada exigia custos bem mais elevados...” (FEIGENBAUM, 1994).

A Tabela 5 apresenta a frequência das práticas do Estágio 4, que tem foco na criação de valor. Nela destacam-se com maior nível de frequência em ordem decrescente, as ferramentas: Medidas não financeiras relacionadas aos clientes (25,3%), Análise da cadeia de valor (21,6%), Análise das forças e fraquezas da concorrência (19,8%) e Análise da posição competitiva (18,5%). Das 13 práticas que compõem o Estágio 4, três, mais apropriadas a grandes empresas, não foram observadas nos eventos analisados: (a) avaliação de grandes investimentos de capital, aspectos não financeiros são/estão documentos e comunicados; (b) utilização de fluxo de caixa descontado para avaliação do custo do capital, em grandes investimentos.; e (c) avaliação de desempenho com base no lucro residual.

Tabela 4 – Frequência das Práticas do Estágio 4 por ano

Práticas	2006		2007		2008		2009		2010		2006-2010	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Medidas não financeiras relacionadas aos clientes.	7	33%	11	32%	10	36%	7	15%	6	19%	41	25%
Análise da cadeia de valor.	5	24%	4	12%	5	18%	12	25%	9	28%	35	22%
Análise das forças e fraquezas da concorrência.	4	19%	6	18%	4	14%	11	23%	7	22%	32	20%
Análise da posição competitiva.	3	14%	6	18%	3	11%	11	23%	7	22%	30	18%
Benchmarking	1	5%	2	6%	1	4%	1	2%	1	3%	6	4%
Retorno sobre os valores investidos.	-	-	1	3%	2	7%	1	2%	1	3%	5	3%
Metodologia do custo-alvo	-	-	1	3%	2	7%	2	4%	-	-	5	3%
Análise dos segmentos de serviços/produtos.	-	-	1	3%	1	4%	1	2%	1	3%	4	2%
Análise do ciclo de vida do produto gerado pelo serviço	1	5%	-	-	-	-	1	2%	-	-	2	1%
Análises de lucratividade por cliente.	-	-	1	3%	-	-	-	-	-	-	1	1%
Análise de valor para os acionistas.	-	-	1	3%	-	-	-	-	-	-	1	1%
Retorno sobre os valores investidos.	-	-	1	3%	2	7%	1	2%	1	3%	5	3%
TOTAL	21	100%	34	100%	28	100%	47	100%	32	100%	162	100%

Diferentemente dos outros Estágios onde uma prática se destacou em termos de número de recomendações, neste Estágio apareceram 4 práticas com número de recomendações com valores aproximados. Isto pode indicar que para atingir o foco de criação de valor um conjunto de práticas, seja mais consistente ou mais eficiente, para atendimento dos objetivos da empresa.

Esses achados são corroborados por pesquisa realizada por Deitos (2002), que divulga os fatores de sucesso que as MPME entrevistadas destacaram frente aos concorrentes. A satisfação dos clientes vem em primeiro lugar, com 94% das respostas. Ainda em relação a isso a literatura aponta que sempre, pelo menos um, dos fatores atribuídos a mortalidade precoce de empresas de PME, diz respeito à falta de clientes (PREVIDELLI, 2001; DUTRA 2003; FELIPPE *et al* 2000).

Quanto a Análise da cadeia de valor, para este trabalho utilizou-se a proposição de Porter (1989), que enfatiza que as atividades de valor que a empresa realiza para competir resultam no comportamento dos custos da empresa, sendo que, a vantagem resulta de a empresa alcançar um menor custo acumulado para realizar atividades de valor maior que os seus concorrentes. Shank e Govindarajan, (1993) também foram considerados. Estes autores listam os seguintes pontos como merecedores de atenção na análise na cadeia de valor: (a) elos com fornecedores (interação para beneficiar toda a cadeia de fornecimentos); (b) elos com clientes (explorar a cadeia do canal de distribuição); (c) elos das atividades internas (aperfeiçoar as atividades internas); (d) elos das unidades de negócio da empresa (aperfeiçoar unidades de negócios da empresa). Numa análise mais detalhada das práticas classificadas na análise de valor, observou-se que os consultores enfatizaram as atividades relacionadas com fornecedores, como merecedora de atenção.

De um modo geral, chama atenção os fatos de, em todos os Estágios que possuíam práticas que incluíam métricas não financeiras, estas tiveram destaque como as mais recomendadas. Isto aconteceu nos eventos relacionados aos Estágios 2, 3 e 4. Estes resultados corroboram com as pesquisas Banker, Potter e Srinivasan (2000), que sugerem que os indicadores não financeiros são mais adequados para estimar os resultados futuros que os financeiros, permitindo a gestão passar a ter foco no médio e longo prazo. O que se deduz é que a ideia dos autores não é substituir os indicadores financeiros, mas, sim, criar uma composição de indicadores que possa representar de forma mais precisa a complexidade da empresa e o ambiente empresarial.

4.2 Análises da Frequência das Práticas dos Estágios Evolutivos por Revista

As análises feitas neste tópico foram feitas comparando a quantidade de práticas recomendadas pelos consultores entre as duas revistas pesquisadas. Na Tabela 6 evidencia-se a distribuição das recomendações, por estágio evolutivo, entre as duas revistas pesquisadas. Utilizou-se o teste “t”, de diferença de média, para investigar se havia diferença na concentração de recomendações por estágio evolutivo. Os testes revelam que apenas no Estágio 4 há diferença de concentração de recomendações por revista.

Tabela 6 - Número de Recomendações por Estágio Evolutivo e Por Revista

Estágio	Revista	Média de Recomendações por Evento	Teste diferença de média ¹ t (α)	Desvio-Padrão	Mediana	N (número de práticas recomendadas)
Estágio 1	PEGN	,35	-,313	,514	,00	41
	EPME	,38	(,754)	,582	,00	23
Estágio 2	PEGN	,8547	1,011	,83320	1,000	100
	EPME	,7213	(,313)	,83927	1,000	44
Estágio 3	PEGN	,2308	-,820	,46209	,000	27
	EPME	,2951	(,414)	,55810	,000	18
Estágio 4	PEGN	1,0342	2,246*	1,18126	1,00	121
	EPME	,6721	(,026)	,92595	,000	41

Estágio	Revista	Média de Recomendações por Evento	Teste diferença de média ¹ t (α)	Desvio-Padrão	Mediana	N (número de práticas recomendadas)
Estágio 1	PEGN	,35	-,313	,514	,00	41
	EPME	,38	(,754)	,582	,00	23
Estágio 2	PEGN	,8547	1,011	,83320	1,000	100
	EPME	,7213	(,313)	,83927	1,000	44
Estágio 3	PEGN	,2308	-,820	,46209	,000	27
	EPME	,2951	(,414)	,55810	,000	18
	PEGN	1,0342		1,18126	1,00	121

Observação: N = 117 para Revista Peq. Emp. Grande Neg. e 61 para Revista Exame PME

¹Teste de Média bi-caudal.

A tabela acima revela que, com exceção do Estágio 4 (Criação de Valor), a distribuição das recomendações é semelhante nas duas revistas. Verificam-se maior predominância de recomendações classificadas nas práticas compreendidas no Estágio 4 na Revista Pequenas Empresas Grandes Negócios.

5. CONCLUSÃO

Este estudo investigou quais conhecimentos em Contabilidade Gerencial estão sendo utilizados por consultores de revistas direcionados as micro, pequenos e médios empresários. Especificamente, verificou se a opinião dos consultores de revistas especializadas, voltadas para micro, pequenas e médias empresas, podem ser classificadas como práticas modernas de Contabilidade Gerencial. Para alcançar o objetivo desta pesquisa, foram coletas em revistas especializadas para micro e pequenas empresas, mais precisamente nas revistas Pequenas Empresas Grandes Negócios e EXAME PME matérias e artigos que apresentassem conselhos escritos e recomendados somente por profissionais identificados como consultores.

Os resultados apresentados evidenciam que as práticas mais recomendadas referem-se ao uso das medidas financeiras, medidas não financeiras relacionadas aos processos internos e medidas não financeiras relacionadas ao quadro funcional. Essas recomendações estão classificadas, respectivamente, nos Estágios Evolutivos 1, 2 e 3. Já no Estágio 4, considerado o mais moderno, com foco na criação de valor para empresas, destacaram: medidas não financeiras relacionadas aos clientes (25%); análise da cadeia de valor (21%); e análise da concorrência (19%).

O estudo revela um equilíbrio entre as recomendações de práticas gerenciais consideradas tradicionais e modernas, pois das 415 encontradas, 208 são classificadas como práticas tradicionais (práticas dos Estágios 1 e 2) e 207 como práticas modernas (práticas dos Estágios 3 e 4). Portanto, pode-se concluir que os consultores brasileiros que publicam seus conselhos nas revistas especializadas em negócios das PME se utilizam de modernos conhecimentos de contabilidade gerencial, similarmente aos consultores das grandes empresas.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, M.; e LUTHER, R. An Empirical Investigation of The Evolution of Management Accounting Practices. 2004. University of Essex. *Working Paper no. 04*. Colchester, Inglaterra: Outubro, 2004.

ABDEL-KADER, M.; e LUTHER, R. IFAC's conception of the evolution of management accounting. *Advances In Management Accounting*. Greenwich, Elsevier, v. 15, p. 229-247.

2006.

ABDEL-KADER, M. e LUTHER, R. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *British Accounting Review* (ISSN: 0890-8389), v. 40, n. 1, pp. 2-27. 2008.

BAARD, V.C.; e VAN DEN BERG, A. Interactive information consulting system for South African small businesses – Part 1. *South African Journal of Information Management*. v. 2, n. 6, p.1-27. ISSN 1560-683X. 2004.

BANKER, R. D.; POTTER, G.; e SRINIVASAN, D. An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures. *The Accounting Review*. Florida, v. 75, n. 1, Janeiro, 2000.

BERNARD, R. R. S. The rise of non-financial measures. 23^o. In: ANAIS DO ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO. ANPAD. 1999.

BIANCHI, C.; e BIVONA, E. Fostering small business growth and entrepreneurial learning through accounting and system dynamics models. In: PROCEEDINGS OF THE 44^o. INTERNATIONAL COUNCIL FOR SMALL BUSINESS CONFERENCE), Nápoles, 1999.

BLACKBURN, Robert; e JARVIS, Robin. *The Role of Small and Medium Practices in Providing Business Support to Small-and Medium-Sized Enterprises*. Publicado por International Federation of Accountants (IFAC). ISBN: 978-1-60815-064-9. 2010.

BRUNI, A. L. *SPSS Aplicado à Pesquisa Acadêmica*. São Paulo: Atlas, 2009.

BURCEA, Marin; CURTEANU, Doru; e PAPUC, Razvan M. Entrepreneurial Consulting And Development For Youth Within Rural Areas - A Case Study For Developing North East, Central And South East Regions. *LESIJ - Lex ET Scientia. Economics Series*. v. 2, n. XVII, 2010.

CALLADO, Aldo Leonardo C. *Fatores determinantes da gestão de custos nas micro e pequenas empresas: um estudo do setor de confecções de João Pessoa*. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa, 2002.

CANECA, Roberta L. *Oferta e Procura de Serviços Contábeis para Micro, Pequenas e Médias Empresas: um estudo comparativo das percepções dos empresários e contadores*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UNB/ UFPE/ UFPB/ UFRN. Recife, 2008.

CERQUEIRA, Jocacio F.; e OLIVEIRA Wilson P. Socialização da informação contábil para os microempresários: um estudo das microempresas instaladas no Centro Histórico de Salvador. In: ANAIS DO 17^o CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, Brasília: CFC, 2004.

COOPER, Arnold. C. *Survival and failure: a longitudinal study. Working Paper*. Institute for Research in the Behavioral, Economic, and Management Sciences, Krannert Graduate School of Management, Purdue University, 1989.

COOPER, Arnold. C., FOLTA, Timothy B.; e WOO, Carolyn. *Entrepreneurial information search: alternative theories of behavior. Working Paper*. Institute for Research in the Behavioral, Economic and Management Sciences, Kranert Graduate School of Management. Purdue University, Paper n. 1.045, Maio, 1993.

COSTA, A. de S. M. *Convergências, divergências e silêncios: o discurso contemporâneo sobre o empreendedorismo nas empresas juniores e na mídia de negócios*. São Paulo. Tese

(doutorado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas. 2010.

DAVEL, E.; e VERGARA, S. C. *Gestão com Pessoas e Subjetividade*. São Paulo: Atlas, 2009.

DEITOS, Maria Lucia Melo de S. A gestão da tecnologia em pequenas e médias empresas: fatores limitadores e formas de superação. *Edunioeste: coleção Thésis*. Cascavel, 2002.

DYER, L. M.; e ROSS, C. A. Seeking advice in a dynamic and complex business environment: Impact on the success of small firms. *Journal of Developmental Entrepreneurship*. v. 13, n. 2, 133-149. 2008.

DUTRA, I. S. *Fatores condicionantes da mortalidade de empresas: um estudo dos empreendedores de micro e pequenas empresas paranaenses*. Dissertação (mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2003.

ECCLES, R. G. The Performance Manifesto. *Harvard Business Review*. Boston. Jan./fev. 1991.

FEIGENBAUM, A. V. *Controle da qualidade total: gestão e sistemas*. São Paulo: Makron Books, 1994.

FELIPPE, M. C. de; ISHISAKI, N.; e KROM, V. Fatores condicionantes da mortalidade das pequenas e médias empresas na cidade de São José dos Campos. In: ANAIS DO VII SEMEAD. São Paulo, 2000.

FREZATTI, Fábio. Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. *Brazilian Administration Review*. v. 2, n. 1, p. 73-87, jan/abr. 2005.

GRANDE, J. F.; e BEUREN, I. M. Mudanças de Práticas de Contabilidade Gerencial: Aplicação da Análise de Discurso Crítica no relatório da Administração de Empresa Familiar. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos - BASE*. São Leopoldo, v.8, n. 2, PP.133-145, abr/jun. 2011.

HOLMES, S.; e HASWELL, S. Estimating the business failure rate: a reappraisal. *Journal of Small Business Management*. 1989, v. 27, n. 3, p. 68.

HOMEM, Ivana D.; OLTRAMARI, Andréa P.; e BESSI, Vânia G. A Gestão de Pessoas e seus Mecanismos de Sedução em um Processo de Aquisição. *RAC – Revista de Administração Contemporânea*. Curitiba, v. 13, n. 2, art. 3, p. 210-227, abr./jun. 2009.

IFAC – International Federation of Accountants. *International Management Accounting Practice Statement (IMAP-1): Management Accounting Concept*. Financial and Management Accounting Committee. Março 1998.

IVC. Instituto Verificador de Circulação. Disponível em:< <http://www.ivc.org.br>. Acesso em: 24/3/2011.

JACINTHO, P. R. B. *Consultoria empresarial: procedimentos para aplicação em micro e pequenas empresas*. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC. Florianópolis, 2004

JARVIS, Robin; e RIGBY, M. *Business Advice to SMEs: Human Resources and Employment*. The Association of Chartered Certified Accountants, London (ISBN: 978-1-85908-470-0) 2011.

KAPLAN, Robert S.; e NORTON, David P. *A estratégia em ação*. Rio de Janeiro:

Campus, 1997.

KUBR, M. (Ed.). *Consultoria: um guia para a profissão*. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 1986.

LARA, J. E. *Estado de la consultoria organizacional externa em PYMES em São Paulo, Brasil*. Tese (Doutorado) – Universidade Autônoma de Barcelona, Espanha. 1993.

LEITE, D. C. C. *Investigação sobre a medição de desempenho em pequenas empresas hoteleiras do nordeste brasileiro*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UNB/ UFPE/ UFPB/ UFRN. João Pessoa, 2004.

LIMA, M. E. A. *Os equívocos da excelência: as novas formas de sedução na empresa*. Petrópolis: Vozes, 1995.

LIMA, M. R. S.; CHACON, M. J. M.; e SILVA, M. C. Uma contribuição à importância do fluxo de informações contábeis no processo decisório das micro e pequenas empresas: uma pesquisa realizada na cidade do Recife no estado de Pernambuco. ANAIS DA 3^A. CONFERÊNCIA INTERNACIONAL DE PESQUISA EM EMPREENDEDORISMO NA AMÉRICA LATINA – CIPEAL. Rio de Janeiro, 2004.

LIMA, M. S. *Êxito e fracasso da consultoria nas pequenas e médias empresas*. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade de São Paulo. 1982.

LUCA, T.R. História dos, nos e por meio dos periódicos. In: PINSKY, C. B. (org). *Fontes Históricas*. São Paulo: Contexto, 2006.

MAHFAR, Rosmawati; e OMAR, Normah H. The current state of management accounting practice in selected Malaysian Companies: an empirical evidence. ANNALS OF THE INTERNATIONAL BUSINESS MANAGEMENT CONFERENCE. 2004.

MARRIOTT, N., MARRIOTT, P., COLLIS, J. and SON, D.D. The Accountant and the Provision of Financial Advice to UK Smaller Companies. In: ANNALS OF THE BRITISH ACCOUNTING ASSOCIATION (BAA) ANNUAL CONFERENCE 1–3, Abril, Blackpool. UK. 2008.

MARRIOTT, N.; e MARRIOTT P. Professional accountants and the development of a management accounting service for the small firm: barriers and possibilities. *Management Accounting Research*. v. 11. n. 4, p. 475-492, dez. 2000.

MATTOS, M.A.; FREITAG, Viviane da Costa; e STARKE, P.C. Os Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial: estudo aplicado à empresas prestadoras de serviços contábeis de Curitiba e região metropolitana. In: XVII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. BELO HORIZONTE. Novembro, 2010.

MICKLETHWAIT, J.; WOOLDRIDGE, A. *Os bruxos da administração: como entender a babel dos gurus empresariais*. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

MIRANDA, Luiz C., LIBONATI, Jeronymo J., RATTACASO, Deivisson. F.; e SILVA NETO, Odilon S. Demanda por Serviços Contábeis pelos Mercadinhos: são os contadores necessários? *Contabilidade Vista & Revista*. , v.19, p.131 - 151, 2008.

NUNES, Leonor C.; e SERRASQUEIRO, Zélia M. S. A informação contabilística nas decisões financeiras das pequenas empresas. *Revista de Contabilidade e Finanças - USP*, São Paulo, n. 36. p. 87-96, set./dez. 2004.

OLEIRO, Walter N.; e DAMEDA, André das N. O uso da informação contábil na gestão de micro e pequenas empresas atendidas pelo programa de extensão empresarial NEE/FURG. In:

ANAIS DA 10ª. CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Rio Grande do Sul. 2005.

OLIVEIRA, Antonio. G.; MÜLLER, Aderbal N.; NAKAMURA, Wilson T. A utilização das informações geradas pelo sistema de informação contábil como subsídio aos processos administrativos nas pequenas empresas. *Revista FAE*. Curitiba, v. 3, n. 3, p.1-12, set./dez. 2000.

OLIVEIRA, A. M. *Informações contábeis-financeiras para empreendedores de empresas de pequeno porte*. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2001.

OLIVEIRA, D. de P. *Rebouças de. Manual de consultoria empresarial: Conceitos metodologia práticas*. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PAVLATOS, O.; e PAGGIOS, I. Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal*. v. 24 n. 1, pp. 81-98. 2009.

PORTER, M. *A vantagem competitiva das nações*. 7. ed., Rio de Janeiro – RJ, Editora Campus, 1989.

PREVIDELLI, J. de J. *Mudanças organizacionais em multinacionais: estudo exploratório das EBIMs (Empresas Brasileiras Internacionalizadas no Mercosul)*. Dissertação (mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2001.

QUINTELLA, H. M. M. *Manual de psicología organizacional da consultoria vencedora*. Sao Paulo: Makron Books, 1994.

RAMOS, D. R. *Consultoria organizacional em micro e pequenas empresas: um estudo nas micro e pequenas empresas industriais de Lages*. Dissertação de mestrado da Universidade Federal do Paraná/UFPR. Florianópolis, 2002.

SALGADO, J. M.; ABRANTES, L. A.; e SOUKI, G. Q. O escritório de contabilidade, a pequena empresa e o processo decisório: um estudo de caso. In: ANAIS DO ENCONTRO DE ESTUDOS SOBRE EMPREENDEDORISMO E GESTÃO DE PEQUENAS EMPRESAS – EGEPE. Paraná. 2000.

SANTANA, D.V.M. *Aprendendo a ser Jovem e Empreendedor em Tempos Líquidos: Uma Análise da Revista Pequenas Empresas & Grandes Negócios*. Canoas. Dissertação (Mestrado em Educação) - Programa de Pós-Graduação em Educação da Universidade Luterana do Brasil, Rio Grande do Sul. 2011.

SANTOS, A. R.; e ALMEIDA, L. B. Prática de Contabilidade Gerencial no cenário Brasileiro: Evidências Empíricas e a Teoria da Velha Economia Institucional. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos - BASE*; São Leopoldo, v.6, n.3, p.230-246, set/out. 2009.

SCALZO, M. *Jornalismo de Revista*. São Paulo, Contexto: 2003.

SCAPENS, R., EZZAMEL, M., BURNS, J.; e BALDVINSDOTTIR, G. *The Future Direction of UK Management Accounting Practice*. Elsevier, Londres, 2003.

SEBRAE – Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. *Fatores Condicionantes e Taxa de Mortalidade de Empresas no Brasil*. Brasília. Agosto, 2004a.

SEBRAE – Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. *Nascimento e Mortalidade das Empresas de Campo Grande, MS: Análise dos seus Principais Fatores Condicionantes*.

- SEBRAE-MS. Campo Grande. Dezembro, 2004b.
- SEBRAE – Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. *Boletim estatístico das micro e pequenas empresas*. SEBRAE-SP. São Paulo, 2005a.
- SEBRAE - Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresa. *Sobrevivência e Mortalidade das Empresas Paulistas de 1 a 5 anos*. São Paulo. 2005b.
- SEBRAE- Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresa. *10 ANOS DE Monitoramento da Sobrevivência e Mortalidade de empresas*. SEBRAE-SP. São Paulo, 2008.
- SEBRAE- Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. *As micro e pequenas empresas na economia*. SEBRAE-SP. São Paulo, 2010.
- SHANK, J.K.; e GOVINDARAJAN, V. *Strategic cost management: the new tool for competitive advantage*. New York: The Free Press, 1993.
- SILVA, A. L. *O perfil do profissional contábil, sob a ótica dos gestores, das micro indústrias da Região da Campanha do Rio Grande do Sul e sua postura frente ao mercado globalizado*. Argentina, 2002. Dissertação (Mestrado em Integração e Cooperação Internacional) - Universidade Nacional de Rosário.
- SOUTES, Dione Olesczuk.; DE ZEN, Maria José de C. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: ANAIS DO 5º CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTRALADORIA. São Paulo, 2005.
- SOUTES, D. O.; e GUERREIRO, R. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: ANAIS DO XXXI ENCONTRO DA ANPAD, Rio de Janeiro, 2007.
- STOREY, D. J. *Understanding Smal Business Sector*. Routledge, London. 1994.
- STROEHER, A. M.; e FREITAS, H. Identificação das necessidades de informações contábeis de pequenas empresas para a tomada de decisão organizacional. In: ANAIS DO III CONGRESSO INTERNACIONAL DE GESTÃO DA TECNOLOGIA E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO – CONTECSI. São Paulo. 2006.
- SULAIMAN, Maliah B.; AHMAD, Nik Nazli Nik; e ALWI, N. Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature. *Managerial Auditing Journal*, V.19, n.4, p.493-508, 2004.
- TEIXEIRA Arideldo J. C.; GONZAGA, Rosimeire P.; SANTOS, Angélica de V. S. M.; e NOSSA, Valcemiro. A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do estado do Espírito Santo. In: ANAIS DO III CONGRESSO IAAER-ANPCONT. São Paulo, 2009.
- UMBELINO, W. S. *Avaliação Qualitativa do Desequilíbrio da Oferta de Serviços Contábeis nas Micros, Pequenas e Médias Empresas da Grande Recife*. Recife, Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UNB/ UFPE/ UFPB/ UFRN. 2008.