

## Contabilidade Gerencial como Ferramenta de Gestão para Empresas de Médio Porte

VIVIANE TABORDA PEREIRA DE MORAES<sup>1</sup>

ELIZABETE CASAGRANDE LAZAROTTO<sup>2</sup>

MONIQUE TOQUETTO<sup>3</sup>

RODRIGO FERNEDA<sup>4</sup>

SARA VANIN GIASSON<sup>5</sup>

### RESUMO ESTRUTURADO

**Introdução/Problematização:** O resultado principal da Contabilidade Gerencial é permitir a projeção de resultados, além de mensurar o desempenho e os impactos financeiros e não financeiros fornecendo informações oportunas e precisas, para assim aperfeiçoar os esforços no controle de custos, medir e melhorar a produtividade e os processos de produção, estabelecendo padrões para solucionar problemas encontrados. Diante disso, essa pesquisa teve como pergunta norteadora: Qual a importância da contabilidade gerencial para a tomada de decisão, para o planejamento estratégico e controle em empresas de médio porte?

**Objetivo/proposta:** Este estudo teve como objetivo analisar a importância da utilização da Contabilidade Gerencial na tomada de decisões evidenciando a sua relevância no planejamento e controle em empresas de médio porte e também analisar quais outras ferramentas de controle gerencial as empresas utilizam e quais outros controles de gestão acompanham as mesmas no planejamento e tomada de decisão.

**Procedimentos Metodológicos (caso aplicável):** Essa pesquisa utilizou o método descritivo e quanto ao problema caracterizou-se como qualitativa. Foi realizado um estudo de casos múltiplos, cujos dados foram coletados por meio da aplicação de questionários a seis empresas de médio porte, situadas no Norte do Rio Grande do Sul, pretendeu responder os objetivos gerais e específicos deste trabalho, além de sugerir que novos estudos sejam feitos sobre o tema.

**Principais Resultados:** A pesquisa teve como principais resultados a confirmação de que a contabilidade gerencial auxilia no planejamento e tomada de decisão, permitindo que os gestores possam tomar decisões mais assertivas, através dos relatórios fornecidos pela Contabilidade e pela Contabilidade Gerencial, pois nota-se que as empresas estudadas estão estruturadas por departamentos de centro de custos

**Considerações Finais/Conclusão:** As empresas investigadas alegam utilizar ao menos alguns relatórios fornecidos pela contabilidade gerencial. Conforme estudo, notou-se que há uma carência na utilização dos índices econômico-financeiros, principalmente os de liquidez e endividamento, que são utilizados apenas por metade das empresas pesquisadas e nas análises

---

<sup>1</sup>Mestranda em Administração – Faculdade Meridional Imed. Graduada em Ciências Contábeis – Faculdade Cesurg Marau. E-mail: vf.isotermicos@hotmail.com

<sup>2</sup> Mestre em Administração Estratégica – Universidade de Passo Fundo (UPF). Professora da Faculdade Cesurg de Marau. E-mail: elizabetelazarotto@cesurg.com

<sup>3</sup> Mestranda em Administração – Universidade de Passo Fundo (UPF). Professora da Faculdade Cesurg de Marau. E-mail:monique@cesurg.com

<sup>4</sup> Mestre em Economia - Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Professor da Faculdade Cesurg de Marau. E-mail: rodrigoferned@cesurg.com

<sup>5</sup> Mestre em Contabilidade – Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos). Professora da Faculdade Cesurg de Marau. E-mail: saragiasson@cesurg.com

horizontais e verticais, sendo que esses índices são de grande relevância para as empresas e considerados como algumas das principais ferramentas da contabilidade gerencial.

**Contribuições do Trabalho:** O estudo apresentou importantes contribuições gerenciais para as empresas pesquisadas, visto que seus gestores podem ter um diagnóstico dos controles gerenciais que possuem atualmente, mostrando qual importância dos mesmos para tomada de decisão embasada em dados contábeis. Como contribuição acadêmica, o estudo demonstrou a importância da Contabilidade Gerencial para tomada de decisão.

**Palavras-Chave:** Contabilidade Gerencial; Tomada de Decisão; Empresa de Médio Porte.

## 1 INTRODUÇÃO

O cenário econômico atual, faz com que as organizações precisem estar ainda mais preparadas para enfrentar a concorrência e atender à necessidade de seus clientes, visto que os mesmos tornam-se cada vez mais exigentes. Para auxiliar as empresas a enfrentar tais desafios, o instrumento da Contabilidade tem se tornado fundamental nas organizações, inclusive para a tomada de decisão, auxiliando gestores a analisar melhor as informações antes de realizar as ações relacionadas ao futuro ou presente da organização.

Na contabilidade, além atribuir demonstrações de números de movimentações, exerce também condições de proporcionar ferramentas que auxiliam os gestores a tomar decisões em diversas áreas da empresa, com o intuito de gerar redução de custos, alavancagem do negócio e otimização dos recursos, por meio da contabilidade gerencial.

Segundo Soutes (2006), os relatórios fornecidos pela contabilidade gerencial, em sua maioria relatam de forma detalhada como estão os recursos disponíveis da organização. Além de ser uma fonte de informação útil para tomada de decisão, a contabilidade gerencial ajuda a administração das empresas de informações relevantes, com objetivo de identificar, mensurar, analisar, interpretar e comunicar dados financeiros e não financeiros (ELDENBURG, 2007; ATKINSON, et al., 2015). A contabilidade gerencial também atende demandas gerenciais para formação de preços, realização de investimentos e projeção de orçamentos (AHRENS, 2018). Assim, ela torna-se uma ferramenta estratégica pois com base nas informações que esses relatórios geram, e que podem ser apresentados de acordo com a necessidade da informação que desejam obter, os gestores passam a tomar as decisões.

Para Silva et al. (2002), os empresários necessitam de informações para a tomada de decisão, e para isso a contabilidade gerencial oferece dados os quais permitem atender a sua necessidade e tomar as decisões fundamentadas, onde a decisão de reduzir custos e de praticar atos gerenciais deve ser baseado em registros e dados fornecidos pela Contabilidade Gerencial de ambientes internos e externos.

Nesse sentido, seus instrumentos que permeiam a área em questão, também podem ser utilizados por pequenas e médias empresas em suas atividades operacionais e gerenciais para auxiliar as mesmas em tomadas de decisões (ARMITAGE; WEBB; GLYNN, 2016). No entanto, para Armitage, Webb e Glynn (2016) a utilização da contabilidade gerencial em pequenas e médias empresas, ainda se caracteriza como uma lacuna de pesquisa, visto que pouco se sabe sobre em que medida essas empresas fazem uso dos instrumentos gerenciais para tomada de decisão.

Um estudo realizado por Santos et al. (2018), demonstra que as empresas contábeis disponibilizam instrumentos como demonstrações contábeis e planejamento tributário,

contudo, os clientes fazem maior uso dos controles operacionais de gestão, como controle de contas a receber e a pagar, com isso pouco dos instrumentos da contabilidade gerencial que são fornecidos pelos escritórios de contabilidade são utilizados pelas empresas.

Destaca-se a importância do tema estudado, como técnica de gestão organizacional adequada as metas e objetivos que auxiliem na tomada de decisão. Por isso, a importância da contabilidade gerencial, para auxiliar os gestores e as empresas a reduzirem as incertezas em suas decisões, embasados em números e demonstrativos que os deem segurança a realizar qualquer tipo de decisão.

Percebendo a importância do tema para as empresas, pretendeu-se responder o seguinte problema de pesquisa: **Qual a importância da contabilidade gerencial para a tomada de decisão, para o planejamento estratégico e controle em empresas de médio porte?**

Dessa forma, esse estudo teve como objetivo analisar a importância da utilização da Contabilidade Gerencial na Tomada de Decisões evidenciando a sua relevância no planejamento e controle em empresas de médio porte e também analisar quais outras ferramentas de controle gerencial as empresas utilizam e quais outros Controles de Gestão acompanham as mesmas no planejamento e tomada de decisão.

## 2 Fundamentação Teórica

Nessa sessão é apresentado o referencial teórico que dará suporte para aplicação da pesquisa. Primeiramente foram descritas as características da Contabilidade Gerencial, a qual serve como controle das informações de todas as operações dentro de uma empresa e como estas auxiliam na tomada de decisão. Em seguida, serão descritas algumas diferenças entre a contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira, em que a primeira tem foco no público interno e a segunda primordialmente com o público dentro da empresa, descrevendo os tipos de informações usadas para cada uma. E, por fim, foram descritas as principais ferramentas utilizadas pela Contabilidade Gerencial dentro das empresas e sua importância para esta área.

### 2.1 Contabilidade Gerencial: Planejamento e Controle

O sistema de informação gerencial auxilia os executivos a consolidar a sustentação de uma empresa, onde deve envolver o nível de satisfação das pessoas do trabalho (CREPALDI, 1998). O sistema de informação equivale a olhos e ouvidos da administração é o que distingue muitas vezes as empresas bem-sucedidas das demais é a qualidade das informações disponíveis, onde as informações devem ser suficientemente detalhadas, permitindo identificar as operações a serem melhoradas ou possíveis problemas.

O que torna a contabilidade importante para as organizações, segundo Padoveze (2010), são os aspectos que permitem evidenciar a realidade da empresa, com ela é possível conduzir as operações de qualquer entidade a fim de mensurar melhor as transações econômicas. Para isso, a contabilidade desenvolveu relatórios estruturados e fundamentados os quais permitem o usuário entenderem a empresa a partir da leitura desses relatórios e demonstrativos (PADOVEZE, 2010).

Segundo Atkinson (2000), a contabilidade gerencial tem como pré-requisito à aplicação de novos modelos que identifiquem as causas e efeitos ou possam ser traduzidas pelo feedback as metas pretendidas, como gestão interna da organização, redução de custos e medidas as quais mensurem melhor custos e resultados.

Para Horngren (2004), a contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar e interpretar informações as quais auxiliem gestores e demais

envolvidos a alcançarem seus objetivos organizacionais. Através da contabilidade gerencial é possível realizar análises, identificando e ajudando empresas a tomarem decisões mais certas e com fundamentos. A contabilidade gerencial é um meio utilizado para repassar informações para as áreas internas da empresa, sendo os administradores, sócios ou direção. Essas informações têm o intuito de auxiliar em decisões que definem o rumo da empresa, além de interpretar informações financeiras e operacionais da organização, que podem ser apresentadas através de gráficos, planilhas e demais ferramentas (SOUTES, 2006).

Nesse sentido, para Crepaldi e Crepaldi (2014), a contabilidade gerencial é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos gestores e administradores que os auxiliem em suas funções, voltado para a melhor utilização dos recursos econômicos da organização através de análises feitas de dados e informações aos quais poderá ser definido de acordo com a necessidade do assunto que se deseja.

Na mesma lógica, segundo Atrill e McLaney (2014), a contabilidade gerencial é uma parte do sistema de informação global da organização, onde os gestores precisam tomar decisões relacionadas a áreas econômicas e para garantir que essas decisões sejam tomadas de maneira mais eficiente, eles precisam contar com informações sobre as quais possam fundamentar suas decisões.

No que se diz respeito ao controle de informações, é de grande importância reconhecer o controle em seu arredor para tornar essa ferramenta como um meio eficaz na busca por resultados, ou seja, os gestores precisam entender e enxergar o controle em toda a sua extensão e potencialidade, com o intuito de alcançar os objetivos organizacionais, podendo assim o processo de controle ser aplicado de maneira mais eficaz, servindo como ferramenta no processo de tomada de decisões (MARQUES, 2004).

De acordo com Santiago (2006, p.24) “conhecer a realidade, agir de acordo com esse conhecimento e interpretar o ambiente podem ser as ferramentas que determinarão o sucesso da empresa”. Conhecer a realidade significa acompanhar de perto os resultados, as decisões e utilizar as ferramentas necessárias para que as decisões sejam fundamentadas em informações confiáveis e seguras.

Para Jones e George (2008), os gerentes avaliam se a organização está atingindo seus objetivos e tomam as melhores medidas para manter e aprimorar processos, onde os responsáveis pela administração das organizações precisam entender e ver o controle em toda a sua extensão, como meio de alcançar os objetivos organizacionais.

Dessa forma, a contabilidade é uma ferramenta a qual todas as empresas, independente do seu ramo de atuação necessitam e a possuem, seja algumas mais aprofundadas, outras menos. As que buscam entender melhor o cenário e as condições verídicas em que a empresa se encontra utilizam-se da contabilidade gerencial, ferramenta essa que possui o intuito de fornecer informações verídicas e precisas em tempo hábil para tomada de decisões e planejamento das empresas.

## 2.2 Contabilidade Gerencial versus Contabilidade Financeira

Toda contabilidade deve ser útil para a tomada de decisão seja ela a contabilidade financeira ou gerencial, o que requer independente do modelo utilizado é entendimento para quais finalidades essas informações serão utilizadas. A contabilidade gerencial possui uma característica que pode ser vista como um tipo de serviço, pois envolve o fornecimento de informações financeiras e não financeiras exigidas pelo gestor (PEREIRA, 2005).

Para Atkinson et al. (2000, p. 36):

Uma das diferenças entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial é que a financeira estabelece alguns padrões de demonstrativos externos e é prescrita, ou requisitada pelas autoridades as quais estabelecem esses padrões, já a contabilidade gerencial deve ser justificada pelos benefícios ou vantagens que a mesma propicia a gestão interna da empresa.

Já foi evidenciado que a empresa necessita de um processo de controle permanente, chamado processo de gestão, onde a contabilidade participa ativamente através de seu sistema de informações, o qual mensura as transações das atividades empresariais. O processo de gestão é um grande processo decisório, o qual envolve um processo de planejamento para execução e controle (PADOVEZE, 2010).

Segundo ATRILL e MCLANEY (2014), alguns pontos são essenciais para a contabilidade gerencial, sendo que para fornecer um serviço útil, a mesma deve ter certos atributos, sendo esses: relevância, confiabilidade, comparabilidade e compreensibilidade. Já que os usos dessas informações podem servir para tomadas de decisões importantes na empresa, todos os pontos mencionados devem ser analisados minuciosamente pelo controlador gerencial antes de repassadas ao gestor (ATRILL; MCLANEY, 2014).

Em tempos onde a competitividade é elevada, as informações contábeis e gerenciais se tornaram de interesse para grupos internos da empresa além de grupos externos como bancos, poderes públicos, financiadores e até mesmos os empregados que participam do lucro e resultados (MARION, 2008). Para o mesmo autor, o grande desafio da contabilidade é que ela se torne cada vez mais próxima da rotina das organizações a fim de transmitir informações desejáveis.

A contabilidade financeira, denominada contabilidade tradicional é o instrumento contábil para fazer os relatórios para os usuários externos. Já a contabilidade gerencial, é vista essencialmente como supridora de informações para os usuários internos da empresa. Ambos os segmentos da contabilidade permitem tomada de decisão. O setor da contabilidade nas organizações comprehende a contabilidade financeira e gerencial, onde reportam-se ao responsável pela área administrativa e financeira das entidades, em algumas empresas este setor tem sido denominado de Controladoria (PADOVEZE, 2010).

Marques (2004), afirma que as organizações tem investido cada vez mais para conceber métodos mais eficazes no tratamento de informações recebidas através da contabilidade, sejam essas de meio interno ou externo da organização, buscando a excelência em sua gestão de negócios. Afinal, o planejamento tem como função definir o rumo que a empresa irá tomar, por isso a informação contábil deve vir como uma grande aliada, a afim de trazer planos orçamentários e estabelecer padrões (MARQUES, 2004).

Para Padoveze (2010), a contabilidade gerencial possui um propósito diferente da Contabilidade financeira, sendo que a contabilidade financeira está relacionada ao fornecimento de informações aos acionistas, fornecedores e outros que estão fora da organização. Já a contabilidade gerencial visa fornecer informações para os administradores, isto é, aqueles que estão envolvidos dentro da organização.

A informação gerencial contábil, de acordo com Atkinson et al., (2015), é uma das fontes de informações primarias para qualquer tipo de tomada de decisão e controle da organização, uma vez que, os sistemas gerenciais contábeis produzem informações que auxiliam gerentes, executivos e funcionários a tomar melhor suas decisões e aperfeiçoar processos de gestão.

A fim de sintetizar o exposto ao longo do texto, o Quadro 01 apresenta as principais diferenças entre a contabilidade financeira e gerencial:

Quadro 01. Principais diferenças entre contabilidade financeira e contabilidade gerencial

Principais diferenças	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Usuarios	Primordialmente o publico externo	Pessoas dentro da organização
Tipo de informação	Somente medidas financeiras	Medidas financeiras mais informações operacionais e físicas
Foco do tempo	Avaliação de desempenho voltado ao passado	O que ocorre no momento é orientada para o futuro
Natureza da Informação	Objetividade dos dados confiável e auditável	Ênfase na relevância dos dados, subjetiva e flexível
Restrição	Regras definidas por princípios contábeis e autoridades governamentais	Sistema de informações para atender às necessidades dos usuários
Escopo	Informações agregadas e resumidas sobre a organização como um todo	Informações desagregadas, relatórios sobre produtos, clientes e em qualquer lugar
Comportamento	Preocupação com o modo como os números da empresa irão afetar o comportamento externo	Preocupação com o modo como as medidas e os relatórios irão influenciar o comportamento dos gerentes

Fonte: Ching (2006, p.6)

O Quadro 1 demonstra que a contabilidade gerencial apresenta mais dados operacionais e físicos que a contabilidade financeira, fornecendo dados que atendem a necessidade dos usuários, pois está voltada para o futuro. Em contrapartida os dados fornecidos são subjetivos e flexíveis, tornando-os não confiáveis em sua totalidade. A contabilidade financeira, embora apresente dados passados, permite que sejam realizadas várias análises com base nesses dados, que orientam para o futuro.

### 2.3 Aplicação da Contabilidade Gerencial: Ferramentas Utilizadas para Controle

A Contabilidade Gerencial pode ser entendida como um enfoque diferente com a utilização das técnicas e procedimentos contábeis já tratados na contabilidade financeira, contabilidade de custos, análise das Demonstrações financeiras e de balanços, entre outros, colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório (IUDÍCIBUS, 2020).

A utilização das ferramentas da contabilidade gerencial estão associadas as fases de seu desenvolvimento, de acordo com a Federação Internacional dos Contadores (IFAC – *International Federation of Accountants, 1998*), descritas por Padoveze (2010), ela foi desenvolvida em quatro fases, conforme apresentado no Quadro 02.

Quadro 02. Evolução e mecanismos da contabilidade gerencial

Estágios	Ferramentas/Mecanismos
Estágio 1 - antes de 1950	Foco na determinação de custos e controle financeiro, por meio do uso das tecnologias de orçamento e contabilidade de custos.
Estágio 2 - por volta de 1965	Foco no fornecimento de controle e planejamento gerencial, por meio do uso de tecnologias como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade.
Estágio 3 - por volta de 1985	Foco na redução de desperdícios de recursos, por meio do uso de tecnologias de análise do processo e administração estratégica de custos.
Estágio 4 - por volta de 1995	Foco na geração de valor por meio do uso de recursos das tecnologias, como análise dos direcionadores de valor aos clientes, valor para o acionista e inovação organizacional.

Fonte: Elaborado a partir de Padoveze (2010).

Analisando o Quadro 02 nota-se que as primeiras ferramentas de contabilidade Gerencial foram a contabilidade de custos e o orçamento, evoluindo para o planejamento e controle gerencial, utilização de mecanismos da administração estratégica e, por fim, o foco volta-se para geração de valor a clientes, acionista e inovação organizacional.

Nessa lógica, para Garrison; Noreen e Brewer (2013), o lema da contabilidade gerencial da atualidade é criar valor por meio de valores ou então informação que cria valor (ATKINSON, et al., 2015). Os contadores gerenciais devem manter um compromisso inabalável com valores éticos ao usarem seus conhecimentos e habilidades para influenciar decisões que criam valor para as partes interessadas nas organizações. Essas habilidades incluem a gestão de riscos, a implementação de estratégias por meio de planejamento, orçamento e previsões e o suporte à tomada de decisões

As informações que vêm da contabilidade são usadas como instrumento principal para fundamentar as decisões do administrador, onde conseguem tomar decisões com maior segurança. Um dos instrumentos eficazes na administração de recursos é o planejamento financeiro. Ele traz uma projeção das despesas e receitas da empresa que tem como objetivo demonstrar a situação econômica dela. Com essas informações os gestores sabem quanto recurso tem disponível para investir em um novo projeto, por exemplo (SANTIAGO, 2006). Com isso usa-se a contabilidade como a maior fonte de informações sobre o patrimônio da empresa, permitindo conhecer, todos os fatos que ocasionaram alteração qualitativa ou quantitativa, servindo como alavanca na administração dos negócios e contribuindo para alcançar as metas.

Os insumos básicos para a utilização dos índices para análises que podem ser realizadas na contabilidade gerencial são a Demonstração de Resultado e o Balanço Patrimonial, ambos preparados pela contabilidade (CHÉR, 1991). Ainda de acordo com o autor, a análise destes relatórios auxilia primeiramente o administrador, fornecendo informações necessárias para verificar o funcionamento da empresa, aplicando-se, medidas as quais poderão sanar eventuais problemas detectados. Para demonstrar a situação da empresa, pode-se citar o Balanço Patrimonial, levando em consideração a movimentação financeira da empresa, podendo fornecer informações válida para tomada de decisão.

Segundo LACERDA (2006), algumas ferramentas podem ser utilizadas pela contabilidade gerencial com mais segurança e confiabilidade para tomada de decisões e planejamento, conforme Quadro 03, onde encontram-se as ferramentas utilizadas e suas funções: o Balanço Patrimonial (BP), Plano de Contas, Centro de Custos, Fluxo de Caixa e Indicadores Econômico –Financeiro.

**Quadro 03 - Tipos de Ferramentas Gerenciais e suas Funções**

Tipos de ferramentas	Funções
Balanço Patrimonial (BP)	É através dele que observam-se os ativos (bens e direitos) e passivos (obrigações) da empresa em um determinado momento.
Plano de Contas (PC)	Usada de forma estruturada e cronologicamente organizada, permitindo entendimento fácil para o setor contábil, contas a receber, caixa, contas a pagar.
Departamento de Custos	Influenciam diretamente no desenvolvimento da empresa. São valores usados pela empresa para desenvolver suas atividades.
Demonstração de Resultado do Exercício	É esta ferramenta que permite um resumo das operações realizadas pela empresa. Demonstrationo lucro ou prejuízo que a mesma obteve.

Tipos de ferramentas	Funções
Fluxo de Caixa	Controla entradas e saídas da empresa, bem como a sua saúde financeira, capacidade de pagamento e prazos para recebimentos.
Indicadores Econômico-Financeiros	São índices, como de liquidez, de endividamento e de lucratividade. Calculados utilizando relações entre contas ou grupos de contas, que tem como finalidade evidenciar aspectos econômicos e financeiros da empresa para auxiliar na tomada de decisões do gestor.
Orçamento	O orçamento empresarial permite o antecipação da situação da empresa, sua capacidade de gerar lucro ou prejuízo para o período analisado e a taxa de retorno sobre o investimento, sua atuação é diária dentro da empresa, analisando as atividades de venda, e gastos de capital com produção e compras durante o período planejado.

Fonte: Assis et al. (2017, p.4) elaborado com bases a partir de Padoveze (2003) e Zdanowicz (1995).

O Quadro 03 apresenta as principais ferramentas utilizadas pela contabilidade gerencial e suas funções. Essas ferramentas trazem dados fundamentais para auxiliar na tomada de decisão dos gestores. Ter informações claras sobre o ativo e o passivo da empresa, seu fluxo de caixa com informações das entradas e saídas, índice de endividamento, entre outros fatores, permite aos gestores planejar antecipadamente suas ações baseadas em dados reais e relevantes.

### 3 MÉTODO DE PESQUISA

Nessa sessão foi apresentada a metodologia de pesquisa mais adequada usada para se alcançar os objetivos que foram propostos neste trabalho. O método inicialmente adotado para o presente projeto foi uma pesquisa bibliográfica, conforme Fonseca (2002 p.32) esse tipo de pesquisa:

É feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de web sites. Qualquer trabalho científico inicia-se com uma pesquisa bibliográfica, que permite ao pesquisador conhecer o que já se estudou sobre o assunto.

Quanto aos objetivos, esta pesquisa utilizou o método descritivo, porque analisou as ferramentas da contabilidade gerencial junto às pessoas responsáveis por este setor, no universo das empresas pesquisadas. Segundo Triviños (2009) na pesquisa descritiva é definida como exatidão dos fatos e fenômenos de uma determinada realidade, e a mesma é utilizada para que se possa conhecer melhor os valores e características do assunto em estudo.

Para Alves-Mazzotti (1998), os exemplos mais comuns de estudos descritivos são os que focam um indivíduo, um pequeno grupo, um evento ou uma instituição.

Sobre estudo qualitativo, Richardson (1999, p. 102) destaca que:

O objetivo fundamental da pesquisa qualitativa não reside na produção de opiniões representativas e objetivamente mensuráveis de um grupo; está no aprofundamento da compreensão de um fenômeno social por meio de entrevistas em profundidade e análises qualitativas da consciência articulada dos atores envolvidos no fenômeno.

Por esse motivo, a validade da pesquisa não se dá pelo tamanho da amostra, como na pesquisa quantitativa, mas, sim, pela profundidade com que o estudo é realizado. A estratégia de estudo foi o estudo de casos múltiplos, permitindo maior profundidade do estudo ultrapassando a singularidade da análise única e tornando o estudo mais robusto (YIN, 2015). A pesquisa teve o intuito de fornecer a compreensão sobre a importância da contabilidade

gerencial, afim de evidenciar sua grande importância nos processos de tomada de decisão para os diretores, administradores e gestores das organizações.

Os casos foram escolhidos como objetos de estudo pelo seu porte e forma como realiza a contabilidade, além da acessibilidade as informações. Buscou-se empresa de médio porte, cuja contabilidade seja realizada externamente, por escritório de contabilidade, já que empresas que possuem um departamento contábil próprio, naturalmente fornecem mais informações e relatórios aos gestores. Dessa forma, o objeto desse estudo são empresas de médio porte localizadas na Região Norte do Rio Grande do Sul.

O instrumento de coleta de dados, ocorreu por meio da aplicação de um questionário com perguntas abertas e fechadas, aplicado para os gestores responsáveis pela tomada de decisão das empresas de médio porte, sujeitos da pesquisa. O instrumento foi elaborado a partir do referencial teórico abordado e, posteriormente foi validado pelo Controller de uma empresa de grande porte, onde contabilidade gerencial já está internalizada.

A análise dos resultados da pesquisa foi feita perante as respostas provenientes deste questionário, o qual foi enviado via e-mail, com isso comparando as respostas com o referencial teórico abordado.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 Caracterização das Empresas Pesquisadas

As principais características das empresas participantes da pesquisa, são expostas no Quadro 04. A fim de preservar a identidade das mesas, o nome das empresas foram substituídos por nomes fictícios. Assim, identificadas como empresas A, B, C, D, E e F.

Quadro 04. Características das empresas pesquisadas

Empresa	Segmento	Porte	Regime de Tributação	Contabilidade interna/externa
Empresa A	Indústria de plásticos rotomoldados	Médio	Lucro Presumido	Externa
Empresa B	Industria de Empilhadeira	Médio	Lucro Real	Externa
Empresa C	Indústria Metalúrgica	Médio	Lucro Presumido	Externa
Empresa D	Indústria Metalúrgica	Médio	Lucro Real	Externa
Empresa E	Posto de Combustível	Médio	Lucro Real	Externa
Empresa F	Indústria	Médio	Lucro Presumido	Externa

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

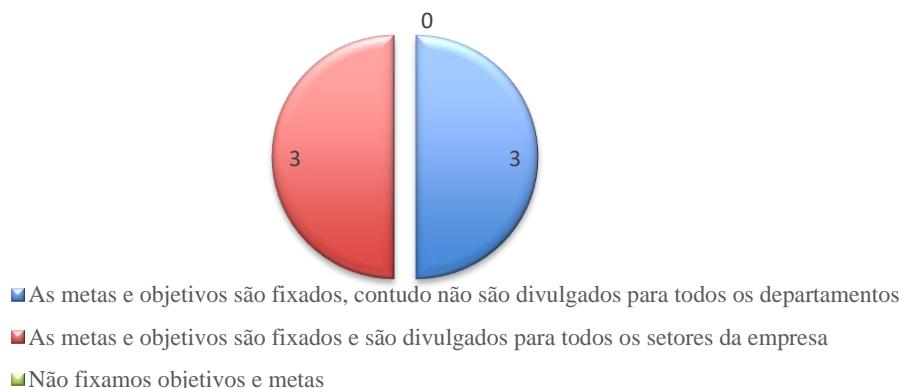
Analizando o Quadro 04, observam-se que as empresas participantes da pesquisa são todas de médio porte, sendo que cinco são do segmento industrial (Empresas A, B, C, D e F) e uma empresa é do segmento de comércio de combustíveis (Empresa E). Todas as empresas pesquisadas são de médio porte, cuja natureza jurídica é Sociedade Limitada e sua contabilidade é realizada externamente por meio de um escritório de contabilidade. Inclusive foram características definidas para seleção dos casos a serem estudados, visto que para fins de comparação da utilização da contabilidade gerencial, é necessário que as empresas tenham o mesmo porte e estejam realizando sua contabilidade todas internamente ou externamente.

Quanto ao regime de tributação, as Empresas A e C e F são tributadas pelo Lucro Presumido, enquanto a empresa B, D e E pelo Lucro Real.

#### 4.2 Controles da Contabilidade Gerencial

Como o objetivo principal da contabilidade gerencial consiste no planejamento, controle e tomada de decisão, primeiramente foi investigado o funcionamento no processo de planejamento e tomada de decisão das seis empresas investigadas. Por meio do Gráfico 01, pode ser verificado que 50% das empresas, caracterizadas como as Empresas A e B e C, possuem metas e objetivos bem definidos, onde todos os objetivos são fixados e divulgados para todos os setores da empresa, com isso há participação coletiva no planejamento e controle. Já as outras 50%, empresas D, E e F são fixadas metas e objetivos, porém, os mesmos não são divulgados a todos os departamentos, dessa forma, entende-se que a gestão é mais centralizada.

Gráfico 01. Planejamento e tomada de decisão: fixação de objetivos e metas



Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Além disso, complementando as informações do Gráfico 01, a Empresa A, afirma que “há metas para todas as áreas, com acompanhamentos mensais, trimestrais, semestrais e anuais” e o gestor da Empresa C comenta que as metas são revisadas a cada dois anos. Já a Empresa D destaca que no momento “o planejamento estratégico da empresa está sendo retomado, consequentemente, objetivos e metas estão sendo traçados”; ainda, na Empresa E “fizemos reuniões semanalmente para definir estratégias para alcançar os objetivos”, já a Empresa F afirma não tem um planejamento estratégico para definição de metas de objetivos, porém definem objetivos e metas que não são divulgados a todos os setores da empresa.

As seis empresas estudadas apresentam uma estrutura organizacional dividida por departamentos, onde cada departamento é gerido por um responsável. Esse também, é um critério que permite a gestão por área de responsabilidade, facilitando a aplicação de controles gerenciais.

Dante da importância dos relatórios gerenciais para a tomada de decisão Lacerda (2006), considera que algumas ferramentas podem ser utilizadas pela contabilidade gerencial com mais segurança para tomada de decisões e planejamento trazendo informações confiáveis. Diante disso, foi questionado, de forma objetiva, por meio de questões fechadas, os relatórios utilizados pelas empresas pesquisadas. Além disso, foram elaboradas questões abertas solicitando quais outros relatórios as empresas utilizam para controle gerencial, emergindo assim, outros controles gerenciais, além dos mencionados no referencial teórico, que são controles que as empresas fazem uso e que auxiliam em sua gestão e tomada de decisão.

Apresentam-se no Quadro 05 e no Quadro 06, contendo informações sobre os relatórios que cada empresa utiliza.

Quadro 05. Ferramentas de Controle Gerencial utilizadas pelas empresas pesquisadas

Tipos de relatórios	Empresas					
	A	B	C	D	E	F
Balanço Patrimonial (BP)	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM
Demonstração de Resultado do Exercício (DRE)	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM
Análise Vertical e Horizontal	SIM	SIM	NÃO	SIM	NÃO	NÃO
Índices de Liquidez	SIM	SIM	NÃO	NÃO	SIM	NÃO
Índices de Endividamento	SIM	SIM	NÃO	NÃO	SIM	NÃO
Índices de Lucratividade	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	NÃO
Departamentos de Custos	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Com base no Quadro 05, nota-se que as empresas A e B utilizam todos os relatórios questionados, para realização de controle gerencial e tomada de decisão, o Balanço Patrimonial, a DRE, realizam análise vertical e horizontal de suas demonstrações contábeis, indicadores econômico-financeiros (índices de liquidez; endividamento e lucratividade) e possui uma estrutura de custos dividida em departamentos. A Empresas E, apresenta todos os controles mencionados, exceto a realização das análises vertical e horizontal. De outro lado, as Empresas D e F não realizam análises de indicadores econômico-financeiros, além da Empresa F também não realizar análise horizontal e vertical. A Empresa C é a que menos utiliza controles gerenciais, utilizando apenas os índices de lucratividade e a estrutura de custos com departamentalização.

Para complementar as informações da utilização dos controles gerenciais pelas empresas estudadas e tirar conclusões mais assertivas, apresenta-se o Quadro 06.

Quadro 06. Ferramentas para Controle Operacional e outros Controles de Gestão

Empresas	Ferramentas de Controle Operacional.	Outros Controles de Gestão
Empresa A	ERP acompanhamento planejado x realizado	Planejamento/Orçamento
Empresa B	Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)	Volume de Vendas, Margem de Contribuição, Produtividade
Empresa C	Nenhum	Relatório de Produtividade e Custos
Empresa D	ERP TOTVS - controle operacional financeiro e fiscal; ISO 9001; Indicadores de desempenho	Balancetes analíticos mensais outros relatórios gerenciais resumidos
Empresa E	Relatórios específicos de cada área, desenvolvidos para a empresa	Contas a pagar e a receber, análise de mercado, indicadores de vendas e controle de clientes, outros relatórios fiscais e de operação
Empresa F	Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC).	Relatório de vendas por segmento, custos fixos e variáveis e análise de balancete trimestral

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Quando questionado se as empresas possuem outras ferramentas para controle operacional, assim como, outros controles de gestão, conforme exposto no Quadro 06, a Empresa A utiliza o planejamento/orçamento, realizando a gestão entre o realizado e o planejado por meio de um software ERP, que permite a integração dos relatórios e auxilia na gestão. A Empresa B utiliza a própria DRE, além de outros controles como volume de vendas, margem de contribuição e lucratividade. Já a empresa C, afirma não utilizar nenhuma

ferramenta para controle operacional, porém quando questionados sobre outros relatórios gerenciais relevantes, utilizados para tomada de decisão, a empresa afirma utilizar relatórios de produtividade e custos.

A Empresa D realiza o controle operacional, financeiro e fiscal por meio do software ERP TOTVS, também utilizam a ISO 9001 como ferramenta de controle e indicadores de desempenho da empresa. Além dessas ferramentas de controle, utiliza Balancetes analíticos mensais outros relatórios gerenciais resumidos.

A Empresa E utiliza Relatórios específicos de cada área, desenvolvidos para a empresa, para realização do controle operacional, além dos controles de contas a pagar e a receber, análise de mercado, indicadores de vendas e controle de clientes, outros relatórios fiscais e de operação.

Por fim, a empresa F mencionou como ferramenta de controle operacional, a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) e como outros controles utiliza relatório de vendas por segmento, custos fixos e variáveis e análise de balancete trimestral.

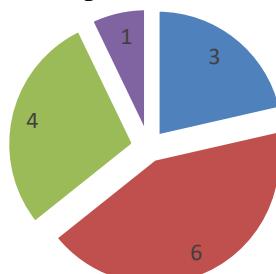
Nota-se uma carência na utilização dos índices econômico-financeiros, principalmente os de liquidez e endividamento, que são utilizados apenas por metade das empresas pesquisadas (A, B e E) e nas análises horizontal e vertical (A, B e D). Esses índices são de grande relevância para as empresas e considerados como algumas das principais ferramentas da contabilidade gerencial.

Por outro lado, destacam-se a utilização de indicadores de desempenho na empresa D, análises de produtividade e custos nas empresas B e C, utilização de sistemas de informação gerencial ERP, que permite a integração entre as informações contábeis, financeiras e fiscal, nas empresas A e D. Também cabe mencionar o demonstrativo de Fluxo de Caixa utilizado pela empresa F. Todos esses controles são de grande importância para aplicação da contabilidade gerencial e tomada de decisão.

#### 4.3 Importância da Contabilidade Gerencial para Decisão

Para demonstrar os principais mecanismos utilizados pelos gestores das empresas investigadas para tomada de decisão, apresenta-se o Gráfico 02.

Gráfico 02 - Mecanismos utilizados para tomada de decisão



- Relatórios elaborados pelos próprios gestores
- Relatórios/informações pela contabilidade e contabilidade gerencial
- Experiência do proprietário
- Outros

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Analizando o Gráfico 02 nota-se que todas as empresas pesquisadas utilizam relatórios e informações elaborados pela contabilidade e pela contabilidade gerencial, demonstrando a importância atribuída pelas empresas a essas informações para tomada de decisão. Como segundo mecanismo mais utilizado pelos gestores para tomada de decisão destaca-se a

experiência do proprietário, sendo verificada nas empresas A, B, D e E. Metade das empresas investigadas, Empresas B, D e E, utilizam relatórios elaborados pelo próprios gestores. Além disso, a Empresa F destaca, na opção outros que “os relatórios são sugeridos pelo gestor (ele solicita as informações) porém são desenvolvidos pela contabilidade gerencial da empresa”

Com relação a realização de reuniões entre gestores para discussão de resultados dos relatórios e indicadores e se as mesmas auxiliam no processo decisório, as empresas investigadas foram unânimes em afirmar que realizam reuniões para checagem de ações e ajustes de metas, análise do desempenho e que as mesmas são utilizadas no processo decisório, conforme descrito pelas mesmas:

“Sim, são realizadas mensalmente e tornam-se uma das principais referências de ajustes de metas, de tomada de decisões a curto e médio prazo e revisão das previsibilidades” (Empresa A);

“(...) reuniões mensais e trimestrais, auxiliam processo decisório, auxiliam porque norteiam as ações e desdobramentos com a equipe, reforçando as ações que estão dando certo e correção nas que o desempenho estão ruins” (Empresa B);

“São realizadas reuniões e destas são criados planos de ações para busca das melhorias” (Empresa C).

“São realizadas reuniões mensais para a apresentação dos IC’s (Indicadores de Desempenho da Empresa) e reuniões com a contabilidade para apresentação dos relatórios mensais. Toda forma de divulgação de resultados auxilia na tomada de decisão e quanto mais claro for a apresentação, melhor será o entendimento” (Empresa D);

“Sim, são feitas reuniões regularmente para tratar dos processos e melhorias.” (Empresa E);

“São realizadas reuniões entre um dos gestores (o que está mais envolvido neste processo de análise) e o profissional contábil da empresa para uma análise mais aprofundada e posteriormente os gestores se reúnem para o repasse das informações e tomada de decisões” (Empresa F).

Quando questionado sobre a importância dos relatórios fornecidos pela contabilidade Gerencial para as empresas investigadas, a Empresa A afirma:

Extremamente importantes, pois na sua elaboração (Previsão, Planejamento), permite uma reflexão acerca do negócio como um todo, da viabilidade da operação e em quais níveis. No acompanhamento mensal, reflete o realizado e permite identificar os erros e acertos da gestão, buscando corrigir ou alinhar para um resultado desejado, sempre visando manter a saúde financeira do negócio e da gestão necessária para cada período, com seus desafios.

Para a Empresa B: “São muito importantes, é através do DRE que norteamos as nossas ações internas sempre em busca de melhorias e resultados melhores”. A Empresa E também concorda “com certeza, pois muitos dos erros são pegos no processo gerencial, muitas melhorias são requisitadas também nesse processo, por isso é imprescindível o uso destas ferramentas gerenciais”. A Empresa F enfatiza a importância dos relatórios fornecidos pela contabilidade gerencial, destacando “são importantes pois é através deles que os gestores analisam a saúde financeira da empresa. Os relatórios fornecidos são fundamentais para a tomada de decisões”.

Por outro lado, a Empresa C afirma que “hoje ainda não temos essa cultura”, dessa forma, entende-se que embora a Empresa C tenha concordado que utiliza como mecanismo para tomada de decisão relatórios da contabilidade gerencial, entende-se que ela não está utilizando dados da Contabilidade Gerencial para tal. Quanto a empresa D, seu gestor afirma: “sim, todos são importantes, porém creio que deve existir uma análise mais crítica por parte da

contabilidade, a fim de auxiliar a empresa a seguir um rumo melhor”. Embora a empresa entenda que esses relatórios são importantes, sente falta de uma análise mais aprofundada da contabilidade.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa buscou analisar a importância da utilização da Contabilidade Gerencial na tomada de decisões evidenciando a sua relevância no planejamento e controle em empresas de médio porte localizadas na região Norte do Rio Grande do Sul.

A aplicação da pesquisa contou com a participação do responsável pelo setor de Contabilidade Gerencial das empresas, com o objetivo de identificar os controles que fazem parte da Contabilidade Gerencial, bem como sua utilização e importância.

Através da realização da análise dos dados, observou-se que as empresas possuem uma divisão por departamentos, o que facilita para elaboração dos relatórios gerenciais e quanto ao processo de fixação de objetivos, as empresas possuem metas e objetivos fixados, contudo somente metade das investigadas divulgam para a equipe interna. Considerando que as mesmas possuem contabilidade fiscal externa, exigem assim, relatórios que possam ser utilizados como base para o planejamento e controle, onde cada uma se utilizam desses relatórios de diferentes formas, sendo que o relatório de custos foi citado por todas as empresas estudadas.

Além destes relatórios as empresas citaram ferramentas para Controle Operacional e outros Controles de Gestão, como, o planejamento/orçamento, realizando a gestão entre o realizado e o planejado por meio do software ERP, que permite a integração dos relatórios e auxilia na gestão. A própria DRE, além de outros controles como volume de vendas, margem de contribuição e lucratividade, relatórios de produtividade e custos, controle operacional, financeiro e fiscal por meio do software ERP TOTVS, também utilizam a ISO 9001 como ferramenta de controle e indicadores de desempenho da empresa, balancetes analíticos mensais outros relatórios gerenciais resumidos, os controles de contas a pagar e a receber, análise de mercado, indicadores de vendas e controle de clientes, outros relatórios fiscais e de operação e também a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) e como outros controles utiliza relatório de vendas por segmento, custos fixos e variáveis e análise de balancete trimestral.

Percebeu-se uma carência na utilização dos índices econômico-financeiros, principalmente os de liquidez e endividamento, que são utilizados apenas por metade das empresas pesquisadas (A, B e E) e nas análises horizontais e verticais (A, B e D). Esses índices são de grande relevância para as empresas e considerados como algumas das principais ferramentas da contabilidade gerencial.

Portanto, diante do exposto, as empresas que possuem Contabilidade Gerencial, tomam decisões e elaboram cenários com mais segurança, pois acompanham minuciosamente seus relatórios. Notou-se, que todas as empresas pesquisadas utilizam relatórios e informações elaborados pela contabilidade e pela contabilidade gerencial, demonstrando a importância atribuída pelas empresas a essas informações para tomada de decisão.

Apresenta-se como limitação desta pesquisa o fato de analisar empresas com contabilidade externa e de médio porte, com perguntas genéricas, pois as mesmas utilizam dados gerenciais como estratégia da empresa, assim não permitindo, generalização para todas as empresas de médio porte. Dessa forma, sugere-se para pesquisas futuras a ampliação do número de empresas para que possa ser feito um comparativo, utilizando-se dos referenciais

teóricos abordados. Sugere-se também, a realização de pesquisas quantitativas relacionadas ao tema, de forma a obter a generalização dos resultados.

## REFERÊNCIAS

- AHRENS, T. Management Controls that Anchor other Organizational Practices. **Contemporary Accounting Research**, v. 35, n. 1, p. 58-86, 2018.
- ALVES-MAZZOTTI, A. J.; GEWANDSZNAJDER, F. **O método nas ciências naturais e sociais: pesquisa quantitativa e qualitativa**. São Paulo: Pioneira, 1998. p. 179-188.
- ARMITAGE, H.M.; WEBB, A.; GLYNN, J.O uso de técnicas de contabilidade gerencial por pequenas e médias empresas: **Um estudo de campo da prática canadense e australiana**. Perspectivas contábeis: v. 15, n. 1, p. 31-69, 2016.
- ASSIS, A; OLIVEIRA, ;. MARIANO, F. de O; LEITE, A.S; PIANSOLI,U.P.S. Como são utilizadas as ferramentas Gerenciais em micro e pequenas empresas de agroturismo. Espírito Santo- ES: **II Jornada de Iniciação Científica**, 2017.
- ATKINSON, A. A. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000, p.36.
- ATKINSON, A. A.; KAPLAN, R. S.; MATSUMURA, E. M.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- ATRILL, P.; MCLANEY, E. **Contabilidade gerencial para tomadas de decisão**. 1<sup>a</sup> ed. São Paulo. Saraiva. 2014.
- CHÉR, R. **A gerencia das pequenas e médias empresas: o que saber para administrá-las**, 2ed. rev. e ampl. São Paulo: Maltese, 1991
- CHING, Y. H. **Contabilidade gerencial**: Novas práticas contábeis para a gestão de negócios, São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.
- CREPALDI, S.A.; CREPALDI, G. S. **Contabilidade Gerencial teórica e prática**. Editora Atlas. São Paulo 7<sup>a</sup> ed. 2014.
- ELDENBURG, L. G.; WOLCOTT, S. K. **Gestão de custos: como medir, monitorar e motivar o desempenho**. LTC . Rio de Janeiro. 2007.
- FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. p.32.
- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade Gerencial**. 14. Ed. Porto Alegre : AMGH, 2013
- HORNGREN, C. T. **Contabilidade Gerencial**. Charles T. Horngren, Willian O. Stratton. São Paulo. 12<sup>a</sup> ed., 2004.
- IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade gerencial: da teoria à prática**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2020.

JONES, G. R.; GEORGE, J. M. **Administração contemporânea**. Tradução: Maria Lúcia G. L. Rosa. 4<sup>a</sup> edição. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

LACERDA, J. B. A Contabilidade como Ferramenta Gerencial na Gestão Financeira das Micro, Pequenas e Médias Empresas (MPMEs): Necessidade e Aplicabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 160, 2006. p.39-53.

MARION, J. C. **Contabilidade empresarial**. 14<sup>o</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARQUES, W. L. **Contabilidade Gerencial à necessidade das Empresas**. 2<sup>a</sup> edição. Paraná: Cidade, 2004.

PADOVEZE, C. L; BENEDICTO, G. C. de. Cultura Organizacional: análise e impactos dos instrumentos no processo de gestão. Encontro Nacional de Pós Graduação e Pesquisa em Administração – **ENANPAD**. Atibaia, 2003.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil**. 7<sup>a</sup> ed. São Paulo. Atlas. 2010.

PEREIRA, M.C.C. Empresas de serviços contábeis: condicionantes estratégicas para uma atuação empreendedora. **Pensar Contábil**, v. 7, n.29, s/p, 2005.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTIAGO, M. F. **O efeito da tributação no planejamento financeiro das empresas prestadoras de serviços: um estudo de caso de desenvolvimento regional**. 2006. 139f. Dissertação de Mestrado – Universidade de Taubaté, 2006.

SANTOS, V; BENNERT, P; FIGUEIREDO G. H; BAUREN, I.M: **O uso dos Instrumentos de Contabilidade Gerencial em Pequenas e Médias Empresas e seu Fornecimento pelo Escritório de Contabilidade**. Rio de Janeiro, v. 20, n. 71, p. 53-67, jan/abr. 2018

SILVA, D. S. da; GODOY, J. A. de; CUNHA, J. X; NETO, P.C: **Manual de Procedimentos contábeis para Micro e Pequenas Empresas**. Conselho Federal de Contabilidade. SEBRAE. 5<sup>a</sup> Edição, 2002.

SOUTES, D.O. Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. **Dissertação** (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

TRIVIÑOS, A.N.S. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais: a Pesquisa Qualitativa em Educação – O Positivismo, A Fenomenologia, O Marxismo**. 5 ed. 18 reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.p.110.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**.5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.