

UMA REVISÃO DO STATUS DA PRÁTICA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS NO CENÁRIO BRASILEIRO: EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS DE PESQUISAS REGIONAIS E NACIONAIS INTERPRETADAS SOB O ENFOQUE DA VELHA ECONOMIA INSTITUCIONAL (OIE)

Ademilson Rodrigues dos Santos
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
UNIVERSIDADE ESTADUAL DE LONDRINA

Lauro Brito de Almeida
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

RESUMO

Estuda as características identificadas nos estudos sobre práticas de contabilidade de custos realizados no cenário brasileiro e os interpreta sob o enfoque da OIE. Realizou-se pesquisa bibliográfica e levantamento das pesquisas sobre práticas de contabilidade de custos, e análise descritiva dos resultados. Constatou-se que diante das diferentes regiões em que as pesquisas foram empreendidas, diferentes setores econômicos e outras peculiaridades, os resultados indicam que as práticas contábeis gerenciais tradicionais predominam, mesmo com a evolução social, política, científica, tecnológica, educacional, argumentos comuns da Teoria Econômica Neoclássica para justificar a necessidade de as organizações empreenderem mudanças nos seus sistemas gerenciais. As “modernas” práticas carecem de evidências empíricas que indiquem utilização mais expressiva no cenário nacional. Infere-se que a implementação de novas práticas gerenciais não pode ser entendida somente pela racionalidade da abordagem neoclássica, prática predominante nas pesquisas analisadas. Conclui-se que a prática contábil gerencial pode ser melhor entendida como o resultado de processos (evolutivos) onde os hábitos e rotinas empreendidos dão coerência e significado à conduta organizacional por procedimentos institucionalizados convertendo-se com o tempo em uma parte aceita da atividade organizacional, inquestionável, segundo as disposições da OIE, contrário ao processo de mudança revolucionário (crítico) da economia neoclássica.

Palavras-chave: Teoria Institucional. Contabilidade de Custos. Práticas Gerenciais.

1 INTRODUÇÃO

As pesquisas relacionadas à investigação das práticas de contabilidade de custos e contabilidade gerencial no cenário brasileiro objetivam, de uma forma explícita ou não, verificar qual a aderência conceitual das práticas às teorias recomendadas e referendadas pela literatura contábil, nos seus livros-texto, artigos, dissertações e teses sobre Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial. Para Frezatti (2004), aderência conceitual significa que a entidade utiliza conceitos e componentes definidos na literatura da área contábil nas mais diferentes intensidades possíveis.

Porém, destacam Frezatti (2004) e Guerreiro, Pereira e Lopes (2004), as pesquisas empíricas constatarem que existe atualmente um aparente paradoxo no que diz respeito à prática da contabilidade gerencial. Apesar de fatores indutores e facilitadores do ambiente externo e do rol de novas técnicas e procedimentos à disposição dos gestores empresariais, o que se observa efetivamente, na prática, é o baixo grau de implementação de novas técnicas e procedimentos contábeis gerenciais nas empresas, ou seja, a Contabilidade de Custos e a Contabilidade Gerencial pouco têm se modificado.

A exposição a cenários econômicos distintos em função dos setores de atividade em

que atuam, ensejando maior ou menor concorrência, nível tecnológico necessário para a produção ou prestação de serviços, especialização da mão-de-obra, fonte de matéria-prima, mercado consumidor, missão da empresa, visão dos administradores, pressões político-sociais e inúmeros outros fatores deveriam imprimir uma forma de atuação e aderência diferenciada às práticas gerenciais concernentes com as recomendações teóricas.

No entanto, esse comportamento parece não estar presente nas empresas brasileiras como destacam os estudos de Ott (1997), Mossambani (2000), Souza (2001), Barbosa (2004), Frezatti (2004), Machado e Souza (2006) dentre outros, do mesmo modo, também não é observado em empresas internacionais como destacam Askarany (2004), na Austrália; Cinquini (1999), na Itália; Abdel-Kader e Luther (2002), no Reino Unido, para citar apenas alguns estudos. Consta-se uma falta de aderência conceitual das empresas quanto às novas abordagens conceituais apresentadas pela teoria.

As explicações para a divergência entre a teoria e as práticas contábeis se inserem no contexto da Teoria Neoclássica, normativa, cujos pressupostos são a racionalidade econômica e o equilíbrio de mercado, os quais constituem as bases para compreender as práticas de contabilidade de custos e contabilidade gerencial e também na orientação e no desenvolvimento de sistemas contábeis gerenciais. Por outro lado, os estudos da estabilidade e mudança na contabilidade gerencial podem ser explorados sob diversas abordagens tais como a Teoria Institucional, Teoria da Contingência e a Teoria da Estruturação, dentre outras.

Guerreiro, Pereira e Lopes (2004) realizaram estudo teórico, fundamentado em Burns e Scapens (2000) e outros com a mesma abordagem, buscando refletir sobre o paradoxo da estabilidade dos sistemas de contabilidade gerencial, ou seja, porque as organizações, na prática, utilizam muito pouco, a base conceitual disponível. Estudo teórico fundamentado na Teoria Institucional, mais precisamente utiliza o enfoque da OIE. Os autores apresentam críticas à Teoria Neoclássica e concluem, segundo a abordagem da OIE, que a contabilidade gerencial praticada pelas empresas é uma instituição formada a partir de hábitos e rotinas que dão sentido aos relacionamentos dos grupos dentro da organização.

Guerreiro, Pereira e Lopes (2004) concluem que as organizações, segundo a teoria da OIE, não utilizam em larga escala as novas abordagens de contabilidade gerencial porque os processos de institucionalização dos novos conceitos efetivamente não ocorreram. Complementam que o tema da estabilidade e da mudança nos sistemas de contabilidade gerencial tem sido pouco explorado em pesquisas no Brasil, mas, por outro lado, constitui-se em tema relevante de pesquisas acadêmica no exterior, principalmente na Europa.

Desse modo, este estudo busca dar continuidade ao realizado por Guerreiro, Pereira e Lopes (2004) no cenário nacional e levantar conhecimentos para que outros pesquisadores empreendam trabalhos dentro da mesma abordagem. Diante desse contexto, e tendo como base os estudos de Burns e Scapens (2000), Scapens (2006) e a abordagem da OIE, busca-se resposta para a seguinte questão de pesquisa: quais são as características identificadas nos estudos sobre práticas de contabilidade de custo realizados no cenário brasileiro frente os pressupostos da OIE? O objetivo é identificar quais são as características dos estudos sobre práticas de contabilidade de custo realizados no cenário brasileiro frente aos pressupostos da OIE.

Este artigo está dividido, além desta introdução, em mais seis seções: a segunda seção apresenta a discussão sobre a Velha Economia Institucional; terceira, a metodologia da pesquisa; quarta, a discussão e análise dos resultados da pesquisa; quinta, as considerações finais sobre os resultados da pesquisa; sexta, as considerações finais sobre o estudo; sétima, as referências utilizadas.

1.1 Velha Economia Institucional (OIE)

A OIE oferece um novo arcabouço conceitual para explicar a estabilidade e mudança nas práticas contábeis gerenciais. Portanto, o objetivo desse enfoque é introduzir na análise as dimensões sociais, políticas e culturais para entender a estabilidade e mudança no desenvolvimento das práticas contábeis, rejeitando-se os pressupostos de racionalidade econômica e equilíbrio de mercado. A empresa é a unidade de análise, não a conduta racional maximizadora dos tomadores de decisões individuais. Concentra-se na mudança econômica, mais que no equilíbrio econômico da teoria neoclássica.

Para Burns e Scapens (2000), o ponto de partida é entender as práticas contábeis como rotinas institucionalizadas para a investigação em contabilidade gerencial. Esquece-se a visão de que as práticas representam ou deveriam representar procedimentos racionalmente ótimos para a maximização da riqueza do acionista. Na prática cada uma das instituições é regida por seu próprio conjunto de regras ou normas de funcionamento, que mudam constantemente e indicam o que pode, deve ou não deve ser feito, ou obriga os indivíduos a fazer, por meio de estímulos e sanções. Portanto, os desejos dos indivíduos atuam, mas são controlados e guiados pelas instituições.

Como interpretam Gómez Chiñas (2002, p. 84) o institucionalismo toma como inadequados os pressupostos da competência perfeita (informação perfeita, preços dados, racionalidade, equilíbrio, maximização, escassez, preferências ótimas do consumidor, mecanismo de mercado e alocação através deste dos recursos escassos). No seu lugar sugere que a ciência econômica construa seus pressupostos a partir do que prevalece no mundo real: monopólio e oligopólio, informação imperfeita, poder político para a alocação, condutas não somente maximizadoras de riqueza; também introduz as instituições como fatores determinantes do desempenho da economia.

Para Scapens (1994), a conduta humana não pode ser reduzida às escolhas e decisões de indivíduos isolados, as circunstâncias são em parte conseqüências da ação individual, os indivíduos são moldados pelas circunstâncias, incluindo a sua interação com outros indivíduos; os fatores que explicam a conduta humana não podem ser reduzidos *a priori* a nenhuma hipótese geral, abstrata ou não-histórica. Nenhum pressuposto sobre a racionalidade pode eliminar a necessidade do conhecimento da conduta humana, fundada em seu contexto institucional e cultural.

Gómez Chiñas (2002, p. 88) esclarece: os institucionalistas consideram o sistema econômico algo mais que a soma de suas partes, têm como princípio fundamental de análise o enfoque holístico, mais que o individualismo atomístico, observam a atividade econômica como um fenômeno social e estão interessados na sua relação com as instituições sociais. Consideram o sistema econômico como um subsistema de um sistema maior, social e cultural. Para eles o ser humano é um produto cultural, influenciado e influenciável, atuando em um processo cultural envolvente.

Desenvolvido um conjunto de conhecimentos rotinizados, os mesmos não poderão ser mudados da noite para o dia. Representam a forma de ser da organização e para que a mudança seja introduzida um conjunto de forças deverá ser equilibrado, onde um dos principais fatores restritivos é o tempo (mudança evolutiva). Nelson e Winter (1982) argumentam que as regras e rotinas são os processos mediante os quais os traços organizacionais são transmitidos através do tempo. Como resultado, as organizações de maneira usual mudam lentamente ao seguir suas próprias rotinas. As atividades rotineiras podem ser consideradas a contrapartida organizacional das destrezas, habilidades individuais.

Gómez Chiñas (2002, p. 89) faz a seguinte interpretação: as regras e rotinas

proporcionam uma memória e são a base para a evolução da conduta organizacional. São o equivalente aos “genes” no processo biológico. Não obstante, a evolução não é a criação de uma conduta ótima, mas sim unicamente a reprodução de condutas através do tempo. Isto é, as rotinas dão forma e coerência social às atividades organizacionais e provêm os “genes” que permitem que os traços sejam transmitidos através do tempo. Distingue-se, desse modo, a mudança evolutiva (rotina) da mudança revolucionária (crítica).

Desse modo, em um sentido geral, a contabilidade gerencial é uma rotina característica da conduta organizacional na maioria das empresas, ou seja, as mudanças em contabilidade gerencial e contabilidade de custos são evolutivas (rotina). Pode-se, dessa forma, perceber que a abordagem revolucionária (crítica) pode levar ao fracasso das tentativas de mudanças de práticas gerenciais. Com destaque Nelson e Winter (1982), a contabilidade é um conjunto altamente estruturado de rotinas. Os orçamentos, o monitoramento do desempenho e os relatórios são produzidos em uma forma regular e rotineira, usando regras e procedimentos claramente especificados.

Gómez Chiñas (2002, p. 89) complementa: as instituições e rotinas criam ordem e estabilidade social através da provisão de informações sobre como se pode esperar que os outros se comportem. Do ponto de vista da “sabedoria convencional” (*conventional wisdom*), Burns e Scapens (2000), a contabilidade gerencial é vista como a provisão de informação para a tomada de decisões; ou mais especificamente, o fornecimento de informações para subsidiar a formação de expectativas e opiniões. Chegam-se as “*taken for granted*”, são as práticas inquestionáveis e representativas do entendimento institucionalizado.

Portanto, as atividades contábeis são como códigos de ação padronizados, ou seja, as regras e procedimentos contábeis proporcionam uma forma de representar os feitos econômicos dos membros da organização de forma que todos consigam decifrá-los, compreendê-los, implementá-los. O desempenho organizacional é reportado, tanto interna como externamente, conforme as regras e convenções contábeis inquestionáveis. As práticas contábeis “rotinizadas” proporcionam um esquema interpretativo para entender as atividades organizacionais, ou seja, são os códigos comuns aos membros do sistema empresa.

Gómez Chinás (2002, p. 91) argumenta: quando as práticas contábeis se convertem em rotinas institucionalizadas, seu papel nos processos organizacionais e na tomada de decisões é reconhecido pelos membros da organização, os significados e categorias contábeis (códigos) serão usados para entender a atividade organizacional, e os potenciais conflitos interorganizacionais serão mediados por mecanismos contábeis. Tal institucionalização nem sempre pode ser rapidamente alcançada, podem surgir conflitos e resistências aos novos sistemas contábeis. Dessa forma, a contabilidade pode ser parte do controle e canalização dos conflitos organizacionais, reais e potenciais.

As rotinas institucionalizadas criam o entendimento de atividades de acordo com um conjunto de práticas e regras contábeis da organização. Essas regras e procedimentos permitem que as atividades contábeis da organização e, em alguma medida, as atividades de tomada de decisões passem de uma geração para outra por processos evolutivos. São os genes plantados e fecundados para que sejam mantidas as características do ser empresa impedindo que mudanças abruptas (críticas) criem um atrito nas inter-relações sociais do sistema institucional e o equilíbrio seja mantido.

2 METODOLOGIA

2.1 Características da Pesquisa

Utilizou-se, para a fundamentação teórica, a pesquisa bibliográfica, buscando a colaboração de vários autores sobre o assunto, a qual, argumenta Gil (2002), se constitui em

levantamento da bibliografia já publicada, em forma de livros, revistas, publicações avulsas e imprensa escrita. Na revisão teórica foram apresentados os argumentos da teoria neoclássica e da velha economia institucional sobre a estabilidade e mudança nas práticas de contabilidade de custos e contabilidade gerencial.

Este estudo caracteriza-se como descritivo, pois como destaca Gil (1999, p. 44) as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Portanto, busca-se descrever as práticas de contabilidade de custos e contabilidade gerencial no cenário brasileiro a partir de estudos já realizados. A descrição é efetuada a partir dos dados levantados nas pesquisas analisadas, os quais são os dados empíricos para as análises deste estudo.

Fez-se um levantamento dos artigos, dissertações e teses sobre práticas de Métodos de Custeio, estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial, relação Métodos de Custeio e Formação de Preço de Venda; práticas de contabilidade de custos e contabilidade gerencial. As fontes de publicação dos estudos analisados são: os artigos do Encontro Nacional de Programas de Pós-graduação (ENANPAD), os Congressos Brasileiros de Custo, os Congressos Internacionais de Custos, Programas de Mestrado e Doutorado e revistas científicas de Contabilidade e Administração.

Depois do levantamento das publicações, procedeu-se à leitura dos resumos dos mesmos para verificar se seriam úteis para o estudo em questão. Constatada a coerência da publicação para o estudo, foi feita a leitura da mesma no todo. Nas leituras foram realizadas as seguintes atividades: levantamento da referência bibliográfica, resumo dos principais achados do estudo e características como tamanho da amostra investigada, setor de atividade das empresas investigadas, objetivo da pesquisa e suas justificativas.

Os resultados das pesquisas foram catalogados utilizando o sistema *Microsoft Excel* como o objetivo de levantar dados comparativos das diversas pesquisas para subsidiar as análises e conclusões deste estudo. A catalogação foi segregada nos seguintes tópicos: amostra, métodos de custeio, experiência com o ABC, métodos de pré-determinação de custos, aplicações gerenciais do custo-padrão. As diversas pesquisas objetos de estudo receberam as nomenclaturas apresentadas no quadro abaixo que as identificam nas análises dos resultados (QUADRO 1).

NOMENCLATURA	PESQUISA	NOMENCLATURA	PESQUISA
RS-1997	Ernani Ott (1997)	PE-2004	Barbosa (2004)
PR-2000	Mossambani (2000)	Brasil-2004	Frezatti (2004)
Brasil-2000	Bernardinelli, Miyabara e Popadiuk (2000)	MG-2005	Soares, Leal e Sousa (2005)
SE-2001/2003	Souza (2001); Souza, Lisboa e Rocha (2003)	SBrasil-2005	Soutes (2005)
Brasil-2002	Nascimento Neto et al. (2002)	PE-2005	Silva (2005)
SC-2003/2004	Coronetti, Beuren e Sousa (2003); Beuren, Sousa e Raupp (2004)	FBrasil-2005	Frezatti (2005)
Brasil-2003	Nascimento Neto e Miranda (2003)	RS-2006	Machado e Souza (2006)

QUADRO 1 – CÓDIGOS DAS PESQUISAS ANALISADAS

FONTE: Os autores

3 DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

3.1 Análise descritiva das pesquisas em análise

Frezatti (2004) discorre que um dos impasses entre teoria e prática em contabilidade gerencial ocorre porque os estudos empíricos, quanto à questão metodológica, estão ainda em um estágio em que existem muitas coisas para serem comprovadas de acordo com as regras aceitáveis do mundo acadêmico. Diferentemente da economia, finanças ou contabilidade financeira, a contabilidade gerencial, intrinsecamente ao foco de seus interesses, tem muitas limitações em termos de tamanho das amostras, confiabilidade de dados internos e a desconfiança por parte dos respondentes internos sobre a real utilidade da pesquisa empírica.

A grande disparidade de amostras investigadas revela que esse paradigma realmente se encontra presente nas pesquisas em contabilidade de custos e contabilidade gerencial o que, para efeitos comparativos, dificulta as análises dos resultados das pesquisas e limitam as suas conclusões e generalizações. De acordo com as afirmações anteriores, o número de empresas investigadas é bastante díspar, pois, destacam-se estudos com um grande número de empresas, em especial RS-1997 e FBrasil-2005, enquanto Brasil-2000, Brasil-2002, RS-2006 investigaram menos de dez empresas cada um (Tabela 1).

A amostra total investigada compreende um total de 734 empresas espalhadas por boa parte do Brasil. Constatou-se que aproximadamente 50% das empresas investigadas pertencem a amostras de empresas no âmbito nacional, na maioria das vezes tendo como base as empresas presentes no Anuário Exame – Melhores e Maiores. O Rio Grande do Sul apresenta-se como o estado brasileiro com o maior número de empresas investigadas 163, 22% do total das empresas investigadas. O Estado do Paraná aparece em segundo lugar com 10%, 72 empresas (Tabela 1).

TABELA 1 – AMOSTRA INVESTIGADA

Código	Nº Empresas	%	Região/Estado	Nº Empresas	%*
RS-1997	154	21%	Brasil	364	50%
PR-2000	72	10%	Rio Grande do Sul	163	22%
Brasil-2000	9	1%	Pernambuco	33	4%
SE-2001/2003	49	7%	Paraná	72	10%
Brasil-2002	9	1%	Minas Gerais	18	2%
SC-2003/2004	35	5%	Sudeste	49	7%
Brasil-2003	81	11%	Santa Catarina	35	5%
PE-2004	12	2%	Total	734	100%
Brasil-2004	76	10%	* Percentuais com arredondamento.		
MG-2005	18	2%	Regiões	Nº Empresas	%
SBrasil-2005	70	10%	Brasil	364	49,59%
PE-2005	21	3%	Sul	270	36,78%
FBrasil-2005	119	16%	Nordeste	51	6,95%
RS-2006	9	1%	Sudeste	49	6,68%
Total	734	100%	Total	734	100%

Fonte: Os autores

O estado de Santa Catarina com 5%, 35 empresas, aparece em terceiro lugar seguido do estado de Pernambuco com 4%, 33 empresas; Minas Gerais com 2%, 18 empresas investigadas, aparece em último lugar. Quanto aos estudos por regiões, verificou-se que na Região Sudeste foram investigadas 49 empresas, 7% do total. A reclassificação por regiões permite verificar que foi investigado um maior número de empresas na Região Sul (270-37%) em detrimento das regiões Sudeste e Nordeste, praticamente empatadas com 7% cada.

3.1.1 Métodos de custeio

O Custeio significa, segundo Martins (2003), apropriação de custos. Horngren, Sundem, Stratton (2004, p. 498) argumentam que os contadores realizam muitos julgamentos

quando mensuram o lucro, e um dos mais importantes é a escolha do método apropriado para calcular os custos dos produtos. Esta afirmativa deveria ser comprovada com evidências empíricas mostrando maior utilização de vários outros métodos de custeio em detrimento do absorção, mas na prática os resultados são bastante divergentes.

Verificou-se que 711 empresas, responderam às questões sobre a utilização de métodos de custeio. Os resultados demonstram que o método de custeio por absorção predomina com 54%-382 seguido do variável ou direto com (34+136+62=232-33%), em terceiro lugar aparece o ABC com 11%-76. Deve-se destacar que os três métodos de custeio mais utilizados estão bem distribuídos nas diversas regiões investigadas. Um destaque especial deve ser dado a MG-2005 onde 14 das 17 empresas investigadas utilizam-se do método de custeio RKW e são indústrias cerâmicas (Tabela 2).

A análise da tabela permite ter uma visão geral das regiões em que as empresas utilizam mais de um método de custeio. O absorção aparece sempre combinado com outro método de custeio para todas as pesquisas realizadas. Pode-se constatar que a maior predominância é a combinação do absorção com o variável direto em todas as pesquisas analisadas; depois o absorção com o ABC em 10 delas. Pode-se constatar *a priori* que a combinação dos métodos de custeio para fins gerenciais é absorção – variável direto – ABC (Tabela 2).

TABELA 2 – UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS DE CUSTEIO

Código	Nº Empresas	Absorção	V/Direto*	Variável	Direto	ABC	RKW	Pleno	Outros	Total**
RS-1997	136	63%	25%	0%	0%	15%	0%	0%	2%	105%
PR-2000	72	50%	0%	46%	3%	0%	0%	1%	0%	100%
Brasil-2000	9	100%	0%	0%	67%	22%	0%	0%	67%	256%
SE-2001/2003	49	80%	0%	20%	0%	6%	0%	0%	0%	106%
Brasil-2002	9	22%	0%	44%	0%	89%	0%	0%	0%	156%
SC-2003/2004	35	69%	0%	0%	37%	11%	3%	0%	17%	137%
Brasil-2003	76	66%	0%	32%	0%	22%	0%	11%	5%	136%
PE-2004	12	83%	0%	42%	0%	17%	0%	0%	0%	142%
Brasil-2004	76	47%	0%	14%	28%	7%	0%	0%	0%	96%
MG-2005	18	6%	0%	0%	6%	0%	78%	0%	6%	94%
SBrasil-2005	70	61%	0%	49%	0%	6%	1%	0%	7%	124%
PE-2005	21	10%	0%	5%	0%	0%	0%	0%	0%	14%
FBrasil-2005	119	29%	0%	10%	16%	9%	0%	0%	0%	65%
RS-2006	9	100%	0%	22%	0%	0%	0%	0%	0%	122%
Total	711	54%	5%	19%	9%	11%	2%	1%	4%	104%

* V/Direto = Variável/Direto

** Total difere porque as empresas podem utilizar mais de um método de custeio.

FONTE: Os autores

O ABC segundo Kaplan e Cooper (1998, p. 94) é um mapa econômico das despesas e da lucratividade da organização baseado nas atividades organizacionais. Um sistema de custeio baseado em atividades oferece às empresas um mapa econômico de suas operações, revelando o custo existente e projetado de atividades e processos de negócios que, em contrapartida, esclarece o custo e a lucratividade de cada produto, serviço, cliente e unidade operacional. Esses argumentos pressupõem, por exemplo, que esse método de custeio representa uma abordagem mais eficiente que o absorção ou mesmo o variável direto.

Como explicar, portanto, a baixa utilização pelas empresas de tão discutido e disseminado método de custeio, uma vez que o ABC tornou-se um dos assuntos mais discutidos em termos acadêmicos nos últimos anos tanto em artigos como teses e dissertações. Do total das publicações em custos do ENANPAD de 1998 a 2003, segundo Cardoso, Pereira e Guerreiro (2004), 50% é sobre o ABC, o que equivale a 16 artigos somente no âmbito desse congresso. Mesmo com a pujança das publicações, a utilização na prática desse método de custeio deixa muito a desejar.

Quanto á baixa utilização do método de custeio ABC (11%-Tabela 3), procurou-se verificar as considerações das empresas investigadas sobre esse método de custeio, ou seja, qual a experiência das empresas com tal método de custeio. Essa questão foi investigada em RS-1997, SE-2001/2003, Brasil-2002 e PE-2004 formando um total de 206 empresas respondentes. Constatou-se que 48% das empresas não se interessavam ou não havia planos de implantação do ABC; 24% estavam avaliando a sua implantação e apenas 14% estavam efetivamente utilizando esse método de custeio.

Em Souza (2001) os respondentes apresentaram argumentos contrários à utilização do ABC e restrições a sua implantação. A relevância das opiniões deve ser analisada frente à quantidade de empresas investigadas, ou seja, 49 subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. Esse fato foi utilizado como argumento pelo autor para justificar a possível presença de artefatos mais sofisticados de contabilidade de custos e contabilidade gerencial. Por outro lado, os resultados são mais coerentes com a idéia de que fatores internos às empresas também exercem influência na escolha de suas ferramentas gerenciais, mais aderentes aos argumentos da OIE.

A suposição de que o fato de serem subsidiárias de empresas multinacionais faria com que as empresas estivessem mais propensas à utilização de ferramentas tidas pela literatura como mais ‘modernas’ também está presente em PE-2004, não obstante somente 12 empresas terem respondido à pesquisa em questão, somente em duas delas foi constatada a utilização do método de custeio ABC. Também, permite-se comprovar a hipótese de Frezatti (2004-5), já comentado, quanto ao problema das amostras investigadas, uma vez que em Brasil-2004, 17-22% utilizam o ABC e em Brasil-2002, 8-89%, enquanto as amostras são respectivamente 76 e 9 empresas (Tabela 3), mostrando que a análise pelos percentuais é enganosa.

TABELA 3 – EXPERIÊNCIA COM O ABC

Código	Nº Empresas	NI	DNI	DAUM	EA	EAI	EU	NR
RS-1997	136	52			45		22	18
SE-2001/2003	49	39	4		3		3	
Brasil-2002	9	1	2	1	0	2	2	1
PE-2004	12	8	1		1		2	
Total	206	100	7	1	49	2	29	19
RS-1997	66,0%	25,1%			21,8%		10,6%	8,6%
SE-2001/2003	23,8%	18,9%	1,9%		1,5%		1,5%	
Brasil-2002	4,4%	0,5%	1,0%	0,5%		1,0%	1,0%	0,5%
PE-2004	5,8%	3,9%	0,5%		0,5%		1,0%	
Total	100%	48%	3%	0%	24%	1%	14%	9%
NI	Não se Interessa / Não há planos de implantação							
DNI	Decidiu não Utilizar / Avaliou e descartou							
DAUM	Decidiu Abandonar a Utilização do Método							
EA	Está Avaliando							
EAI	Está Atualmente Implantando							
EU	Está Utilizando							
NR	Não Respondeu							

FONTE: Os autores

3.1.2 Métodos de pré-determinação de custos

Os resultados revelam que o método de pré-determinação de custos custo-padrão foi o paradigma dominante nas empresas investigadas. Constatou-se que 38%, ou seja, 190 das empresas investigadas o utilizam enquanto apenas 3%, 14 empresas, utilizam o custeio meta. O custo-padrão apresenta valores significativos, tanto em amostra como percentuais, nas regiões RS-1997 (48-35%), SE-2001/2003 (47-96%) e S-Brasil-2005 (21-30%). Em Brasil-2004 e FBrasil-2005 constata-se também um percentual razoável de utilização do custo-

padrão, 24-32% e 24-20% respectivamente.

Os resultados de PE-2004 (10-83%) revelam problemas de amostra, já comentado; o mesmo pode-se observar em RS-2006 (8-89%), e, adicionalmente, o fato de somente um ramo de atividade ter sido investigado, ou seja, as indústrias conserveiras investigadas por Machado e Souza (2006), mesmo porque, 3-33% utilizam o custeio meta. Esse só aparece em SBrasil-2005 (11-16%), portanto, seu uso comparado ao custo-padrão é praticamente insignificante. As análises comparativas não serão estendidas, pois as hachuras indicam que as empresas não foram questionadas quanto ao custeio meta, portanto seus percentuais estão zerados.

Em SE-2001/2003 e PE-2004 as empresas foram questionadas quanto à utilização do custeio meta e nenhuma o utilizam. Segundo Souza (2001) (SE-2001/2003) o motivo da não utilização do custeio meta é que as empresas pesquisadas, subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais, não desenvolvem produtos, sendo esta atividade quase exclusivamente encargo da matriz. Desse modo, como o custeio meta é utilizado na fase de planejamento e desenvolvimento de produtos justifica-se a sua não utilização. As evidências confirmam a afirmação anterior, pois em SE-2001/2003 para as empresas cujo sistema de pré-determinação de custos é determinado pela matriz, 45-92%¹ utilizam o custo-padrão.

TABELA 4 – MÉTODOS DE PRÉ-DETERMINAÇÃO DE CUSTOS

Código	Nº Empresas	Padrão	%	Meta	%
RS-1997	136	48	35%		
SE-2001/2003	49	47	96%		
SC-2003/2004	35	8	23%		
PE-2004	12	10	83%		
Brasil-2004	76	24	32%		
SBrasil-2005	70	21	30%	11	16%
FBrasil-2005	119	24	20%		
RS-2006	9	8	89%	3	33%
Total	506	190	38%	14	3%

FONTE: Os autores

Zimmerman (1997, p. 554) discorre que os custos históricos são úteis para decisão somente se os custos futuros forem iguais os custos passados. A partir desse argumento o autor introduz os estudos sobre o custo-padrão e também o justifica. Custos-padrão provêm comparações. Eles representam os custos futuros esperados de produtos, processos serviços, subcomponentes dentre vários outros. Uma vez estabelecidos os padrões, os gerentes podem mensurar desempenho pela comparação dos resultados reais com os padrões preestabelecidos.

As variações verificadas entre o custo real e o padrão são objetos de análises. As variações provêm informações úteis para os gerentes verificarem se o sistema de custo está sob controle ou não. As discrepâncias entre padrão e real são partes importantes para as funções de controle e tomada de decisão. As discrepâncias são focos de atenção. Elas alertam os gestores de que algo está errado. Assim, são empreendidas as análises de variações de materiais, de mão-de-obra e de custos fixos buscando constatar onde estão as discrepâncias e como corrigi-las.

Adicionalmente a sua função de controle, os custos-padrão são importantes para decisões de formação de preço de venda, terceirizar ou produzir, aceitar pedidos especiais, produzir ou comprar, avaliar tecnologias alternativas de produção e alocação de recursos nas

¹ Obtido da tese analisada.

linhas de produção. Três das pesquisas analisadas estudaram a utilização do custo padrão para fins gerenciais. Em RS-1997 constatou-se a aplicação do mesmo para várias finalidades com destaque para formação inicial de preço de venda (62%), controle (46%), avaliação de desempenho (46%), promover melhorias (46%) e informação para avaliação de estoque (30%).

Em SE-2001/2003 verificou-se percentuais ainda maiores para as cinco primeiras aplicações com 84% das aplicações para controle. Em PE-2004 embora os percentuais de aplicação gerencial do custo-padrão sejam significativos à amostra investigada representa somente 6% do total das empresas investigadas nesse quesito, portanto não serão feitos comentários adicionais sobre os resultados. Analisando a amostra total (215 empresas) pode-se constatar que 58% utilizam-no para formação inicial de preço de venda, 56% para controle, 56% para avaliação de desempenho, 44% para promover melhorias e 21% para fornecer informações para avaliação de estoques.

Os resultados desse item trazem a percepção inicial de que as empresas fazem uso bem diversificado do custo-padrão e permite inferir as qualidades e méritos do mesmo como ferramenta gerencial e não a sua superioridade no cenário nacional, em detrimento do custeio meta, pois não foram possíveis comparações entre ambos. Aparentemente a suposição de que as empresas não desenvolvem produtos refuta a hipótese de que as empresas deveriam estar utilizando-se do custo-meta. A conclusão é aparente, pois não se pode desconsiderar, dentre outros, o viés das amostras terem empresas cujos métodos de pré-determinação de custos são determinados pela matriz.

TABELA 5 – APLICAÇÕES GERENCIAIS DO CUSTO-PADRÃO

CÓDIGOS APLICAÇÕES	RS-1997		SE-2001/2003		PE-2004		TOTAL/ AMOSTRA
	Nº Empresas	%	Nº Empresas	%	Nº Empresas	%	
Controle	71	46%	41	84%	9	75%	56%
Avaliação de desempenho	71	46%	40	82%	9	75%	56%
Elaboração de orçamentos			30	61%	4	33%	16%
Formação inicial de preço de venda	95	62%	26	53%	4	33%	58%
Promover melhorias	71	46%	22	45%	2	17%	44%
Diversas aplicações	11	7%	2	4%	0	0%	6%
Não utiliza sistemas de padrões			2	4%	2	17%	2%
Informação para avaliação de estoques	46	30%					21%
Amostra	154		49		12		215
% Total sobre Amostra	72%		23%		6%		100%

Fonte: Os autores

3.2 Considerações finais sobre os resultados da pesquisa

Os resultados deste estudo indicam, para a maioria das pesquisas analisadas, a estabilidade nas práticas de contabilidade de custo no cenário nacional. Muitas das evidências empíricas sugerem que as práticas tradicionais de contabilidade de custos permanecem populares e ativas nas organizações. Ou seja, o método de custeio predominante com (382-54%) de aceitação é o absorção seguido do variável direto (232-33%) e, com percentual menos expressivo, o ABC (76-11%); a prática gerencial mais comum nas empresas é a combinação da utilização do método de custeio absorção com o variável direto.

O método de custeio ABC uma das maiores referências em termos de novas tendências em práticas gerenciais é utilizado somente em 76-11% das empresas investigadas para esse quesito; das 206 empresas questionadas quanto à experiência com esse método de custeio, para 100-48% não havia planos de implantação e apenas 49-24% estavam avaliando a possibilidade de sua implantação. Os argumentos retóricos das vantagens do ABC em relação aos demais métodos de custeio não se confirmaram na prática das empresas analisadas.

O método de pré-determinação de custos dominante no cenário nacional com 190-38% é o custo-padrão, mais pelos seus méritos que pelos percentuais apresentados em comparação ao custeio-meta, pois somente dois estudos questionaram sobre a utilização deste método, portanto, as comparações foram desconsideradas. Constatou-se que para empresas subsidiárias de multinacionais o custo-padrão é predominante devido ao fato, segundo Souza (2001), de na maioria das empresas as Pesquisas e Desenvolvidos (P&D) de produtos são feitos pelas matrizes, a mesma constatação está presente em Barbosa (2004). A aplicação gerencial do custo-padrão constatada em três das pesquisas analisadas e planos orçamentários em nove delas também não surpreende, pois 99-58% aplicam o custo-padrão para formação inicial de preço de venda, 80-56% para controle e avaliação de desempenho, e 73-44% para promover melhorias.

Scapens e Roberts (1993, p. 30) argumentam que na atividade de gerenciar mudanças é importante gerenciar o contexto e o processo de mudança, além de seu conteúdo. Desse modo, é importante entender o processo de mudança para depois tentar implementá-la. A mudança em Contabilidade Gerencial não é entendida somente como a introdução de um novo procedimento (como estabelecido em manuais), técnica ou ferramenta gerencial que permitirá aos gestores tomar melhores decisões, mas também uma mudança no dia-a-dia prático da atividade empresarial, das atitudes e regras e das responsabilidades dos membros da organização.

Contrário ao raciocínio anterior, as evidências teóricas demonstraram que os vários estudos analisados tentam explicar a necessidade de mudança nas práticas contábeis gerenciais a partir dos aspectos externos, tendo-os como determinantes da implementação das novas práticas gerenciais, mas os fatores internos existem e têm papel relevante para se entender a estabilidade e mudança em contabilidade gerencial, pois, as evidências empíricas são contrárias à existência de um indivíduo racional que diante das variáveis ambientais favoráveis e desfavoráveis escolhe um conjunto de práticas gerenciais mais ‘modernas’ ou ‘avançadas’.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Trabalhou-se com a seguinte questão de pesquisa: quais são as características identificadas nos estudos sobre práticas de contabilidade de custo realizados no cenário brasileiro frente os pressupostos da OIE? O objetivo foi identificar quais são as características dos estudos sobre práticas de contabilidade de custo realizados no cenário brasileiro frente aos pressupostos da OIE. Para operacionalização do mesmo foi realizada pesquisa bibliográfica e levantamento das pesquisas sobre práticas de contabilidade de custos e análise descritiva dos seus resultados teóricos e empíricos.

As evidências empíricas demonstram que diante das diferentes regiões em que as pesquisas foram empreendidas, diferentes setores econômicos e outras peculiaridades, os resultados indicam que as práticas de contabilidade de custos tradicionais são predominantes. Desse modo, mesmo com a evolução social, política, científica, tecnológica, educacional, argumentos comuns da Teoria Econômica Neoclássica para justificar a necessidade de as empresas empreenderem mudanças nos seus sistemas contábeis gerenciais, as “modernas” práticas carecem de evidências empíricas que indiquem utilização expressiva no cenário nacional.

Portanto, a implementação de novas práticas gerenciais não pode ser entendida somente pela racionalidade dos gestores, ou seja, pela abordagem neoclássica. Os gestores podem não escolher novas ferramentas, técnicas gerenciais somente pelo fato de acreditar que as mesmas vão contribuir para a tomada de melhores decisões e melhorar a eficiência e eficácia da empresa. A estabilidade e mudança nas práticas se inserem em um contexto muito

mais complexo onde interagem uma mistura de fatores contra ou a favor do processo de mudança para que no final o equilíbrio de forças seja mantido.

Desse modo, a contabilidade gerencial, assim como a Contabilidade de custo pode ser melhor entendida como o resultado de processos (evolutivos) onde os hábitos e rotinas empreendidos dão coerência e significado a conduta organizacional. De tempo em tempo, podem ser introduzidos novos procedimentos e técnicas pelas ações de teóricos, administradores, contadores, consultores e outros. No entanto, as técnicas e procedimentos serão incorporados e adaptados às novas condições ambientais por procedimentos institucionalizados com o qual se convertem em uma parte aceita da atividade organizacional, inquestionável, ou são rejeitados, segundo as disposições da OIE. Contrário ao processo de mudança revolucionário (crítico) da economia neoclássica.

5 REFERÊNCIAS

- ABDEL-KADER, Magdy; LUTHER, Robert. An empirical investigation of the evolution of management accounting practices. *In: EIASM CONFERENCE ON NEW DIRECTIONS IN MANAGEMENT ACCOUNTING: INNOVATIONS IN PRACTICE AND RESEARCH*, 2002, Brussels. **Anais...** Disponível em: <www.essex.ac.uk/afm/research/working_papers/WP04-06.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2006.
- ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão técnica de Rubens Famá. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARBOSA, Eduardo Jorge Pyrrho. **Uma investigação das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pela indústria de transformação da Região Metropolitana do Recife**. 2004. 102 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, UNB-UFPB-UFPE-UFRN, Brasília, 2004. Disponível em: <www.unb.br/cc/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes/mest_dissert_037.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2006.
- BERNARDINELLI, Armando; MIYABARA, Walter; POPADIUK, Sílvio. Métodos de custeio adotados pela indústria farmacêutica e suas influências na decisão de promover um produto. **Revista de Administração Mackenzie**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 127-142, 2000.
- BEUREN, Ilse Maria; ROEDEL, Ari. O uso do custeio baseado em atividades – ABC (activity based costing) nas maiores empresas de Santa Catarina. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 30, p. 7-8, set./dez. 2002.
- BEUREN, Ilse Maria; SOUSA, Marco Aurélio Batista de; RAUPP, Fabiano Maury. Um estudo sobre a utilização de sistemas de custeio em empresas brasileiras. *In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS - CIC*, Punta del Este, Uruguay, 2003. **Anais...** Disponível em: <<http://www.iem.efei.br/edson/download/Congresointernacional2004/110sistemasdecusteiobrasilsurvey.doc>>. Acesso em: 29 jul. 2006.
- BOWMAN, C. *Stuck in the old routines*. **European Management Journal**, v. 12, n. 1, p. 76-82, 1994.
- BURNS, John; SCAPENS, Robert W. *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3-25, 2000. Disponível em: <<http://www.idealibrary.com>>. Acesso em: 30 jul. 2006.

BURNS, John; VAIVIO, Juhani. *Management accounting change. Management Accounting Research*, v. 12, p. 389-402, 2001. Disponível em: <<http://www.idealibrary.com>>. Acesso em: 15 jan. 2006.

CARDOSO, Ricardo Lopes; PEREIRA, Carlos Alberto; GUERREIRO, Reinaldo. A Produção acadêmica em custos no âmbito do ENANPAD: uma Análise de 1998 a 2003. *In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD*, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** Curitiba: ANPAD, 2004. CD-ROM.

CINQUINI, Lino *et al.* *A survey on cost accounting practices in Italian large and medium size manufacturing firms.* *In: THE 22nd ANNUAL CONGRESS OF THE EUROPEAN ACCOUNTING ASSOCIATION*, 1999, Bordeaux, France. **Anais...** Disponível em: <http://it.geocities.com/linocinquini/Paper/Cinquini_et_al.PDF>. Acesso em: 27 abr. 2006.

CORONETTI, Jucimar; BEUREN, Ilse Maria; SOUSA, Marco Aurélio Batista de. Os métodos de custeio utilizados nas maiores indústrias de Santa Catarina. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS - CBC*, 10., Espírito Santo, 2003. **Anais...** Espírito Santo: ABC, 2003. CD-ROM.

FABRI, Luiz Fernando. **Um estudo dos sistemas de custos adotados nas grandes empresas filiadas à Associação da Cidade Industrial de Curitiba – PR como suporte ao processo de gestão empresarial.** 2000. 147 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Curso de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FREZATTI, Fábio. Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. **Brazilian Administration Review**, [Curitiba], v. 2, n. 1, p. 73-87, Jan./Jun. 2005. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/bar>>. Acesso em: 29 jul. 2006.

FREZATTI, Fábio. Zimmerman versus Lukka & Mouritsen: uma pesquisa empírica sobre resultados econômicos e perfil da contabilidade gerencial. *In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD*, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** Curitiba: ANPAD, 2004. CD-ROM.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175 p.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 206 p.

GÓMEZ CHIÑAS, Carlos. La economía institucionalista y la contabilidad de gestión. *Revista Análisis Económico*, [Ciudad de México], v. 17, n. 35, p. 79-92, 2002. Disponível em: <<http://www.analisiseconomico.com.mx/pdf/3504.pdf>>. Acesso em: 25 maio 2006.

GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto; LOPES, Alexsandro Broedel. Uma contribuição ao entendimento da estabilidade e da mudança da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD*, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** Curitiba: ANPAD, 2004. CD-ROM.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade Gerencial.** 12 ed. São Paulo: Pearson, 2004.

- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **A relevância da contabilidade de custos**. Tradução Ivo Korytowsky. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1996.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos**: um enfoque administrativo. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1972.
- MACHADO, Débora Gomes; SOUZA, Marcos Antônio de. Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 2, n. 1, p. 43-60, jan./abr. 2006.
- MAHER, Michael. Contabilidade de custos: como administradores utilizam informações sobre custos. In: _____, _____. **Contabilidade de custos**: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001. p. 37-61.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MOSSAMBANI, Edney Marcos. **Métodos de custeio utilizados pela indústria moveleira de Arapongas - PR**: uma pesquisa exploratória. 2000. 130 f. **Dissertação** (Mestrado em Administração) – Universidade Norte do Paraná – UNOPAR, Londrina, 2000.
- NASCIMENTO NETO, Renata Valeska do et al. Pesquisa de campo sobre sistemas de custeio: lições para futuros pesquisadores da área contábil. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 26., 2002, Salvador-BA. **Anais...** Salvador-BA: ANPAD, 2002. CD-ROM.
- NASCIMENTO NETO, Renata Valeska do; MIRANDA, Luiz Carlos. Utilização de sistemas de custeio em indústrias brasileiras: uma pesquisa empírica. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 27., 2003, Atibaia-SP. **Anais...** Atibaia-SP: ANPAD, 2003. CD-ROM.
- NELSON, Richard R.; WINTER, Sidney G. **An evolutionary theory of economic change**. Boston MA: Harvard University Press, 1982. 437 p.
- OTT, Ernani. **La información contable y el proceso de toma de decisiones: marco conceptual y estudio empírico**. 1997. 387 f. Tesis Doctoral (Gestión Financiera y Contabilidad) – Universidad de Deusto, Facultad de CC.EE y Empresariales (Este), San Sebastián, España, 1997.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- PEREIRA, Carlos Alberto. Avaliação de resultados e desempenhos. In: CATELLI, Armando. (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 196-267.
- RICARDINO, Álvaro. **Contabilidade gerencial e societária**: origens e desenvolvimento. São Paulo: Saraiva, 2005.
- ROBLES JÚNIOR, Antônio; MARION, José Carlos. Geração, comunicação e utilização das informações de custos. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo**. São Paulo, Ano IV, n. 13, p. 48-60, set. 2002.

SANTOS, Roberto Vatan dos; NININ, Alessandra Cardoso da Silva. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo**. São Paulo, Ano IV, n. 14, p. 22-37, dez. 2000.

SCAPENS, Robert W. *Understanding management accounting practices: a personal journey*. **The British Accounting Review**, v. 38, p. 1-30, 2006. Disponível em: <www.elsevier.com/locate/bar>. Acesso em: 15 jul. 2006.

SCAPENS, Robert W. *Never mind the gap - towards an institutional perspective on management practice*. **Management Accounting Research**, v. 5, p. 301-321, 1994.

SCAPENS, Robert W.; ROBERTS, John. *Accounting and control: a case study of resistance to accounting change*. **Management Accounting Research**, v. 4, p. 1-32, 1993.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro de. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA SILVA, Ana Carolina Miranda da. **Práticas de contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor: um estudo na região metropolitana do Recife - PE**. 2005. 123 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, UNB-UFPB-UFPE-UFRN, Brasília, 2005. Disponível em: <www.unb.br/cca/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes/mest_dissert_069.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2006.

SOARES, Mara Alves; LEAL, Edvalda Araújo; SOUSA, Edileusa Godói de. Métodos de custeio utilizados pelas indústrias cerâmicas: estudo de multicasos no Triângulo Mineiro e Alto Paranaíba. *In*: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS - CIC, 9., Florianópolis, 2005. **Anais...** Disponível em: <http://www.intercostos.org/por/tp_congresos.php?id=188>. Acesso em: 15 jul. 2006.

SOUTES, Dione Olesczuk. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. *In*: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 29., 2005, Brasília-DF. **Anais...** Brasília-DF: ANPAD, 2005. CD-ROM.

SOUZA, Marcos Antonio de; LISBOA, Lázaro Plácido; ROCHA, Welington. Práticas de Contabilidade Gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, n. 32, p. 40 - 57, maio/ago. 2003.

SOUZA, Marcos Antônio de. **Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais**. 2001. 218 f. Tese (Doutorado 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.

TRACZ, Lúcio. **As informações contábeis-gerenciais no processo de gestão das grandes empresas do Estado do Paraná**. 2002. 135 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Curso de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

VIEIRA, João Marcos; ROBLES JÚNIOR, Antônio. O custeio baseado em atividades (ABC) e a gestão por atividades (ABM) no ambiente das empresas de autopeças do Estado de São Paulo. *In*: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 26., 2002, Salvador-BA. **Anais...** Salvador-BA: ANPAD, 2002. CD-ROM.

ZIMMERMAN, Jerold L. *Accounting for decision making and control*. 2 ed. Califórnia: McGraw-Hill, 1997.