

PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NO CENÁRIO BRASILEIRO: EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS E A TEORIA DA VELHA ECONOMIA INSTITUCIONAL (OIE)

MANAGEMENT ACCOUNTING PRACTICES IN THE BRAZILIAN SCENARIO: EMPIRICAL EVIDENCES AND THE OLD INSTITUTIONAL ECONOMICS THEORY (OIE)

**ADEMILSON RODRIGUES
DOS SANTOS**
kunhissa@hotmail.com
LAURO BRITO DE ALMEIDA
gbrito@uol.com.br

RESUMO

O objetivo desta pesquisa é identificar as características das práticas de Contabilidade de Custos e Gerencial, reconhecidas em estudos realizados no cenário brasileiro, frente aos pressupostos da *Old Institutional Economics* (OIE). Para isso, elaboraram-se um embasamento teórico e um levantamento documental das pesquisas sobre essas práticas de contabilidade (de custos e gerencial) concretizadas no Brasil, configurando a metodologia como exploratória e descritiva. Os resultados sugerem (i) que as práticas contábeis gerenciais tradicionais estão institucionalizadas nas empresas investigadas em diferentes setores econômicos e regiões do Brasil; (ii) a implementação de novas práticas gerenciais não possa ser entendida somente pela racionalidade da abordagem neoclássica, prática predominante nas pesquisas analisadas e (iii) existir evidências de que a prática contábil gerencial pode ser mais bem entendida como o resultado de processos (evolutivos), decorrentes dos hábitos e rotinas institucionalizados.

Palavras-chave: teoria institucional, contabilidade de custos, contabilidade gerencial.

ABSTRACT

The objective of this research is to identify the characteristics of the practice of Cost and Management found in studies conducted in the Brazilian scenario opposite to the assumptions of the Old Institutional Economics (OIE). To this end, a theoretical background and documental survey was carried out on researches about cost and management accounting practices implemented in Brazil, which characterizes this research as an exploratory and descriptive analysis. The results suggest (i) that traditional management accounting practices are institutionalized in enterprises investigated in different sectors and regions of Brazil; (ii) implementation of new practices are predominant in the studies analyzed and, (iii) there is evidence that management accounting practice can be better understood as the result of processes (evolutionary), arising from institutionalized habits and routines.

Key words: institutional theory, cost accounting, management accounting.

INTRODUÇÃO

As pesquisas relacionadas à investigação das práticas de contabilidade de custos e contabilidade gerencial no cenário brasileiro objetivam, de forma explícita ou não, verificar qual a aderência conceitual dessas práticas às teorias recomendadas e referendadas pela literatura, nos seus livros-texto, artigos, dissertações e teses sobre Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial. Para Frezatti (2004, p. 3), aderência conceitual “[...] significa que a entidade utiliza conceitos e componentes definidos na literatura da área, sendo aceito que o faça nas mais diferentes intensidades possíveis.”

Trabalhos de Frezatti (2004) e de Guerreiro *et al.* (2004) destacam que as pesquisas empíricas constataam a existência de um aparente paradoxo na prática da contabilidade gerencial. Apesar de fatores indutores e facilitadores do ambiente externo e do rol de novas técnicas e procedimentos contábeis gerenciais à disposição dos gestores, observa-se, na prática, um baixo grau de implementação nas empresas, o qual denota, portanto, que estas pouco têm se modificado.

As organizações estão expostas a ambientes com características distintas, em função dos setores de atividades em que atuam, em um mercado inserido em um ambiente de maior ou menor concorrência. Assim, a mudança no nível tecnológico necessária para a produção ou prestação de serviços, a especialização da mão de obra, as novas fontes de matéria-prima e o mercado consumidor são fatores essenciais para que se alcance o sucesso. Portanto, neste contexto, todos esses aspectos deveriam ser vetores indutores para a adoção de práticas contábeis gerenciais aderentes às recomendações teóricas.

A postura de adoção de novas e modernas práticas contábeis gerenciais parece não estar presente nas empresas brasileiras, como sugerem os resultados dos estudos de Ott (1997), Mossambani (2000), Souza (2001), Souza *et al.* (2003), Barbosa (2004), Frezatti (2004), Machado e Souza (2006) dentre outros. Nas pesquisas conduzidas além-mar, conforme Askarany e Smith (2004), na Austrália; Cinquini *et al.* (1999), na Itália; Abdel-Kader e Luther (2002), no Reino Unido, também não tem sido observado que as empresas pesquisadas estão adotando significativamente as novas e modernas práticas contábeis gerenciais. Portanto, os resultados das pesquisas brasileiras e além-mar sugerem existir uma falta de aderência conceitual das empresas na adoção de novas abordagens conceituais apresentadas pela teoria referente às práticas contábeis gerenciais.

Askarany e Smith, (2004, p. 1), em estudo sobre as práticas de Contabilidade Gerencial na Austrália, argumentam que a literatura acadêmica tem sido crítica dos tradicionais sistemas de Contabilidade Gerencial. Os autores observam que essas análises, destacam, costumeira e particularmente, a ineficiência e a incapacidade de prover informação detalhada e tempestiva para atender aos tomadores de decisão e potenciais usuários. Os resultados da pesquisa desses autores levaram-nos à conclusão de que, possivelmente, as técnicas de Contabilidade Gerencial, avaliadas na literatura como mais

apropriadas, tenham deficiências que dificultam a sua efetiva aplicação, pois as práticas tradicionais possuem uma maior aderência naquele país.

Souza (2001), em estudo semelhante na região sudeste do Brasil, encontrou evidências favoráveis ao entendimento de que as novas práticas de Contabilidade Gerencial, principalmente o custeio baseado em atividades (ABC) e o custeio-meta, na opinião dos gestores investigados, são contribuições relevantes ao fornecimento de informações mais precisas à gestão dos negócios, mas não têm aplicação acentuada no âmbito das empresas investigadas. Também constatou que o benefício da nova abordagem conceitual é limitado pela complexidade e pelos custos necessários a sua implantação e manutenção, obedecendo à doutrina do custo-benefício das práticas, que não recomenda a adoção de qualquer instrumento gerencial cujo custo supere o benefício.

A divergência entre a teoria e as práticas se insere no contexto da teoria econômica neoclássica, cujos pressupostos são a racionalidade econômica e o equilíbrio de mercado. Estes constituem as bases para compreender as práticas de contabilidade de custos e contabilidade gerencial e para orientar o desenvolvimento de sistemas contábeis gerenciais. Por outro lado, os estudos sobre a 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.

Guerreiro *et al.* (2004) realizaram um estudo teórico, fundamentado em Burns e Scapens (2000), entre outros trabalhos na mesma linha de pesquisa, focalizando o paradoxo da estabilidade dos sistemas de contabilidade gerencial, ou, em outras palavras, questionando por que as organizações, na prática, utilizam muito pouco a base conceitual disponível. Esse estudo teórico foi fundamentado na Teoria Institucional, mais precisamente no enfoque da denominada Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics - OIE*). Os autores apresentam críticas à teoria neoclássica e concluem, segundo a abordagem da OIE, que a contabilidade gerencial praticada nas empresas é uma instituição formada a partir de hábitos e rotinas que dão sentido aos relacionamentos dos grupos da organização.

Guerreiro *et al.* (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 não ocorrem efetivamente. Além disso, como dizem os autores, a estabilidade e a mudança nos sistemas de contabilidade gerencial têm sido aspectos pouco explorados em pesquisas no Brasil, mas se constituem em tema relevante de pesquisas acadêmicas no exterior, principalmente na Europa.

Desse modo, este estudo visa dar continuidade à investigação realizada por Guerreiro *et al.* (2004) no cenário nacional e pretende prover conhecimentos que permitam novos trabalhos na mesma linha de pesquisa. Diante desse contexto, e com base nos estudos de Burns e Scapens (2000) e Scapens (2006) e na abordagem da OIE, esta pesquisa se orienta pela seguinte

questão: quais as características identificadas nos estudos sobre as práticas de contabilidade de custos e contabilidade gerencial realizados no cenário brasileiro frente aos pressupostos da OIE?

O objetivo desta pesquisa é identificar as características das práticas de contabilidade de custos e gerencial, reconhecidas em estudos realizados no cenário brasileiro, frente aos pressupostos da *Old Institutional Economics* (OIE). Para fundamento deste trabalho, classificam-se os seguintes tipos de estudos relacionados a tais práticas de Contabilidade de Custos e Gerencial: (i) os que abordam os Métodos de Custeio adotados pelas empresas brasileiras; (ii) os que investigam os estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial; (iii) os que tratam da relação entre os Métodos de Custeio e a Formação de Preço de Vendas; e (iv) os mais abrangentes, que investigam as práticas de contabilidade de custos e contabilidade gerencial.

O estudo proposto apresenta um recorte das pesquisas empíricas sobre a contabilidade de custos e contabilidade gerencial, empreendidas por diversos pesquisadores, em diversos momentos e regiões do Brasil. Igualmente, caracteriza os estágios evolutivos das pesquisas, subsidiando e direcionando a necessidade de outros tipos de investigação, a fim de permitir a compreensão das práticas pelos acadêmicos e orientar os gestores quanto à necessidade de repensarem as suas ações em contabilidade de custos e gerencial.

Este artigo está organizado, além desta introdução, nas seguintes seções: na primeira, apresenta-se uma breve discussão sobre a Velha Economia Institucional; na segunda, a metodologia (tipologia de pesquisa, definição da amostra e coleta e tratamento dos dados); após, registram-se os resultados e a discussão; finalmente, apontam-se as considerações finais e as referências utilizadas.

BREVE DISCUSSÃO SOBRE A VELHA ECONOMIA INSTITUCIONAL

A Velha Economia Institucional (OIE) oferece um novo arcabouço conceitual para explicar a estabilidade e mudança nas práticas contábeis gerenciais, na qual introduz as dimensões sociais, políticas e culturais, rejeitando-se os pressupostos de racionalidade econômica e o equilíbrio de mercado. A empresa é a unidade de análise, não a conduta racional e maximizadora dos tomadores de decisões individuais, conforme postula a teoria econômica neoclássica.

Para Burns e Scapens (2000), o ponto de partida para analisar a estabilidade e mudança nas práticas contábeis gerenciais, é entendê-las como rotinas institucionalizadas. 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 instituição 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 algo, por meio de estímulos e sanções: os desejos dos indivíduos atuam, mas são controlados e guiados pelas instituições.

O institucionalismo, para Gómez Chiñas (2002, p. 84), considera inadequados os pressupostos da competência perfeita (informação perfeita, preços dados, racionalidade, equilíbrio, maximização, escassez, preferências ótimas do consumidor, mecanismo de mercado e alocação, por meio deste, dos recursos escassos). Em seu lugar, o autor sugere que a ciência econômica construa seus pressupostos com base no que prevalece no mundo real: monopólio e oligopólio, informação imperfeita e poder político para a alocação de recursos. Por fim, as instituições são introduzidas na análise como fatores determinantes do desempenho da economia.

Scapens (1994) entende que a conduta humana não pode ser reduzida às escolhas e decisões de indivíduos isolados, que as circunstâncias são, em parte, consequências da ação individual e que os indivíduos são moldados pelas circunstâncias, o que inclui a sua interação com outros. Para o autor, 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.

Os institucionalistas, de acordo com Gómez Chiñas (2002, p. 88), consideram o sistema econômico algo maior do que a soma de suas partes e têm como princípio fundamental de análise o enfoque holístico, mais que o individualismo atomístico. São observadores da 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 da cultura, influenciado e influenciável, que atua em um processo cultural envolvente.

Na abordagem da Velha Economia Institucional, é desenvolvido um conjunto de conhecimentos rotinizados que não podem ser mudados abruptamente. Esses representam a forma de ser da organização e, para que mudanças sejam introduzidas, um conjunto de forças deve ser equilibrado, sob restrição do fator tempo (mudança evolutiva). Nelson e Winter (*in* Gómez Chiñas, 2002, p. 89) argumentam que as regras e rotinas são os processos mediante os quais os traços organizacionais são transmitidos ao longo do tempo. Como resultado, as organizações, de maneira usual, mudam lentamente, quando seguem suas próprias rotinas. As atividades rotineiras podem ser consideradas a contrapartida organizacional das destrezas e habilidades individuais.

As regras e rotinas proporcionam uma memória e formam a base para a evolução da conduta organizacional. Equivalem aos genes no processo biológico. Não obstante, a evolução não é a criação de uma conduta ótima, mas unicamente a reprodução de condutas no decorrer do tempo. Isto significa que as rotinas dão forma e coerência social às atividades organizacionais e proveem os genes os quais permitem a transmissão dos traços ao longo do tempo. Distingue-se, desse modo, a mudança evolutiva (rotina) da mudança revolucionária (crítica) (Gómez Chiñas, 2002, p. 89).

A prática da contabilidade de custos e gerencial, de um modo geral, caracteriza a rotina de conduta organizacional na maioria das empresas; por conseguinte, as mudanças são evolutivas (rotina). Dessa maneira, é possível perceber que a abordagem revolucionária (crítica) pode levar ao fracasso das tentativas de mudanças de práticas gerenciais. Nelson e Winter (*in* Gómez Chiñas, 2002, p. 90) entendem a contabilidade como um conjunto altamente estruturado de rotinas. Estas são materializadas em artefatos gerenciais como os orçamentos, o monitoramento do desempenho e a produção de relatórios de forma regular e rotineira, com o uso de regras e procedimentos claramente especificados. As instituições e rotinas criam ordem e estabilidade social mediante a provisão de informações sobre como se pode esperar que os outros se comportem (Gómez Chiñas, 2002, p. 89).

Do ponto de vista denominado sabedoria convencional (*conventional wisdom*), para Burns e Scapens (2000), a contabilidade gerencial é vista como provedora de informações para a tomada de decisões, ou, mais especificamente, para subsidiar a formação de expectativas e opiniões. Chegam-se, então, às *taken-for-granted*, que são as práticas inquestionáveis e representativas do entendimento institucionalizado. As atividades contábeis são como códigos de ação padronizados, regras e procedimentos contábeis que proporcionam uma forma de representar os feitos econômicos dos membros da organização, a qual possibilita às pessoas o entendimento, a compreensão e a implementação de novas ações nas empresas.

O desempenho organizacional é reportado, tanto interna como externamente, conforme as regras e convenções contábeis inquestionáveis (*take-for-granted*). As práticas contábeis rotinizadas proporcionam um esquema interpretativo que oportuniza entender as atividades organizacionais; são os códigos comuns aos membros do sistema empresa. Nesse contexto, 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 as categorias contábeis (códigos) são usados para entender a atividade organizacional; os mecanismos contábeis, para mediar potenciais conflitos interorganizacionais. A institucionalização nem sempre é rapidamente alcançada, posto que podem surgir conflitos e resistências aos novos sistemas contábeis. É possível, portanto, que a contabilidade seja parte do controle e da canalização dos conflitos organizacionais, reais e potenciais (Gómez Chiñas, 2002, p. 91).

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

METODOLOGIA

TIPOLOGIA DA PESQUISA

Refletindo sobre a classificação das pesquisas e diante da variedade existente, Collis e Hussey (2005) aludem que estas podem ser classificadas de acordo com o objetivo, o processo, a lógica ou o resultado da pesquisa. Quanto ao objetivo, esta é uma pesquisa exploratória, visto que proporciona maior familiaridade com a questão proposta, procurando padrões, ideias e *insights*, que, num plano futuro, subsidiem uma investigação mais rigorosa. Também é descritiva, por tratar da descrição das características de determinada população e do comportamento de fenômenos, possibilitando a avaliação e descrição das características de questões pertinentes (Gil, 2002; Collis e Hussey, 2005).

DEFINIÇÃO DA AMOSTRA

A amostra é formada por publicações em congressos, banco de teses e revistas, conforme mostra o Quadro 1, abrangendo o período de 1997 a 2006.

A amostra é composta por quatro artigos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos (da Associação Brasileira de Custos), os quais representam todos os artigos capturados pela busca por termos específicos relacionados. Do EnANPAD, foram coletados quatro artigos publicados sobre o tema. Há três dissertações e duas teses obtidas nos Programas de Pós-Graduação Mestrado e Doutorado, um artigo da *Brazilian Administration Review*, um artigo da Revista de Administração Mackenzie e um da Revista Universo Contábil.

COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Fez-se um levantamento dos artigos, das dissertações e teses sobre práticas de Métodos de Custeio, os estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial, a relação entre Métodos de Custeio e Formação de Preço de Vendas e as práticas de contabilidade de custos e contabilidade gerencial. As fontes de publicação dos estudos analisados foram: base de dados do Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD), dos Congressos Brasileiros de Custo, dos Congressos Internacionais de Custos, Programas Pós-Graduação de Mestrado e Doutorado e revistas científicas de Contabilidade e Administração.

Em seguida, procedeu-se à leitura dos resumos. As pesquisas consideradas adequadas para o estudo em questão foram lidas integralmente. Durante as leituras, executaram-se 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.

O objetivo de catalogar os resultados das pesquisas foi levantar dados comparativos para subsidiar as análises e conclusões deste estudo. A catalogação foi segregada nos seguintes tópicos: amostra, setores econômicos, métodos de

Quadro 1 – Bases de dados das pesquisas analisadas (1997-2006).

Chart 1 – Databases of the analyzed studies (1997-2006).

ORIGEM	DENOMINAÇÃO	PUBLICAÇÃO
ENCONTROS NACIONAIS E INTERNACIONAIS	Encontro Nacional de Programas de Pós-Graduação em Administração – EnANPAD	Nascimento Neto <i>et al.</i> (2002) Nascimento Neto e Miranda (2003) Frezatti (2004), Soutes (2005)
	Associação Brasileira de Custos – ABC; Congresso Brasileiro de Custos – CBC ou Congresso Internacional de Custos – CIC	Souza <i>et al.</i> (2003)* Coronetti <i>et al.</i> (2003) Beuren <i>et al.</i> (2003) Soares <i>et al.</i> (2005)
PROGRAMAS MESTRADO E DOUTORADO	Bibliotecas	Ott (1997) Mossambani (2000) Souza (2001) Barbosa (2004) Silva (2005)
REVISTAS	Revista de Administração Mackenzie	Bernardinelli <i>et al.</i> (2000)
	Brazilian Administration Review	Frezatti (2005)
	Revista Universo Contábil – Blumenau – SC	Machado e Souza (2006)

* Também foi publicado pela *Revista Contabilidade & Finanças da USP*, no ano de 2003.

custeio, motivos da escolha dos métodos de custeio, experiência com o custeio baseado em atividades (ABC), métodos de predeterminação de custos, aplicações gerenciais do custo-padrão, sistema orçamentário, medidas de desempenho, análises por centros de responsabilidade e propósitos da contabilidade de custos e gerencial.

RESULTADOS E DISCUSSÃO

CLASSIFICAÇÃO DOS DADOS COLETADOS

As diversas pesquisas objetos de estudo receberam as nomenclaturas apresentadas no Quadro 2, com o propósito de identificar o local da coleta de dados, sua abrangência, autor e ano.

Quadro 2 – Códigos das pesquisas analisadas.

Chart 2 – Codes of analyzed studies.

NOMENCLATURA	PESQUISA	NOMENCLATURA	PESQUISA
RS-1997	Ott (1997)	PE-2004	Barbosa (2004)
PR-2000	Mossambani (2000)	Brasil-2004	Frezatti (2004)
Brasil-2000	Bernardinelli <i>et al.</i> (2000)	MG-2005	Soares <i>et al.</i> (2005)
SE-2001/2003	Souza (2001); Souza <i>et al.</i> (2003)	SBrasil-2005	Soutes (2005)
Brasil-2002	Nascimento Neto <i>et al.</i> (2002)	PE-2005	Silva (2005)
SC-2003/2004	Coronetti <i>et al.</i> (2003); Beuren <i>et al.</i> (2003)	FBrasil-2005	Frezatti (2005)
Brasil-2003	Nascimento Neto e Miranda (2003)	RS-2006	Machado e Souza (2006)

Fonte: Adaptado da revista *Valor Financeiro* (2002-2006).

A classificação efetuada permite mapear os locais nos quais as pesquisas foram investigadas, além do ano, autores e abrangência. Com as pesquisas classificadas por estado, torna-se mais fácil agrupá-las por região e efetuar as comparações possíveis.

ANÁLISE DESCRITIVA DAS PESQUISAS

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 muitos aspectos aguardam comprovação, de acordo com as regras aceitáveis do mundo acadêmico. Diferentemente da economia, finanças ou contabilidade financeira, a contabilidade gerencial, intrinsecamente ao foco de seus interes-

ses, tem muitas limitações em termos de tamanho das amostras, de confiabilidade interna dos dados e da desconfiança por parte dos respondentes sobre a real utilidade da pesquisa empírica.

A grande disparidade de amostras investigadas nas pesquisas coletadas neste estudo revela que tal paradigma está presente nas pesquisas em contabilidade de custos e contabilidade gerencial. Isso, para efeitos comparativos, dificulta a análise dos resultados dessas pesquisas, limita suas conclusões e consequentes generalizações. Conforme se evidencia na Tabela 1, o número de empresas investigadas pelas pesquisas coletadas é bastante díspar, pois se destacam 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 uma.

A amostra coletada, conforme se verifica na Tabela 1, evidencia que as pesquisas investigaram um total de 734 empresas espalhadas por boa parte do Brasil. Aproximadamente 50% das empresas investigadas pertencem a amostras no âmbito nacional, na maioria das vezes utilizando, como moldura da população a ser pesquisada, as empresas presentes no Anuário Exame – Melhores e Maiores. Quando se observam as pesquisas por estados, o Rio Grande do Sul lidera em número de empresas investigadas, com 163 (22%), seguido do Estado do Paraná em segundo lugar, com 72 (10%) empresas.

O estado de Santa Catarina, com 35 (5%) empresas, ocupa o terceiro lugar, seguido do estado de Pernambuco, com 33 (4%) empresas, e Minas Gerais, com 18 (2%) empresas investigadas, aparece em último lugar. Analisando os estudos agrupados por regiões, identifica-se que, na Região Sudeste,

49 empresas somam o equivalente a 7% da amostra total. A reclassificação por regiões demonstra um número maior de empresas investigadas na Região Sul, totalizando 270 (37%), em contraste com as regiões Sudeste e Nordeste, praticamente empatadas em 7% cada.

Os setores econômicos das empresas analisadas foram, inicialmente, reclassificados de acordo as disposições do Anuário Exame – Melhores e Maiores (2006) e, na sequência, de acordo com o critério utilizado por Frezatti (2004, 2005), de forma a oferecer um quadro mais homogêneo dos tipos de empresas investigadas. Na Tabela 2, identifica-se que a maioria das empresas investigadas – 309 (42%) – são indústrias e, em segundo lugar, as pertencentes a outros setores econômicos totalizam 254 (35%) unidades.

Das 190 empresas classificadas em diversos, conforme Tabela 2, incluídas nas 254 que formam os outros setores, 72 são indústrias moveleiras, que foram pesquisadas por Mosambani (2000); 18 são indústrias cerâmicas investigadas por Soares *et al.* (2005); 21 são Organizações de Sociedade Civil de Interesse Público (OSICPs) e 4, empresas agrícolas. Há predominância de empresas pertencentes a algum ramo industrial nas amostras pesquisadas.

Uma das justificativas para a realização de pesquisas em indústrias é a suposição explícita ou implícita de que são mais propensas à implantação de práticas contábeis gerenciais. Essa justificativa foi utilizada, por exemplo, em Nascimento Neto e Miranda (2003, p. 3): "O único critério utilizado na seleção da amostra foi o de que as empresas participantes pertencessem ao setor industrial. Este critério objetivou homogeneizar a amos-

Tabela 1 – Amostra investigada.

Table 1 – Sample investigated.

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	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%

Tabela 2 – Classificação das empresas por setores econômicos de atividade.**Table 2** – Classification of companies by economic activity sectors.

Setores	Total	Reclassificação**	Total	%
Alimentos, Bebidas e Fumo	40	Atacado, Varejo e Comércio Exterior	61	8%
Atacado e Comércio Exterior	28	Indústrias - Todas	309	42%
Automotivo	12	Instituições Financeiras	26	4%
Comércio Varejista	8	Telecomunicações	9	1%
Confecções e Têxteis	10	Serviços Públicos	21	3%
Construção	4	Serviços	54	7%
Eletroeletrônico	5	Outros Setores	254	35%
Farmacêutico, Higiene e Cosméticos	19	Total	734	100%
Material de Construção	0			
Mecânica	49			
Mineração	0			
Papel e Celulose	0			
Plásticos e Borracha	12			
Química e Petroquímica	24			
Serviços de Transporte	0			
Serviços Diversos	24			
Serviços Públicos	1			
Siderurgia e Metalurgia	11			
Tecnologia e Computação	0			
Telecomunicações	1			
Diversos	190			
Agrícola***	4			
OSCI***	21			
Outros Setores***	37			
Total*	539			

*Total divergente porque duas das pesquisas já traziam os setores classificados como na segunda coluna. ** A reclassificação segue a apresentada por Frezatti (2005). *** Não seguem a Classificação do Anuário Exame Melhores e Maiores

tra, considerando que neste tipo de empresa é mais comum a existência de sistema de custeio implantado”¹.

MÉTODOS DE CUSTEIO

O custeio, segundo Martins (2003), significa apropriação de custos. Horngren *et al.* (2004, p. 498) argumentam que os contadores realizam muitos julgamentos quando mensuram o lucro. Entre estes, um dos mais importantes refere-se à escolha do método apropriado para calcular os custos dos produtos. Esta afirmativa deveria ser comprovada com evidências empíricas, mostrando quais são os métodos de custeio utilizados decorrentes das escolhas dos contadores. Da amostra coletada de pesquisas efetuadas, 711 empresas pesquisadas responde-

ram às assertivas sobre a utilização de métodos de custeio, conforme detalhado na Tabela 3.

Os resultados evidenciam que o método de custeio por absorção predomina com 54% [$n=382$], seguido do variável ou direto com 33% [$n=232$], e, em terceiro lugar, aparece o ABC com 11% [$n=76$]. 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 em que 14 das 17 empresas investigadas utilizam o método de custeio RKW e são indústrias cerâmicas.

A Tabela 3 permite ter uma visão geral dos estados/regiões em que as empresas pesquisadas utilizam mais de um método de custeio. O método de custeio por absorção é com-

¹ Esse assunto será abordado novamente na discussão final dos resultados desta pesquisa.

Tabela 3 – Utilização de métodos de custeio.**Table 3** – Using costing methods.

Código	No. Empresas	Absorção	V/Direto*	Variável	Direto	ABC	RKW	Pleno	Outros	Total**
RS-1997	136	86	34			20			3	143
PR-2000	72	36		33	2			1		72
Brasil-2000	9	9			6				6	23
SE-2001/2003	49	39		10		3				52
Brasil-2002	9	2		4		8				14
SC-2003/2004	35	24			13	4	1		6	48
Brasil-2003	76	50		24		17		8	4	103
PE-2004	12	10		5		2				17
Brasil-2004	76	36		11	21	5				73
MG-2005	18	1			1		14		1	17
SBrasil-2005	70	43		34		4	1		5	87
PE-2005	21	2		1						3
FBrasil-2005	119	35		12	19	11				77
RS-2006	9	9		2						11
Total	711	382	34	136	62	76	16	9	25	740

* V/Direto = Variável/Direto

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

Código	No. Empresas	%	%	%	%	%	%	%	%	%
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%

binado com outro método para todas as pesquisas realizadas. Constatamos a predominância da combinação dos métodos de custeio por absorção com o variável ou direto, nas pesquisas analisadas, e, em seguida, com o ABC, em 10 delas. Portanto, *a priori*, a combinação dos métodos de custeio para fins gerenciais é absorção com variável, ou direto, ou com o ABC.

Duas pesquisas investigaram os motivos de escolha dos métodos de custeio pelos praticantes. Embora os resultados

não possam ser generalizados, os motivos mais citados são fornecer informações mais eficientes para subsidiar a tomada de decisão, equivalente a 73% [$n=42$] das empresas investigadas nesse quesito e melhor apurar os custos dos produtos, equivalente a 67% [$n=38$]. Os outros motivos são relativamente relevantes para Brasil-2003, com destaque para a melhoria de processos e a eliminação de desperdícios 40% [$n=23$].

Tabela 4 – Motivos da escolha dos métodos de custeio.**Table 4** – Reasons for the choice of costing methods.

Método	MACP	FMEITD	FMCRE	AMTIE	AMELCF	FMPED	PMFPV	PMIAR	MIPO	PEPANAV	ABM	
RS-1997	9	12								9	7	
Brasil-2003	29	30	20	20	21	23	2	1	1			
Total	38	42	20	20	21	23	2	1	1	9	7	
	22	42%	54%							42%	33%	
	35	83%	86%	57%	57%	60%	66%	6%	3%	3%		
	57	67%	73%	35%	35%	37%	40%	4%	2%	2%	16%	
MACP	Melhor apuração dos custos dos produtos							22	Empresas de RS-1997			
FMEITD	Fornecer mais eficiente informação para a tomada de decisão							35	Empresas de Brasil-2003			
FMCRE	Financeiramente mais compatível com a realidade da empresa											
AMTIE	Se ajusta mais com a tecnologia de informação da empresa											
AMELCF	Atende melhor as exigências da legislação contábil e fiscal											
FMPED	Fornecer melhoria de processos e eliminação de desperdícios											
PMFPV	Para uma melhor formação do preço de venda											
PMIAR	Para melhores informações de análise de responsabilidade											
MIPO	Melhores informações para planejamento operacional											
PEPANAV	Permite a eliminação progressiva das atividades que não agregam valor											
ABM	Permite a implantação da Gestão Baseada em Atividades (ABM)											

O método de custeio ABC, segundo Kaplan e Cooper (1998, p. 94), é um mapa econômico das despesas e da lucratividade da organização com base nas atividades organizacionais. Para os autores, um método de custeio fundamentado em atividades oferece às empresas um mapa econômico de suas operações e revela o custo real projetado das atividades e dos processos de negócios. Em contrapartida, identifica o custo e a lucratividade de cada produto, serviço, cliente e unidade operacional. Esses argumentos pressupõem, por exemplo, que esse método de custeio é mais eficiente que o custeio por absorção ou mesmo o variável ou 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 em teses e dissertações? Do total das publicações em custos no EnANPAD de 1998 a 2003, segundo Cardoso *et al.* (2004), 50% são sobre o ABC, o que equivale a 16 artigos somente no âmbito desse congresso. Mesmo com a pujança das publicações, a adoção desse método de custeio tem sido tímida.

Considerando o total de empresas respondentes nas pesquisas coletadas, conforme Tabela 3, somente 11% adotam o método de custeio ABC. Os motivos da baixa taxa de adoção desse método, no entanto, somente foram objetos de interesse em RS-1997, SE-2001/2003, Brasil-2002 e PE-2004, que totalizam 206 empresas respondentes. Nessas empresas,

foi constatado que: (i) 48% delas não se interessavam pelo método, ou não havia planos de implantação do ABC; (ii) 24% estavam avaliando a sua implantação; e (iii) 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. Tal fato foi utilizado pelo autor como argumento para justificar a possível presença de artefatos mais sofisticados de contabilidade de custos e contabilidade gerencial. Além disso, os resultados são mais coerentes com a ideia 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, por serem subsidiárias de empresas multinacionais, seriam mais propensas à utilização de ferramentas vistas como mais modernas pela literatura também aparece em PE-2004. Nessa pesquisa, somente 12 empresas responderam às questões e em duas delas foi constatada a utilização do método de custeio ABC. De igual modo, aceita-se a argumentação de Frezatti (2004-5) sobre o 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 5 – Experiência com o ABC.**Table 5** – Experience with 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							

MÉTODOS DE PREDETERMINAÇÃO DE CUSTOS

Os resultados evidenciam que o método de predeterminação de custos conhecido como custo-padrão foi o paradigma dominante nas empresas investigadas. Constatou-se, conforme detalhado na Tabela 6, que 38% [$n=190$] das empresas investigadas o utilizam, enquanto apenas 3% [$n=14$] empregam o custeio meta. O custo-padrão apresenta alta taxa de adoção nas regiões: (i) RS-1997, com 48 (35%) empresas; (ii) SE-2001/2003, com 47 (96%) empresas; e (iii) S-Brasil-2005, com 21 (30%) empresas. Em Brasil-2004 e FBrasil-2005, constata-se, também, um percentual razoável de adoção do custo-padrão, respectivamente 24 (32%) em 24 (20%) empresas.

Os resultados de PE-2004, composta por 10 (83%) empresas investigadas, revelam problemas de amostra. O mesmo problema é observado na pesquisa conduzida por Machado e Souza (2006), RS-2006, – 8 (89%), que, além do pequeno número de empresas, investigou somente um ramo de atividade, no caso, as indústrias conserveiras. Os resultados desta última investigação revelam que três (33%) empresas pesquisadas utilizam o custeio meta. Achado semelhante foi constatado em Sbrasil-2005 – 11 (16%) empresas –: a adoção do custo meta, comparada à do custo-padrão, é praticamente insignificante. As análises comparativas não serão estendidas, pois as hachuras

na Tabela 6 indicam que as empresas não foram questionadas quanto ao custeio meta, por isso seus percentuais estão zerados.

Em SE-2001/2003 e PE-2004, após o questionamento, as respostas apontaram que nenhuma empresa utiliza o custeio meta. 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, já que esta atividade fica quase exclusivamente a 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 essa afirmação, pois, em SE-2001/2003, para as empresas cujo método de predeterminação de custos é indicado pela matriz, 45 (92%)² utilizam o custo-padrão.

Zimmerman (1997) argumenta que os custos históricos são úteis para decisão, somente se os custos futuros forem iguais aos custos passados. Com base nesse argumento, o autor introduz os estudos sobre o custo-padrão e assim justifica:

Custo-padrão provê as bases para comparações. Eles representam os custos futuros esperados de produtos, processos serviços ou subcomponentes. Uma vez estabelecidos os padrões, os gerentes podem mensurar

² Dado obtido da tese analisada.

Tabela 6 – Métodos de predeterminação de custos.**Table 6** – Methods predetermination of cost.

Métodos de predeterminação 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%

desempenho pela comparação dos resultados reais com os padrões preestabelecidos (Zimmerman, 1997, p. 554).

As variações verificadas entre o custo real e o padrão são objeto de análises e providenciam informações úteis para os gerentes verificarem se o custo está sob controle ou não. As discrepâncias entre o padrão e o real são aspectos relevantes para as funções de controle e para a tomada de decisão. As discrepâncias são focos de atenção e alertam os gestores para o fato de que algo está errado. Assim, são efetuadas as análises de variações de materiais, de mão de obra e de custos fixos para identificar as causas e corrigi-las.

Adicionalmente à função de controle, os custos-padrão são importantes para decisões de formação de preço de venda, terceirização ou produção própria, aceitação de pedidos especiais, produzir ou comprar, avaliação de tecnologias alternativas de produção e alocação de recursos nas linhas de produção. Três das pesquisas analisadas estudaram a utilização

do custo-padrão para fins gerenciais. Em RS-1997, constatou-se a aplicação do custo-padrão para várias finalidades, com destaque para a formação inicial de preço de venda (62%), controle (46%), avaliação de desempenho (46%), promoção de melhorias (46%) e informação para avaliação de estoque (30%).

Em SE-2001/2003, verificaram-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 na amostra investigada, inserem-se somente 6% do total das empresas investigadas nesse quesito; não há, portanto, comentários adicionais sobre os resultados. Analisando a amostra total (215 empresas), constatou-se, com relação ao uso do custo-padrão pelas empresas, que 58% o utilizam na formação inicial de preço de vendas; 56%, para subsidiar o controle gerencial; 56%, para avaliar desempenho; 44%, para promover melhorias nos processos em geral e 21%, para avaliação de estoques.

Tabela 7 – Aplicações gerenciais do custo-padrão.**Table 7** – Management applications of standard cost.

CÓDIGOS	RS-1997		SE-2001/2003		PE-2004		TOTAL/ AMOSTRA
	No. Empresas	%	No. Empresas	%	No. Empresas	%	
APLICAÇÕES							
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%
Promoção de melhorias	71	46%	22	45%	2	17%	44%
Diversas aplicações	11	7%	2	4%	0	0%	6%
Não utilização de 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%

A percepção inicial, decorrente da análise desse item, é a de que as empresas diversificam o uso do custo-padrão. Por essa razão, é possível inferir as qualidades e os méritos desta ferramenta gerencial e não somente a superioridade numérica de sua adoção nas empresas, em detrimento do custeio meta, fato que impossibilita comparações entre ambos. Aparentemente, a suposição de que as empresas não desenvolvem produtos refuta a hipótese de que as empresas deveriam estar utilizando o custeio meta. A conclusão é aparente, pois não se pode desconsiderar, dentre outros, o fato de as amostras conterem empresas cujos métodos de predeterminação de custos são determinados pela matriz.

REFLEXÃO SOBRE OS ACHADOS DA PESQUISA À LUZ DO OIE

Burns e Vaivio (2001) discorrem que, particularmente após a publicação de *Relevance Lost*³, acadêmicos, contadores e consultores têm tentado desenvolver novas técnicas, qualificadas como avançadas em contabilidade gerencial, e novos sistemas gerenciais – uma contabilidade gerencial que atenda às necessidades de informação dos gerentes de negócios em um mundo tecnológico e globalizado. Quase 21 anos após Johnson e Kaplan abordarem a irrelevância das práticas de contabilidade gerencial existentes, a tecnologia da informação tem avançado de forma inimaginável para os autores que, na época, escreveram o livro. Novos artefatos são abundantes, atualmente, mas a magnitude de sua implementação continua desapontando seus defensores.

A análise dos resultados deste estudo, fundamentado nas características identificadas nas pesquisas coletadas, sugere que, na maioria das pesquisas analisadas, há estabilidade nas práticas contábeis gerenciais. Os argumentos de que as mudanças no ambiente externo seriam os elementos necessários para explicar a necessidade de as empresas buscarem novas ferramentas contábeis gerenciais não se demonstraram efetivos e não têm respaldo nas várias conclusões dos autores. Apesar da retórica, os argumentos amparados nos pressupostos da economia neoclássica não foram suficientes para explicar a estabilidade e a mudança nas práticas contábeis gerenciais, pois os resultados das pesquisas coletadas e analisadas sugerem não ter havido mudanças.

Foram analisadas informações coletadas de um total de 734 empresas brasileiras. Nem todas as pesquisas investigaram todos os itens presentes neste estudo; para métodos de custeio, portanto, são 711 empresas; 57, para motivos da escolha dos métodos de custeio; 206, para experiência com o ABC; 506, para métodos de predeterminação de custos; 215, para aplicações gerenciais do custo-padrão; 525, para artefatos de orçamento; 416, para medidas de desempenho; 491, para análises por centros de responsabilidade; e 323, para propósitos

da contabilidade de custos e gerencial. São empresas espalhadas por boa parte do Brasil, com predominância de indústrias (42%), de vários ramos de atividade, seguidos de outros setores econômicos com (35%).

Muitas das evidências encontradas nas pesquisas analisadas sugerem que as práticas tradicionais de contabilidade de custos e contabilidade gerencial permanecem populares e ativas nas organizações. Em outras palavras, predomina em 382 (54%) empresas a utilização do método de custeio por absorção. Em seguida, o método de custeio variável ou direto é praticado por 232 (33%) empresas e, por último, o ABC, adotado em 76 (11%) empresas. A prática gerencial mais comum nas empresas é a combinação da utilização do método de custeio por absorção com o custeio variável, ou direto e ABC. Nas duas pesquisas que investigaram os motivos da escolha do método de custeio, os objetivos são comuns, a saber: gerar informações para tomada de decisão, para 42 (73%) empresas; apurar custos dos produtos, em 38 (67%); e subsidiar melhoria de processos e eliminação de desperdícios, em 23 (40%) empresas.

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 predeterminação de custos dominante nas empresas pesquisadas, adotado por 190 (38%) empresas, é o custo-padrão. Das empresas pesquisadas, 99 (58%) utilizam o custo-padrão para formação inicial de preço de venda; 80 (56%), para controle e avaliação de desempenho; e 73 (44%), para promover melhorias. A utilização de planos orçamentários pelas empresas pesquisadas está bem distribuída, mas com percentuais não tão elevados: 193 (37%) utilizam alguma forma de orçamento; 173 (33%) utilizam o orçamento de capital; 151 (29%) elaboram demonstrações financeiras projetadas; 142 (27%) elaboram o orçamento de produção, serviço e logística; 138 (26%), outros tipos de orçamento; 123 (23%), o orçamento de vendas; e 105 (20%), planos de recursos humanos.

Para a avaliação de desempenho, constatou-se que mais da metade das 154 empresas pesquisadas em Ott (1997) – pesquisa (RS-1997) – utilizam o *Benchmarking* Interno (BI). O Lucro Líquido é utilizado por 181 (44%) empresas e se caracteriza como o item mais utilizado para sete pesquisas analisadas. O Retorno sobre o Patrimônio Líquido (ROE) é utilizado por 116 (28%) empresas e por 85 (20%) Valor Econômico Agregado (EVA) e Retorno sobre Vendas (ROS). Nas cinco pesquisas sobre análises

³ Aqui, é evocado o livro *A Relevância da Contabilidade de Custos*, de Johnson e Kaplan (1997).

por centros de responsabilidade, 298 (61%) empresas trabalham com centros de custos; 122 (25%), com centros de investimentos ou unidades de negócios; 116 (24%) fazem análises por centros de responsabilidade, mas não especificaram quais os tipos que utilizam; e 80 (16%) fazem uso dos centros de resultado ou lucro.

Os principais propósitos da contabilidade de custos e da contabilidade gerencial para as empresas, em sete pesquisas, são: (i) redução de custos ou gerenciamento de custos em 221 (68%) empresas; (ii) em 154 (48%) empresas, para subsidiar tomada de decisão; (iii) para formação de preços ou políticas de preços, em 144 (45%) empresas; (iv) em 112 (35%) empresas, para análise de custo-volume-lucro e cálculo de margem de contribuição. Soutes (2005), na pesquisa SBrasil-2005, investigou outros aspectos da utilização da contabilidade de custos e gerencial e constatou que o principal objetivo apresentado pelos 70 respondentes é "gerar informações relevantes", seguido de "estabelecer padrões" e, em terceiro lugar, "contribuir para o alcance de metas".

A análise dos dados coletados das pesquisas não valida o pressuposto de que as empresas industriais são mais propensas à utilização de técnicas mais avançadas de contabilidade gerencial. Os resultados sugerem uma relativa estabilidade nas práticas contábeis gerenciais nas empresas investigadas. Outro achado é a situação crítica da customização dos componentes e das práticas gerenciais para as entidades, confirmando a suposição de Frezatti (2004). A customização ocorre pelo fato de que as organizações podem dispor, de acordo com seus desejos, de diferentes perfis e composições de instrumentos e práticas com objetivos diversos. No processo de customização, para atender aos mais diversos propósitos, tem sido usual definir o método de custeio e/ou a formatação dos sistemas de contabilidade de custo e contabilidade gerencial.

Em geral, a implantação de sistemas de contabilidade gerencial de custos tem seu ponto alto na customização, tanto para as consultorias quanto para os usuários. Mesmo que se enfatize a importância da customização para atender às especificidades das organizações, os usuários das práticas de contabilidade de custos e contabilidade gerencial carecem de entendimentos mais aprofundados dos elementos teóricos e evidências empíricas que lhes permitam melhor compreendê-las para posterior aplicação (Frezatti, 2004; Souza, 2001). Porém, a implantação de novos sistemas não significa que existam mudanças nas práticas. Não basta somente entender as práticas, pois, conforme Scapens (2006), antes de sua implementação, deve-se verificar o ambiente interno da empresa e as inter-relações que respondem pelo seu funcionamento.

Na atividade de gerir mudanças, para Scapens e Roberts (1993, p. 30), é fundamental gerenciar o contexto e o processo de mudança, além de seu conteúdo. É importante entender o processo de mudança para, depois, tentar implementá-la. A mudança, em contabilidade gerencial não significa somente introduzir um novo procedimento (como é estabelecido em manuais), técnica ou ferramenta gerencial que permita aos gestores tomar melhores decisões. É sobretudo mudar, no dia

a dia, as práticas de gerir a atividade empresarial, as atitudes, regras e responsabilidades dos membros da organização.

Contrapondo as pesquisas analisadas à estrutura conceitual sobre estabilidade e mudanças em contabilidade gerencial e de custos, observamos que os resultados tentam explicar a necessidade de mudança nas práticas contábeis gerenciais, a partir dos aspectos externos, tendo-os como determinantes da implementação dessas novas práticas. Não é considerado que os fatores internos existem nas organizações e tampouco se avalia sua relevância para entender a estabilidade e a mudança em contabilidade gerencial. 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.

Nesse contexto de referência, em vista dos achados das pesquisas analisadas, impõem-se algumas questões. Como compreender a excessiva ou relativa importância dada pelas organizações ou seus gestores aos componentes gerenciais? Como entender a importância dada à combinação absorção e variável, ou absorção e ABC? Como entender a superioridade conceitual do ABC frente à superioridade da absorção em aplicação prática, "inclusive para fins gerenciais" (Souza, 2001; Barbosa, 2004)? Como compreender: (i) a utilização gerencial do custo-padrão; (ii) ou a variedade de artefatos orçamentários aplicados pelas empresas; (iii) o lucro líquido como o paradigma dominante para avaliação de desempenho, mas com taxa de adoção tão baixa quanto à do EVA; e (iv) o gerenciamento de custos como o principal objetivo das práticas gerenciais das organizações analisadas?

Para Scapens (2006), o entendimento da diversidade de práticas de contabilidade gerencial – como expressas nas questões acima – requer a compreensão da complexa mistura de influências inter-relacionadas que moldam as práticas contábeis individuais nas organizações. As dificuldades no processo de mudança podem ser um dos fatores explicativos para a estabilidade das práticas de contabilidade de custos e contabilidade gerencial. Como destacam Scapens e Roberts (1993), a mudança é um processo complexo com resultados não interligados e complexos. A mudança não pode ser caracterizada por uma série racional de atividades decisórias e eventos. É um processo desdobrado (*unfolded*), não linear, de dinâmicos processos nos quais não existe uma clara definição entre jogadores e ações.

Há, de acordo com Scapens (2006), uma grande complexidade e várias 'coisas acontecendo' (*things going on*) em qualquer organização que, quando vista de fora, parece apresentar ilogicidades. Essa complexa mistura de influências inter-relacionadas molda as práticas contábeis e é um requisito para estudar mudanças em contabilidade gerencial. Claramente, há uma ampla tendência econômica, social e organizacional que afeta o modo como as organizações e suas práticas individuais emergem. Adicionalmente, há fatores únicos, relacionados com organizações específicas, que moldam suas práticas contábeis gerenciais.

Pode-se considerar que fatores únicos induziram as indústrias cerâmicas, por exemplo, a preferirem o método de custeio RKW (So-

ares *et al.*, 2005), como revela a pesquisa MG-2005, na qual foram identificadas 14 (78%) empresas usuárias desse método. Também os fatores únicos podem estar relacionados com o propósito da contabilidade de custos para essas empresas, identificados como Cálculo do Lucro, Preço e Política de Preços e Estimativa do Ponto de Equilíbrio. Um conjunto teoricamente simples de necessidades gerenciais, combinados com as regras e rotinas internas institucionalizadas, segundo a OIE, determina a adoção das ferramentas gerenciais necessárias à gestão dessas indústrias.

A OIE se preocupa com as instituições que moldam as ações e pensamentos dos agentes humanos individuais. O núcleo pensamento econômico neoclássico é rejeitado pela OIE, que procura explicar o comportamento dos agentes econômicos em termos de regras, rotinas e instituições. A organização também questiona uma das suposições básicas da economia neoclássica: a racionalidade dos indivíduos. Scapens (2006) argumenta que, em vez de simplesmente assumir a racionalidade e oportunismo, a OIE tenta explicar por que as pessoas aparentam ser oportunistas, e por que existem tipos particulares de comportamento. É reconhecido que os comportamentos dentro dos sistemas econômicos (e organizações) podem ser institucionalizados, isto é, arraigados e moldados pelas instituições.

Na Figura 1, está diagramado o processo de institucionalização, segundo Scapens (2006). No topo da figura, estão as instituições que compreendem as formas de pensamento e

suposições subjacentes condicionantes do comportamento das pessoas. Na parte inferior da Figura 1, há a execução individual das ações, ao longo do tempo, pelos atores organizacionais. As regras e rotinas codificam as instituições e refletem as suposições inquestionáveis das pessoas na organização. Além disso, são as regras e rotinas que moldam as ações executadas pelas pessoas. As regras são as declarações formais de procedimentos, enquanto as rotinas são os procedimentos efetivamente em uso. As organizações são restringidas pelas rotinas, porém estas são o sangue que impulsiona a vida das organizações⁴.

As ações seguem regras e rotinas; aquelas podem direcionar mudanças nestas. Assim, à medida que as pessoas se adaptam a novas situações, mudam as regras e, principalmente, as rotinas. Apesar disso, as mudanças são lentas, pois se sustentam em formas de pensar cristalizadas pelo hábito.

A seguir, visualiza-se, pela Figura 1, a ligação direta entre as regras, rotinas e as ações do dia a dia, indicadas por linhas sólidas – finas e não pontilhadas. No nível institucional, a conexão é mais sutil e abstrata, por isso retratada por linhas pontilhadas (as instituições podem ter efeito bastante significativo na moldagem das regras e rotinas, por isso as linhas são espessas). Finalmente, como as instituições resistem à mudança, somente um par de linhas é mostrado – indicando que as ações do dia a dia e as regras emergentes podem demorar bastante para se tornarem institucionalizadas.

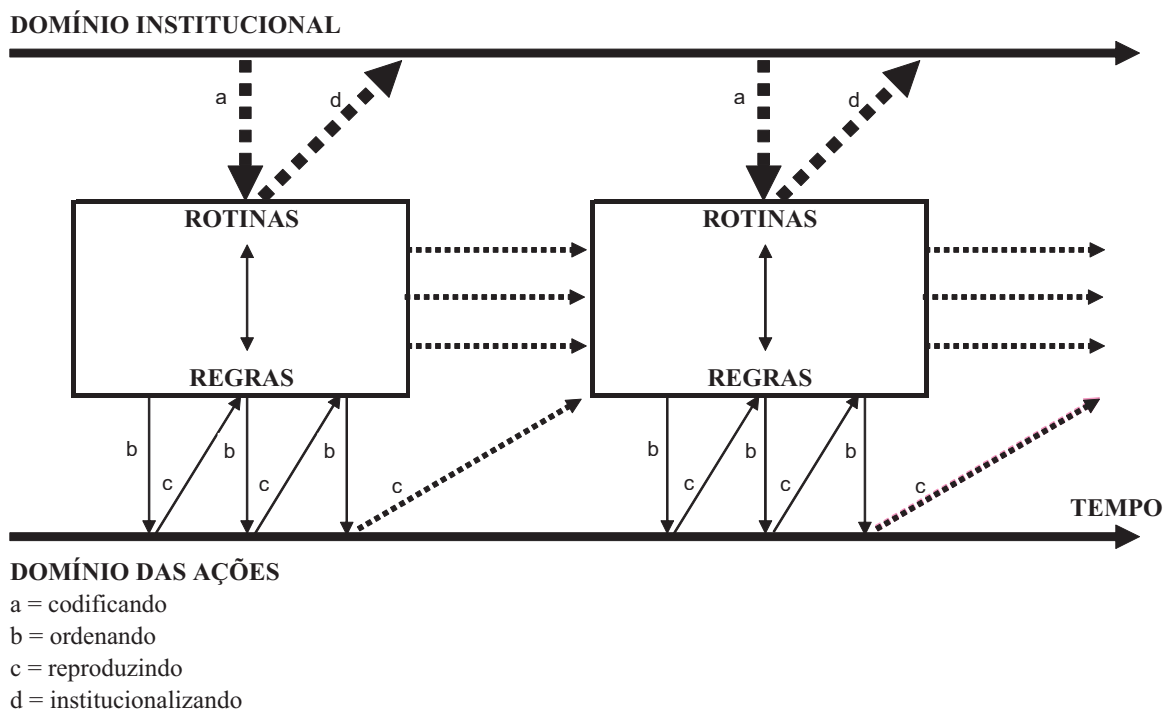


Figura 1 – Processo de institucionalização, Scapens (2006).

Figure 1 – Process of institutionalization, Scapens (2006).

⁴ Sem rotinas, as organizações não poderiam funcionar, Bowman (1994)

Para Scapens (2006), o ponto central desta figura é a noção de que as práticas de contabilidade gerencial são parte das regras e rotinas organizacionais que habilitam seus membros a entenderem as suas ações e as dos outros. Além disso, se as ações são largamente compartilhadas e suportadas por significados aceitos, o potencial para conflitos é reduzido. Finalmente, juntas, as regras e as rotinas compreendem o *know-how* da organização, que garante aos novos aprenderem como proceder nesse ambiente. Por isso, o *know-how* organizacional não se limita ao indivíduo *per se*, mas se configura um como fazer característico das organizações.

Por conseguinte, Scapens (2006) afirma que as instituições são as rotinas que se tornaram desassociadas das suas origens, pois, no decorrer do tempo, tornaram-se inquestionáveis. Isto enfatiza o papel da história e reconhece que nosso comportamento é construído temporalmente. Embora as instituições sejam desassociadas de seus antecedentes históricos, não significa que a história não seja importante. O passado contribui para se entender um comportamento atual. A mudança é evolutiva e dependente de ações anteriores adotadas ou adquiridas. As rotinas existentes provavelmente criam a inércia e podem limitar as possibilidades de mudanças. Isso conduz à noção de *lock-in*, ou seja, as ações passadas limitam ou impedem ações futuras, gerando a inércia organizacional.

As tentativas de introduzir novos sistemas de contabilidade gerencial e técnicas, artefatos gerenciais, sem cuidadosa consideração da instituição dominante dentro da organização provavelmente encontrarão resistências (Scapens, 2006). As instituições dominantes possivelmente moldarão o caráter e o conteúdo do processo de mudança. Nesse caso, as ações concretizadas no passado, ou adquiridas, podem conduzir os processos de mudança em rota de colisão com a inércia organizacional. A consequência dessa colisão, inclusive, poderá impedir a implantação de novas ferramentas gerenciais, ou implicar profundas mudanças nas ferramentas em uso, até que se tornem institucionalizadas na organização. Isso pode explicar por que ABC, ABM, BSC, EVA encontram tão baixa aderência nas práticas contábeis nacionais.

Pela OIE, a mudança em contabilidade gerencial nas organizações deve ser vista como evolutiva, por meio de um processo de ações anteriormente adotadas ou adquiridas. Assim, as formas existentes de pensar (instituições), os circuitos de poder e a confiança podem ter impacto na forma como os vários atores internos à organização respondem à pressão institucional e econômica externa. Com base nessa complexa mistura de influências inter-relacionadas, as práticas de contabilidade de custos e gerencial são moldadas, e as diversas práticas contábeis gerenciais utilizadas pelas companhias podem ser explicadas. Pela perspectiva da OIE, a contabilidade gerencial pode ser estudada não só como regras e rotinas que moldam as atividades organizacionais, mas também pela forma como evoluem. Tal compreensão funda o melhor entendimento sobre como ocorrem a estabilidade e mudança das práticas contábeis gerenciais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O foco desta pesquisa foi analisar a estabilidade e a mudança das práticas de Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial, a partir das características identificadas em uma amostra de pesquisas sobre as práticas de contabilidade gerencial e de custos, frente aos avanços teórico-conceituais (arcabouço conceitual) da Velha Economia Institucional (OIE), em confronto com a teoria neoclássica da firma.

Com a identificação das características nas pesquisas sobre práticas de contabilidade gerencial, elaborou-se um quadro indicativo das técnicas e/ou instrumentos adotados pelas empresas. Em algumas pesquisas, há referências aos motivos para adoção desta ou daquela prática de contabilidade gerencial e/ou de custos.

A identificação das características das pesquisas coletadas permitiu considerar, nesta análise, fatores como as diferentes regiões nas quais foram empreendidas e a diversidade de setores econômicos. O conjunto de características identificadas e os achados das pesquisas coletadas sugerem que as práticas em contabilidade gerencial e de custos tradicionais estão institucionalizadas. Por outro lado, apesar da evolução social, política, científica, tecnológica, educacional, os argumentos comuns da Teoria Neoclássica da Firma para justificar a necessidade de as empresas empreenderem mudanças nos seus sistemas contábeis gerenciais, com a consequente adoção de modernas práticas carecem de evidências empíricas que corroborem sua institucionalização.

As contribuições desta pesquisa, expressas nas implicações para os *praticantes* e para os *acadêmicos*, são apresentadas a seguir:

As *implicações para os praticantes*, usuários ou responsáveis pelo desenho e pela implementação de sistemas de controle gerencial são amplas. É fundamental a plena compreensão de que a implementação de novas práticas gerenciais não pode ser ancorada somente pela racionalidade dos gestores, como postulada pela abordagem neoclássica. A escolha de novas ferramentas ou técnicas gerenciais pelos gestores não deve ser suportada somente pelo fato de acreditarem que contribuirão para melhorar a tomada de decisões e otimizar a eficiência e eficácia da empresa. A estabilidade e a mudança nas práticas estão inseridas em um contexto muito mais complexo, no qual há a interação e mistura de fatores contra ou a favor do processo de mudança, para que, no final, o equilíbrio de forças seja mantido.

Para a academia, as *implicações para futuras pesquisas* também são amplas. A identificação das características nos estudos sobre práticas de contabilidade, ressaltando-se a sua fragmentação, evidencia uma amostra consistente das práticas adotadas pelas instituições. É necessário, por exemplo, entender os motivos da adoção ou não de novas práticas. Para tanto, novas pesquisas devem ser conduzidas a luz da OIE. O pressuposto é que a contabilidade gerencial pode ser melhor compreendida como resultado de processos (evolutivos), em

que os hábitos e as rotinas empreendidos dão coerência e significado à conduta organizacional.

Alertar para as contribuições enunciadas como *implicações para os praticantes e para futuras pesquisas* justifica-se, pois se sabe que, de tempos em tempos, podem ser introduzidos nas empresas novos procedimentos e técnicas pelas ações de teóricos, administradores, contadores, consultores e outros. Com base nos pressupostos da OIE, a incorporação e adaptação dessas técnicas e procedimentos aderentes às novas condições ambientais pelas organizações somente será possível, se forem institucionalizados por meio de ritos que os convertam em parte aceita na atividade organizacional, de maneira inquestionável (*taken-for-granted*), ou serão rejeitados. Portanto, tal tese é contrária ao processo de mudança tido como revolucionário (crítico), postulado pela economia neoclássica, em que a eficiência e eficácia racional conduzem as empresas à adoção de técnicas mais modernas de contabilidade gerencial e de custos.

As conseqüências do não entendimento desse processo são perversas tanto para a *academia* como para os *praticantes*. Vale enfatizar que neste contexto, para ambos, os recursos – material e intelectual – disponibilizados e consumidos no processo de desenvolvimento de novas técnicas contábeis gerenciais e nas tentativas de implementá-las serão desperdiçados. Por fim, talvez o mais grave é que os ensinamentos da academia não estarão aderentes à realidade do mundo corporativo, e as práticas adotadas não trarão os resultados esperados pelos gestores.

REFERÊNCIAS

- ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. 2002. 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: 16/06/2006.
- ASKARANY, D.; SMITH, M. 2004. Attributes of innovation and the diffusion of management accounting change. In: BRITISH ACCOUNTING ASSOCIATION ANNUAL CONFERENCE, York, UK, 2004. *Proceedings...* York, UK, University of Sheffield.
- BARBOSA, E.J.P. 2004. *Uma investigação das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pela indústria de transformação da Região Metropolitana do Recife*. Brasília, DF. Dissertação de Mestrado. UNB-UFPB-UFPE-UFRN, 102 p. Disponível em: www.unb.br/cca/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes/mest_dissert_037.pdf. Acesso em: 15/07/2006.
- BERNARDINELLI, A.; MIYABARA, W.; POPADIUK, S. 2000. Métodos de custeio adotados pela indústria farmacêutica e suas influências na decisão de promover um produto. *Revista de Administração Mackenzie*, 1(1):127-142.
- BEUREN, I.M.; SOUSA, M.A.B.; RAUPP, F.M. 2003. 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/CongresoInternacional2004/110sistemasdecusteibrasilsurvey.doc>. Acesso em: 29/07/2006.
- BOWMAN, C. 1994. Stuck in the old routines. *European Management Journal*, 12(1):76-82.
- BURNS, J.; SCAPENS, R.W. 2000. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11:3-25. Disponível em: <http://www.idealibrary.com>. Acesso em: 30/07/2006.
- BURNS, J.; VAIVIO, J. 2001. Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12:389-402. Disponível em: <http://www.idealibrary.com>. Acesso em: 15/01/2006.
- CARDOSO, R.; PEREIRA, C.A.; GUERREIRO, R. 2004. 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, L.; COLLINI, P.; MARELLI, A.; QUAGLI, A.; SILVI, R. 1999. A survey on cost accounting practices in Italian large and medium size manufacturing firms. In: ANNUAL CONGRESS OF THE EUROPEAN ACCOUNTING ASSOCIATION, 22, Bordeaux, France, 1999. *Anais...* Disponível em: http://it.geocities.com/linocinquini/Paper/Cinquini_et_al.PDF. Acesso em: 27/04/2006.
- COLLIS, J.; HUSSEY, R. 2005. *Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. 2ª ed., Porto Alegre, Bookman, 205 p.
- CORONETTI, J.; BEUREN, I.M.; SOUSA, M.A.B. 2003. 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.
- FREZATTI, F. 2005. Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. *Brazilian Administration Review*, 2(1):73-87. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/bar>. Acesso em: 29/07/2006.
- FREZATTI, F. 2004. 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, Curitiba, 2004. *Anais...* Curitiba, ANPAD, 2004. CD-ROM.
- GIL, A.C. 2002. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4ª ed., São Paulo, Atlas, 175 p.
- GÓMEZ CHIÑAS, C. 2002. La economía institucionalista y la contabilidad de gestión. *Revista Análisis Económico*, 17(35):79-92. Disponível em: <http://www.analisiseconomico.com.mx/pdf/3504.pdf>. Acesso em: 25/05/2006.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA, C.A.; LOPES, A.B. 2004. 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, Curitiba, 2004. *Anais...* Curitiba, ANPAD, 2004. CD-ROM.
- HORNGREN, C.T.; SUNDEM, G.L.; STRATTON, W.O. 2004. *Contabilidade gerencial*. 12ª ed., São Paulo, Pearson, 560 p.
- JOHNSON, H.T.; KAPLAN, R.S. 1997. *Contabilidade Gerencial: A restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. 2ª ed., Rio de Janeiro, Campus, 239 p.
- KAPLAN, R.S.; COOPER, R. 1998. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo, Futura, 376 p.

- MACHADO, D.G.; SOUZA, M.A. 2006. 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*, 2(1):43-60.
- MARTINS, E. 2003. *Contabilidade de custos*. 9ª ed., São Paulo, Atlas, 370 p.
- MOSSAMBANI, E.M. 2000. *Métodos de custeio utilizados pela indústria moveleira de Arapongas - PR: uma pesquisa exploratória*. Londrina, PR. Dissertação de Mestrado. Universidade Norte do Paraná - UNOPAR, 130 p.
- NASCIMENTO NETO, R.V.; MÉLO, M.A.N.; CARMO, C.M.; GOMES, J.L.C.; MORAIS, D.; MIRANDA, L.C. 2002. 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, Salvador, 2002. *Anais...* Salvador, ANPAD, 2002. CD-ROM.
- NASCIMENTO NETO, R.V.; MIRANDA, L.C. 2003. 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, Atibaia, 2003. *Anais...* Atibaia, ANPAD, 2003. CD-ROM.
- OTT, E. 1997. *La información contable y el proceso de toma de decisiones: marco conceptual y estudio empírico*. San Sebastián, Espanha. Tese de doutorado. Universidad de Deusto, Facultad de CC.EE y Empresariales (Este), 387 p.
- SCAPENS, R.W. 2006. Understanding management accounting practices: a personal journey. *The British Accounting Review*, 38:1-30. Disponível em: www.elsevier.com/locate/bar. Acesso em: 15/07/2006.
- SCAPENS, R.W. 1994. Never mind the gap - towards an institutional perspective on management practice. *Management Accounting Research*, 5:301-321.
- SCAPENS, R.W.; ROBERTS, J. 1993. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. *Management Accounting Research*, 4:1-32.
- SILVA, A.C.M. 2005. *Práticas de contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor: um estudo na região metropolitana do Recife - PE*. Brasília, DF. Dissertação de Mestrado. UNB-UFPB-UFPE-UFRN, 123 p. Disponível em: www.unb.br/cca/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes/mest_dissert_069.pdf. Acesso em: 20/08/2006.
- SOARES, M.A.; LEAL, E.A.; SOUSA, E.G. 2005. 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: 15/07/2006.
- SOUTES, D.O. 2005. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 29, Brasília, 2005. *Anais...* Brasília, ANPAD, 2005. CD-ROM.
- SOUZA, M.A.; LISBOA, L.P.; ROCHA, W. 2003. Práticas de Contabilidade Gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. *Revista Contabilidade Et Finanças - USP*, 320:40-57.
- SOUZA, M.A. 2001. *Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais*. São Paulo, SP. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, 218 p.
- ZIMMERMAN, J.L. 1997. *Accounting for decision making and control*. 2ª ed., Boston, McGraw-Hill, 720 p.

Submetido em: 11/04/2009

Aceito em: 23/09/2009

ADEMILSON RODRIGUES DOS SANTOS

Sociedade Paranaense de Ensino e Informática
Rua Bôrtolo Cuman, 03, Butiatuvinha
82400-380, Curitiba, PR, Brasil

LAURO BRITO DE ALMEIDA

Universidade Federal do Paraná
Av. Prefeito Lothário Meissner, 632, 1º andar
Campus III, Jardim Botânico
80210-170, Curitiba, PR, Brasil