

Práticas de contabilidade gerencial e tamanho das empresas: uma análise do segmento madeireiro no Estado do Paraná

Marinês Taffarel (UFPR/UNICENTRO) - marinestaffarel@yahoo.com.br

Lauro Brito de Almeida (UFPR) - gbrito@uol.com.br

Mariana de Jesus Pereira (UFPR) - marylordelo@hotmail.com

Ademir Clemente (UFPR) - ademir@ufpr.br

Resumo:

O objetivo deste estudo é analisar se existem diferenças entre as práticas de contabilidade gerencial e o fator contingencial, tamanho das organizações. A população da pesquisa é formada por empresas madeireiras localizadas no Paraná, conforme cadastro da Federação das Indústrias do Estado do Paraná – FIEP, com a amostra constituída por 43 empresas. As práticas de contabilidade gerencial selecionadas para a pesquisa são os métodos de custeio, sistemas de predeterminação de custos, utilização de planos orçamentários, medidas de desempenho e filosofias de gestão. Para a classificação do tamanho das empresas foi utilizado o critério de faturamento do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES. A análise e interpretação dos dados ocorreram de forma quantitativa, por intermédio das medidas de tendência central: Média e Moda, bem como, a Análise de Variância – ANOVA com Teste de Acompanhamento. Os resultados da pesquisa sugerem que as empresas madeireiras no Estado do Paraná apresentam diferenças de médias estatisticamente significativas, conforme o porte, nas Análises de Variação do Orçamento; Aplicação do Orçamento para a Avaliação de Desempenho, Planejamento Financeiro e Controle de Custos, juntamente com o Benchmarking e análises de Indicadores Econômico-Financeiros. Os resultados indicaram, ainda, que as diferenças de médias de grupos são percebidas, essencialmente, nas grandes empresas madeireiras em relação às empresas de menor porte.

Palavras-chave: *Práticas de Contabilidade Gerencial. Tamanho das Organizações. Empresas Madeireiras no Estado do Paraná.*

Área temática: *Controladoria*

Práticas de contabilidade gerencial e tamanho das empresas: uma análise do segmento madeireiro no Estado do Paraná

Resumo

O objetivo deste estudo é analisar se existem diferenças entre as práticas de contabilidade gerencial e o fator contingencial, tamanho das organizações. A população da pesquisa é formada por empresas madeireiras localizadas no Paraná, conforme cadastro da Federação das Indústrias do Estado do Paraná – FIEP, com a amostra constituída por 43 empresas. As práticas de contabilidade gerencial selecionadas para a pesquisa são os métodos de custeio, sistemas de predeterminação de custos, utilização de planos orçamentários, medidas de desempenho e filosofias de gestão. Para a classificação do tamanho das empresas foi utilizado o critério de faturamento do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES. A análise e interpretação dos dados ocorreram de forma quantitativa, por intermédio das medidas de tendência central: Média e Moda, bem como, a Análise de Variância – ANOVA com Teste de Acompanhamento. Os resultados da pesquisa sugerem que as empresas madeireiras no Estado do Paraná apresentam diferenças de médias estatisticamente significativas, conforme o porte, nas Análises de Variação do Orçamento; Aplicação do Orçamento para a Avaliação de Desempenho, Planejamento Financeiro e Controle de Custos, juntamente com o *Benchmarking* e análises de Indicadores Econômico-Financeiros. Os resultados indicaram, ainda, que as diferenças de médias de grupos são percebidas, essencialmente, nas grandes empresas madeireiras em relação às empresas de menor porte.

Palavras-chave: Práticas de Contabilidade Gerencial. Tamanho das Organizações. Empresas Madeireiras no Estado do Paraná.

Área Temática: Controladoria.

1 Introdução

As discussões e proposições de mudanças nas práticas de contabilidade gerencial apresentam como pano de fundo a “necessidade de as organizações se adaptarem às evoluções tecnológicas e de gestão e se manterem competitivas”. Aceito essa premissa, as organizações devem adotar e implementar sistema de contabilidade gerencial congruente com as novas exigências. No entanto, a contabilidade gerencial desde a década de 80 tem sido alvo de críticas e talvez a mais contundente é a de não ter acompanhado as mudanças ocorridas nas empresas, logo, não estaria dando sua contribuição aos tomadores de decisão (SHARMA, 2000).

As primeiras e contundentes críticas sobre a contabilidade gerencial ocorreram nos anos 80, sendo materializadas em meados dessa década no livro *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*, de autoria de H. Thomas Johnson e Robert S Kaplan. Para os autores, a culpa do declínio e da perda de competitividade da indústria americana – em especial frente aos japoneses - poderia também ser creditada às práticas de contabilidade gerencial, até então utilizadas. Kaplan e seguidores, ante os problemas detectados e que subsidiavam as críticas, propuseram novas práticas de contabilidade gerenciais denominadas ABC e ABM. Posteriormente, foi proposto o BSC – *Balanced Scorecard* -, amplamente difundida como uma prática inovadora

Por outro lado, as mudanças no ambiente organizacional têm influenciado o aumento dos estudos em contabilidade com foco nos usuários internos, ramo da contabilidade denominado contabilidade gerencial, diante da necessidade de entender sua interação com outras disciplinas e o porque da escolha de determinadas práticas, que muitas vezes são aquelas contra indicadas pela literatura especializada. A literatura sobre teoria contingencial enfatiza que fatores como tamanho (*porte*), estrutura organizacional, tecnologia e incertezas ambientais impactam a escolha do sistema contábil e o funcionamento das organizações (COVALESKI *et al.*, 1996). A teoria contingencial advoga que não existe uma estrutura organizacional única para todas as organizações em todas as circunstâncias; e que a escolha de um determinado formato é em resposta a um conjunto de contingências.

O sistema de contabilidade gerencial é um elemento significativo da estrutura organizacional e suas particularidades dependerão das circunstâncias que a empresa enfrenta (OTLEY, 1994). Amparado na abordagem contingencial, em específico no fator *tamanho*, este estudo se orienta pela seguinte questão de pesquisa: **As empresas madeireiras localizadas no Estado do Paraná adotam práticas de contabilidade gerencial diferenciadas conforme o seu porte?** O objetivo geral é identificar se as empresas madeireiras localizadas no Estado do Paraná apresentam diferenças em relação às práticas de contabilidade gerencial adotadas, conforme o fator contingencial tamanho.

O artigo está organizado em seis seções. A próxima seção aborda a importância da contabilidade gerencial para o processo de tomada de decisão e define as práticas de contabilidade gerencial adotadas nesse estudo. A terceira seção apresenta reflexão acerca dos fatores contingenciais e as práticas de contabilidade gerencial, situando oportunamente a discussão quanto ao tamanho organizacional e as práticas de contabilidade adotadas pelas organizações. A quarta seção detalha os aspectos metodológicos para posteriormente, na quinta seção, serem apresentados os resultados e as análises da pesquisa empírica. Por fim, são apresentadas as considerações finais.

2 Práticas de Contabilidade Gerencial

Formação de redes, avanço tecnológico e o aumento da competição têm sido, talvez, os principais, indutores nas mudanças do modo de gestão das empresas, cujo foco tem sido a busca constante de estratégias alternativas que assegurem a sua continuidade. É parte nesse processo a utilização de informações advindas da contabilidade gerencial para subsidiar o processo de decisão na escolha de alternativas congruentes com os objetivos organizacionais.

A contabilidade gerencial é entendida por Atkinson et al (2000, p. 36 - 48) como o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos da empresa, que tem como intuito municiar os gestores com informações sobre custos de produção e desempenho dos departamentos que compõem a entidade, na busca da melhor aplicação dos recursos que estão sob o seu controle.

O objetivo da contabilidade gerencial é gerar informações sobre custos de produção e prestação de serviços; aplicação dos recursos disponíveis; desempenho dos departamentos ou setores que compõem a entidade e da entidade como um todo; bem como, subsidiar o planejamento e o controle das organizações visando tirar os melhores resultados possíveis com os recursos que estão sob o seu controle.

Neste estudo, compreendem-se como práticas de contabilidade gerencial os métodos de custeio, medidas de desempenho, ferramentas e filosofias de gestão e, foram selecionadas com base em trabalhos nacionais e estrangeiros sobre o tema, destacando-se Chenhall e Langfield-Smith (1998); Roslender e Hart (2003); Reckziegel, Souza e Diehl (2007); Soutes (2006) e Abdel-Kader (2008).

2.1 Método de custeio

Para Guerreiro (1984:26):

Todo sistema de custos apresenta três características fundamentais:

1. Quanto à forma de acumulação de custos: por ordem ou processo
2. Quanto à composição do custo do produto: direto [variável] ou por absorção
3. Quanto ao momento de apuração de custos: pós-determinados [reais ou históricos] ou pré-determinados [estimados e padrões]

Quanto à composição do custo do produto

Com relação à segunda característica – quanto à composição do custo do produto – podemos incluir o contemporâneo método de *custeio baseado em atividades*, como uma evolução natural do custeio por absorção. O termo método, em geral, pode ser entendido como a maneira de se fazer algo. Em contabilidade de custos, métodos de custeio referem-se à maneira de como os custos são acumulados, como é a sua composição e ao momento de apuração dos custos.

Com relação à *composição dos custos*, os métodos usualmente utilizados são o **Absorção, Variável** e o **Baseado em Atividades (ABC)**. O **custeio por absorção** consiste na apropriação dos custos de produção, sejam eles diretos ou indiretos, aos produtos elaborados. Horngren, Datar e Foster (2004, p.270) definem o Custeio por Absorção como “método de custeio do produto no qual todos os custos fixos de produção são incluídos como custos do produto”. Conforme, Warren, Reeve e Fess (2008:140) quando utilizamos

[...] o *custeio por absorção*, todos os custos de produção são absorvidos pelos produtos acabados e aí permanecem como ativos até serem vendidos. O custeio por absorção é necessário para a determinação dos custos históricos demandados para a elaboração de relatórios financeiros para usuários externos e imposto de renda.

O custeio variável também denominado custeio direto é definido por Horngren et al. (2000, p.211) como “o método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. Todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis: eles são custos do período em que ocorreram”.

O custeio variável parte do princípio de que um produto somente é responsável pelos custos e despesas variáveis gerados por ele, enquanto os custos e despesas fixas são considerados como custos estruturais, vinculados a um período de tempo, sendo então alocados ao período em que ocorreram (BRUNI e FAMÁ, 2002). A utilização do Custeio Variável permite trabalhar com o conceito de Margem de Contribuição (MC), interpretada como a parte que sobra da receita de vendas após a dedução dos custos e despesas variáveis, ou seja, é a diferença entre o preço de venda e os custos e despesas variáveis (GARRISON e NOREEN, 2001).

O método contemporâneo, **Custeio Baseado em Atividades (ABC)**, ante as críticas ferrenhas ao custeio por absorção, tem sido proposto, principalmente quando há sistemas de produção mais complexos, como uma forma de evitar distorção na alocação dos custos indiretos de produção aos seus objetos de custos (Warren, Reeve e Fess, 2008). O custeio baseado em atividades, conforme Eldenburg e Wolcott (2007:262) “[...] atribui custos indiretos às atividades específicas realizadas num processo de fabricação de produto ou serviço. Ele tenta identificar de forma mais exata os custos aos produtos e a outros objetos de custeio.”

Quanto ao momento de apuração de custos

Independente do método de custeio utilizado para identificação dos custos aos objetos de custos, a apuração do custo, quanto ao seu momento, pode ser (i) pós-determinado [reais ou históricos] ou (ii) pré-determinados, que podem ser estimados ou padrões (Guerreiro, 1984). Os custos estimados são aqueles, nos quais os valores e padrões de consumos não são

fundamentos em uma base metodológica rigorosa e nem tampouco envolve compromisso de atingi-los.

Por outro lado, custo-padrão, tem, entre seus objetivos, dar “suporte para o controle dos custos, ou seja, fixar quais deveriam ser os montantes para, ao final da apuração dos custos do período, proceder à comparação com os custos realmente ocorridos” (BORNIA, 2002, p. 89). Pelo custo padrão faz-se a comparação do custo efetivamente realizado com o custo planejado, podendo-se apurar as diferenças ocorridas entre os valores orçados e realizados, o que permite planejamento dos custos, acompanhamento da execução, controle de suas alterações e possíveis correções necessárias.

O custo real ou histórico é aquele efetivamente incorrido no processo produtivo, sendo os valores dos recursos consumidos e conseqüentemente o custo de produção conhecido somente após todo o processo ter sido concluído. A comparação entre o custo padrão e o real possibilita corrigir os desvios técnicos – consumo de recursos – e os de preços, subsidiando análises que permitiam a elaboração de ações alternativas para correção de rumos e também a avaliação de desempenho de áreas e gestores.

2.3.2 Medidas de desempenho

A mensuração do desempenho pode ser entendida como o processo de quantificar a eficiência e a eficácia das ações implementadas pelos gestores das empresas em suas respectivas áreas de responsabilidade e sua contribuição para os objetivos organizacionais. É parte do processo de gestão – *planejamento, execução e controle* - e estabelece uma conexão entre o planejamento – estratégico e operacional – e a execução por meio do controle, cujo propósito é identificar a sintonia dos objetivos e estratégias da empresa, com as ações desenvolvidas pelos gestores objetivando o alcance de suas metas (ATKINSON *et al.*, 2000).

Um dos requisitos para mensuração do desempenho, conforme Pereira (2001) é a existência da quantificação dos planos da organização, expressa na forma de orçamentos ou padrões, que fornecem as bases comparativas para a avaliação de desempenho. O orçamento, enquanto medida quantitativa e financeira, é o ponto de referência para o confronto com o real, apuração das causas dos desvios, análises e ações corretivas quando for o caso.

O orçamento é definido por Anthony e Govindarajan (2002, p.45), como um plano da organização para um período específico, geralmente para um ano. Para Horngren et al. (2000, p.125), o termo geral que acompanha a palavra orçamento consiste em um conjunto abrangente e geral de orçamentos. Seus principais objetivos são: expressar quantitativamente os planos que identificam os objetivos e as ações necessárias para realizá-los; traduzir as metas e as estratégias de uma organização em termos operacionais e em termos de controle e; comparar resultados reais com resultados planejados (HANSEN E MOWEN, 2001, p. 246).

Outras métricas são utilizadas na avaliação de desempenho e podemos cindi-las em tradicionais e contemporâneas. Pertencente ao grupo das tradicionais, além do orçamento e custo padrão, as mais usuais são as medidas de retorno ou indicadores de rentabilidade visam avaliar os resultados auferidos por uma empresa em relação a determinados parâmetros que melhor revelem suas dimensões. Em geral, as medidas utilizadas são: o Retorno sobre Ativo (ROA) e o Retorno sobre Investimento ou Retorno sobre Ativo Operacional Líquido (ROI) (ASSAF NETO, 2003).

O ROA é à medida que revela o retorno produzido pelo total das aplicações realizada por uma empresa em seus ativos. É calculado com base na divisão entre o Lucro Gerado pelos Ativos (Operacional) e o Ativo Total Médio. Enquanto o ROI incorpora todos os bens e direitos mantidos por uma empresa, ROA é composto pelos recursos (Passivos) onerosos, captados por uma empresa e os recursos próprios aplicados por seus proprietários. O ROI é calculado pela divisão entre Lucro Gerado pelo Ativo Operacional e o Investimento Médio (ASSAF NETO, 2003, p. 112-113).

No grupo das métricas de avaliação de desempenho contemporâneas, as mais difundidas são EVA – *Economic Value Added*, BSC – *Balanced Scorecard* e *Benchmarking*. O *Economic Value Added (EVA)* é uma ferramenta para medição do desempenho empresarial, cuja marca é registrada pela empresa de consultoria de Nova York Stern Stewart & Company. O EVA avalia o desempenho de uma empresa objetivando saber se o modelo de gestão adotado ocasionou bons resultados operacionais e financeiros contribuindo para a elevação de valor agregado da organização

O *Balanced Scorecard (BSC)* consiste em um conjunto integrado de medidas de desempenho decorrentes da estratégia e que dão suporte a essa estratégia em toda a organização (GARRISON e NOREEN, 2001). A proposta do BSC é dar suporte a direção das empresas no alinhamento, comunicação e entendimento do progresso das estratégias. Os principais objetivos do BSC são: esclarecer e traduzir a visão e a estratégia; comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas; planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas; e melhorar o *feedback* e o aprendizado estratégico (KAPLAN & NORTON, 1997). O BSC conserva as medidas financeiras tradicionais e integra outras medidas de desempenho focadas nos clientes, nas operações internas e no aprendizado e crescimento.

Por fim, o *Benchmarking* “é a comparação sistemática dos processos e desempenhos organizacionais para criar novos padrões e/ou melhorar processos” (TEN HAVE, 2003, p. 21). O *Benchmarking* é uma filosofia de gestão que objetiva identificar e incorporar as melhores práticas, em um ambiente constantemente evolutivo.

2.3 Custo Meta, *Just-in-time* e *Kaizen*

O processo de globalização, os avanços nas comunicações, a concorrência feroz entre os países mais desenvolvidos criaram um ambiente propício ao desenvolvimento e disseminação de práticas gerenciais, incorporadas ao repertório de práticas de contabilidade gerencial. Vale destacar duas delas: (i) custo meta, (ii) *Just-in-time* e *Kaizen*.

Custo Meta

É um método abrangente de gerenciamento estratégico de custos, envolve a redução de custos durante todo o ciclo de sua ocorrência (SAKURAI, 1999, p.49-51). O custo meta é definido por Hansen (2002, p. 14) como “[...] um processo de planejamento de resultados, com base no gerenciamento de custos e preços, que se fundamenta em preços de venda estabelecidos pelo mercado e nas margens objetivadas pela empresa.”

A técnica de gerenciamento de custo, denominado custo meta, tem como sua premissa maior o mercado, considerando em todo o ciclo de projeto a adequação dos custos de produção a duas variáveis: preço praticado pelo mercado e margem de lucro desejado.

Just-in-time* e *Kaizen

Com o propósito de redução de custos, destaca-se o *Just-in-time* e a filosofia *Kaizen*. O *Just-in-time* é um sistema de controle da produção e do estoque em que os materiais são adquiridos e as unidades são produzidas somente na medida do necessário para atender a demanda específica. Ten Have *et al* (2003, p. 99) explica o *Just-in-time* como:

[...] fruto de uma filosofia japonesa de organização da produção, na qual os estoques são vistos como desculpas pobres para um planejamento deficiente, inflexibilidade, maquinário errado, falhas de qualidade etc, em outras palavras, o estoque representa ineficiência. O objetivo do JIT é acelerar a resposta ao cliente e ao mesmo tempo minimizar os estoques.

Kaizen é a filosofia de gestão que tem como idéia central o aprimoramento contínuo, implementado por meio do comprometimento de todos os funcionários da empresa no que diz respeito à como as coisas são feitas.

3 Fatores Contingenciais

A abordagem sistêmica da organização enfatiza que a empresa é um sistema aberto, que têm objetivos e finalidades, e na consecução destes relaciona-se e interage com o meio ambiente no qual esta inserida. A visão da organização como um sistema aberto pressupõe que o ambiente influencia a organização, assim como a organização influencia o ambiente externo. Este enfoque é defendido pela Teoria da Contingência, que de acordo com Bateman & Snell (1998, p.59) é:

[...] construída a partir de idéias da teoria dos sistemas, a perspectiva contingencial refuta os princípios universais da administração pela afirmação de que uma variedade de fatores, tanto internos quanto externos à empresa pode afetar o desempenho da organização. Desse modo, não existe uma única melhor maneira de administrar e organizar, porque as circunstâncias variam.

A teoria contingencial estabelece que a estrutura organizacional é influenciada por uma série de fatores, internos ou externos à organização, e que “não há estrutura organizacional única que seja altamente efetiva para todas as organizações. A otimização da estrutura varia de acordo com determinados fatores tais como estratégia da organização e seu tamanho” (DONALDSON, 1999, p. 104).

Estudos apontam que características importantes denominadas contingências, que incluem o porte, incerteza ambiental, tecnologia de produção, a estratégia empresarial e de mercado ambiente, afetam a estrutura organizacional e influenciam a adoção de determinado sistema nas organizações (COVALESKI, et al., 1996; REID e SMITH, 2000 e; MITCHELLI, 2002).

O tamanho organizacional é uma variável importante, que afeta tanto a estrutura física da organização, quanto sua estrutura de controle. Organizações maiores tendem a adotar práticas de contabilidade gerencial mais sofisticadas do que organizações menores. Otley (1994) relatou indícios do impacto do tamanho organizacional sobre técnicas de controle. Nesse sentido, Haldma e Laats, (2002) argumentam que o nível de sofisticação de contabilização dos custos e utilização dos sistemas de orçamento tende a aumentar em consonância com o tamanho da empresa.

Este estudo adota como variável contingencial o tamanho organizacional (porte das empresas), medido pelo volume de faturamento das empresas pesquisadas. A escolha do volume de faturamento como critério de classificação das empresas decore de dois fatores principais: o primeiro refere-se à opção de terceirização da mão-de-obra feita por grande parte das empresas industriais no Brasil; a segunda deve-se ao fato de que as empresas com alto grau de automação podem apresentar número de funcionários reduzido e alto volume de faturamento. Devido a tais fatores, optou-se pelo faturamento operacional bruto anual, segundo classificação do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES (2007), conforme descrito no Quadro 1.

Classificação	Critério
Microempresas	Receita operacional bruta anual até 1.200 mil (um milhão e duzentos mil reais)
Empresas de Pequeno Porte	Receita operacional bruta anual superior a R\$ 1.200 mil (um milhão e duzentos mil reais) e inferior ou igual a R\$ 10.500 mil (dez milhões e quinhentos mil reais).
Empresas de Médio Porte	Receita operacional bruta anual superior a R\$ 10.500 mil (dez milhões e quinhentos mil reais) e inferior ou igual a R\$ 60 milhões (sessenta milhões de reais).
Empresas de Grande Porte	Receita operacional bruta anual superior a R\$ 60 milhões (sessenta milhões de reais).

Fonte: BNDES (2007)

Quadro 1 – Classificação de porte de empresa aplicável à indústria

4 Metodologia

Esta pesquisa, de acordo com Cooper e Schindler (2003) caracteriza-se como formal, com procedimentos de interrogação/comunicação por meio de questionário. Com relação ao objetivo caracteriza-se como pesquisa exploratória, pois busca conhecer a relação entre as práticas de contabilidade gerencial e o tamanho das empresas madeireiras localizadas no Estado do Paraná.

A análise e interpretação dos dados é de natureza quantitativa, utilizando-se para tanto as medidas de tendência central: Média e Moda, bem como, a Análise de Variância – ANOVA, para avaliar a diferença de médias internas aos grupos e entre os grupos de empresas, juntamente com o Teste de Acompanhamento da ANOVA visando a localização das diferenças de médias. A população-alvo da pesquisa é formada por 103 empresas madeireiras localizadas no Estado do Paraná, conforme cadastro do ano de 2007, da Federação das Industrias do Estado do Paraná (FIEP). Para formar a população da pesquisa foram excluídas as empresas pertencentes ao mesmo grupo empresarial, bem como, aquelas que não se encontravam em atividade. A amostra foi composta por 43 empresas que retornaram os questionários devidamente preenchidos.

4.1 Coleta e Tratamento dos Dados

Os dados necessários ao desenvolvimento da pesquisa foram coletados nos meses de junho e julho de 2008. Foram obtidos dados primários por meio da aplicação de questionários disponibilizados de forma impressa ou por meio eletrônico junto aos respondentes. A coleta via impressa foi realizada de acordo com a acessibilidade junto às empresas madeireiras localizadas especialmente na região centro-sul do estado do Paraná. Os dados obtidos sob a forma eletrônica foram disponibilizados via e-mail diretamente aos respondentes, após contato telefônico.

O questionário foi construído em três blocos, tendo como base de elaboração a pesquisa de Soutes (2006). O primeiro bloco foi formado por questões voltadas a Contabilidade Gerencial, objetivando identificar se as indústrias madeireiras possuíam em sua estrutura administrativa um departamento responsável pelas informações contábil-gerenciais, juntamente com as principais funções da contabilidade gerencial na empresa.

O segundo bloco do questionário compreendeu questões sobre as práticas de contabilidade gerencial. Neste bloco, foram elaboradas dezenove questões e, quando necessário, de acordo com a abrangência e importância do conteúdo, estas foram desdobradas, visando uma maior profundidade do conhecimento.

Os dados para a análise do primeiro e segundo blocos foram obtidos a partir da escala de *Likert*, cujas respostas poderiam variar na seguinte ordem: 1- Discordo Totalmente; 2- Discordo Parcialmente; 3- Não Concordo e nem Discordo; 4- Concordo Parcialmente; 5- Concordo Totalmente.

O terceiro bloco foi formatado com informações voltadas à caracterização das empresas madeireiras e dados dos respondentes. Dentre as informações obtidas a partir deste bloco, destaca-se o período de fundação ou idade das empresas localizadas no Estado do Paraná, que variam de 6 até 90 anos. Em relação aos respondentes, estes foram identificados na maioria como contadores, que atuam a mais de 5 anos nas respectivas empresas.

5 Resultados e Discussões

Para comparar as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas empresas madeireiras do Estado do Paraná, primeiramente, as empresas foram categorizadas de acordo com o seu porte, segundo os critérios de faturamento do BNDES. As 43 empresas componentes da amostra foram classificadas da seguinte forma: 5 Microempresas, 17

Empresas de Pequeno Porte, 16 Empresas de Médio Porte e 5 Empresas de Grande Porte. As análises foram realizadas de acordo com as respostas de cada grupo de empresas.

5.1 Contabilidade Gerencial

Para caracterizar a estrutura das empresas madeireiras em relação à Contabilidade Gerencial, inicialmente inquiriu-se a respeito da existência de um departamento responsável pelas informações contábil-gerenciais. As análises das respostas permitem observar que a maioria das microempresas concorda parcialmente, enquanto que, a maioria das pequenas, médias e grandes empresas concorda totalmente sobre a existência em sua estrutura do departamento responsável pelas informações contábil-gerenciais.

As funções da contabilidade gerencial indicadas pela maioria das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte foram: a análise de processos e gerenciamento de custos e ainda, a assessoria à direção e gestores sobre assuntos econômicos e financeiros. As Médias e Grandes empresas, além destas funções, atribuíram destaque para a otimização do resultado econômico.

5.2 Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas

Buscando identificar as práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas empresas madeireiras foram construídas dezenove questões. As análises compreendidas neste estudo abrangem as questões principais, selecionadas de acordo com sua importância teórica, bem como com o grau de confiabilidade das respostas.

5.2.1 Métodos de Custeio

Antes da análise dos resultados da média e moda em relação aos métodos de custeio, torna-se interessante destacar que os resultados obtidos nesta pesquisa corroboram os resultados apontados pela literatura. Das 43 empresas madeireiras componentes da amostra, 86% concordaram parcialmente ou totalmente que o custeio por absorção é adotado para identificação e alocação dos custos de produção aos objetos de custo.

No entanto, as análises de acordo com o porte das empresas permitem observar que as grandes empresas madeireiras concordam totalmente que utilizam para fins gerenciais o método de custeio por absorção, diferenciando-as do nível de utilização dos demais portes de empresas, conforme demonstrado na Tabela 1.

Tabela 1 – Métodos de Custeio

Métodos de Custeio	Média				Moda			
	Micro	Pequena	Média	Grande	Micro	Pequena	Média	Grande
Absorção	4,20	4,06	4,38	5,00	5	4	5	5
Variável	1,20	2,06	2,00	1,60	1	2	1	1
Custeio Baseado em Atividades-ABC	1,80	2,24	2,00	2,00	1	1	1	1

Fonte: Os autores (2008)

Em relação ao *Custeio Variável* e *Custeio Baseado em Atividades*, tem-se indicação pela média de que todos os grupos de empresas madeireiras quando analisados, discordam total ou parcialmente que utilizam tais metodologias para o cálculo dos custos dos produtos. A moda corrobora esses resultados.

Analisando com maior profundidade a utilização do *Custeio Variável* para fins gerenciais, foi elaborada uma questão sobre a *Margem de Contribuição*. Os resultados evidenciam que do total das empresas pesquisadas 72% afirmaram não utilizar o *Custeio Variável* como prática de contabilidade gerencial, ou seja: apenas 28% das empresas componentes da amostra indicaram utilizar a metodologia do custeio variável. No entanto,

quando questionado a respeito da *Margem de Contribuição* o percentual de concordância parcial e total foi de 51%. A discrepância entre os resultados – utilização do custeio variável e margem de contribuição – sugere a falta de apreensão de conceitos de contabilidade custos e gerencial, em específico sobre o *Custeio Variável* e por extensão à *Margem de Contribuição*, inviabilizando assim a utilização desta questão como parâmetro de avaliação na presente pesquisa.

5.2.2 Instrumentos de Controle e Gerenciamento de Custos

O controle e gerenciamento de custos são práticas importantes em qualquer tipo de organização. Para tanto, além de questionar a utilização do custo padrão nas empresas madeireiras, foi inquirido se os seus gestores são cobrados pelas variações ocorridas entre o custo padrão e o custo real. Questionou-se, ainda, sobre a utilização do conceito de custo meta que abrange o gerenciamento de custos de forma estratégica. Os resultados são apresentados na Tabela 2.

Tabela 02 – Instrumentos de Controle e Gerenciamento de Custos

Instrumentos de Controle e Gerenciamento de Custos	Média				Moda			
	Micro	Pequena	Média	Grande	Micro	Pequena	Média	Grande
Custeio Padrão	2,60	3,29	3,25	2,95	3	3	4	4
Variações entre Custo Padrão e Custo Real	2,40	2,76	2,75	2,58	2	1	4	4
Custo- Meta	2,60	3,00	3,50	3,60	1	4	4	5

Fonte: Os autores (2008)

Analisando a média das respostas, há indicação de que existe pouca diferença entre os portes das empresas no que se refere à utilização dos instrumentos de controle e gerenciamento de custos. No entanto, os resultados obtidos pela moda mostram uma clara tendência de maior aplicação destes instrumentos à medida que aumenta o volume de faturamento das empresas.

5.2.3 Medidas de Desempenho: Orçamento e Indicadores Financeiros e Não Financeiros

O estabelecimento de medidas de desempenho fornece a base de avaliação do desempenho, que em geral se resume na comparação entre o planejado – orçamento, custo-padrão, custo meta - e o realizado nas organizações em um dado intervalo temporal. Foram elaboradas duas questões envolvendo as práticas orçamentárias. A primeira inquiriu se a empresa realiza análise das variações do orçamento. A segunda, tratou das bases de utilização do orçamento. Os resultados são mostrados na Tabela 3.

Tabela 3 – Análise das Variações e Bases de Utilização do Orçamento

Orçamento	Média				Moda			
	Micro	Pequena	Média	Grande	Micro	Pequena	Média	Grande
Análise das variações do Orçamento	2,60	2,65	3,13	4,80	2	2	4	5
Bases de utilização do orçamento:								
Tomada de decisão	3,00	2,94	3,44	4,80	2	2	4	5
Avaliação de Desempenho	2,60	2,65	3,44	4,60	2	2	4	5
Planejamento Financeiro	2,40	3,00	3,63	4,80	2	2	5	5
Controle de Custos	3,00	2,94	3,88	5,00	3	2	5	5

Fonte: Os autores (2008)

Os resultados da pesquisa sugerem que a variável porte da empresa influencia as práticas orçamentárias. As grandes empresas madeireiras do Estado do Paraná, concordam praticamente em sua totalidade que utilizam as análises de variação do orçamento como uma prática de contabilidade gerencial e que serve de base para: Tomada de Decisão, Avaliação de Desempenho, Planejamento Financeiro e Controle de Custos. Resultado semelhante é obtido em relação às empresas madeireiras de Médio Porte. No entanto, as análises pelas médias dos resultados das Pequenas e Microempresas indicam que estas discordam parcialmente a respeito das análises das variações e aplicações do orçamento. Os resultados obtidos pela Moda corroboram tais afirmativas.

Indicadores Financeiros e Não Financeiros

Os indicadores financeiros e não financeiros auxiliam no processo de mensuração, comunicação e análise das informações econômicas da empresa, assim como nas medidas de eficiência e eficácia das ações da empresa. A Tabela 4 apresenta os resultados de questões voltadas ao acompanhamento destes indicadores nas empresas madeireiras estudadas.

Tabela 4 – Indicadores Financeiros e Não Financeiros de Desempenho

Indicadores Não Financeiros e Financeiros	Média				Moda			
	Micro	Pequena	Média	Grande	Micro	Pequena	Média	Grande
Indicadores Não financeiros	3,00	2,94	3,69	4,60	4	4	4	5
<i>Benchmarking</i>	1,80	2,12	3,06	4,80	1	1	4	5
Valor Econômico Agregado -EVA	1,20	2,00	2,19	2,80	1	1	2	5
Índices Econômico- Financeiros	1,40	2,18	2,94	4,20	1	1	2	5

Fonte: Os autores (2008)

Excetuando-se os indicadores não financeiros das pequenas empresas em relação às microempresas, tanto pela média quanto pela moda, pode-se afirmar que: quanto maior o tamanho das empresas, maior é o nível de concordância em relação à aplicação de indicadores como prática de contabilidade gerencial.

5.2.4 Modelos e Filosofias de Gestão

O *Balanced Scorecard* é constituído por medidas de desempenho que de forma integrada visa dar suporte a estratégia de toda a organização. Tem sido divulgado pela mídia especializada, pela academia e empresas de consultoria, o que lhe dá grande visibilidade. Porém, da análise dos dados coletados e demonstrados na Tabela 5, sugerem baixa taxa de adoção na maioria das empresas pesquisadas.

Tabela 05 – Modelos e Filosofias de Gestão

Modelos e Filosofias Gestão	Média				Moda			
	Micro	Pequena	Média	Grande	Micro	Pequena	Média	Grande
Balanced Scorecard	1,20	1,53	1,94	2,60	1	1	1	1
Just-in-time	2,20	3,41	2,94	1,60	2	4	4	1
Kaisen	2,00	2,12	3,00	3,40	2	2	4	4

Fonte: Os autores (2008)

No que diz respeito ao sistema de controle de produção e estoque - *Just-in-time*, os dados apontam que as pequenas e médias empresas madeireiras concordam parcialmente que o utilizam, enquanto as grandes empresas discordam totalmente. Este resultado pode estar ligado ao volume de capital disponível para o giro das operações, assim como, a própria estratégia das empresas.

Os resultados indicaram ainda que as microempresas e pequenas empresas madeireiras discordam parcialmente que utilizam a filosofia *Kaisen*. As médias e grandes empresas concordam parcialmente que utilizam esta filosofia em suas práticas de gestão.

5.3 Análise de Diferenças de Médias

Os resultados analisados anteriormente sugerem que existem diferenças entre as médias conforme o porte das empresas madeireiras pertencentes a amostra pesquisada. A Análise de Variância permite observar se as diferenças apontadas são estatisticamente significativas. Adotou-se o teste bicaudal ao nível de significância de 5%.

Os resultados da ANOVA são demonstrados na Tabela 6.

Tabela 6 – Análise de variância em teste de diferenças de médias

Práticas de Contabilidade Gerencial	Soma de Quadrados	Graus de Liberdade	Média dos Quadrados	F	Sig.
Absorção	Entre grupos	2,360	,787	,725	,543
	Interna aos grupos	42,291	1,084		
Variável	Entre grupos	3,477	1,159	,963	,420
	Interna aos grupos	46,941	1,204		
ABC	Entre grupos	,932	,311	,190	,903
	Interna aos grupos	63,859	1,637		
Padrão	Entre grupos	2,187	,729	,499	,685
	Interna aos grupos	56,929	1,460		
Variações: Padrão e Real	Entre grupos	2,657	,886	,419	,740
	Interna aos grupos	82,459	2,114		
Custo Meta	Entre grupos	4,716	1,572	,871	,464
	Interna aos grupos	70,400	1,805		
Variações do Orçamento	Entre grupos	19,158	6,386	3,914	,016*
	Interna aos grupos	63,632	1,632		
Orçamento p/ Tom. Decisão	Entre grupos	14,089	4,696	2,706	,058
	Interna aos grupos	67,679	1,735		
Orçamento p/ Av. Desemp.	Entre grupos	17,641	5,880	3,939	,015*
	Interna aos grupos	58,220	1,493		
Orçamento p/ Planej. Finc.	Entre grupos	18,297	6,099	3,731	,019*
	Interna aos grupos	63,750	1,635		
Orçamento p/ Cont. Custos	Entre grupos	20,006	6,669	4,285	,010*
	Interna aos grupos	60,691	1,556		
Indicadores Não Financ.	Entre grupos	12,886	4,295	2,812	,052
	Interna aos grupos	59,579	1,528		
Benchmarking	Entre grupos	33,884	11,295	7,824	,000
	Interna aos grupos	56,302	1,444		
EVA	Entre grupos	6,753	2,251	1,567	,213
	Interna aos grupos	56,038	1,437		
Índicadores Econ. Financ.	Entre grupos	24,871	8,290	5,442	,003*
	Interna aos grupos	59,408	1,523		
<i>Balanced Scorecard</i>	Entre grupos	6,502	2,167	1,652	,193
	Interna aos grupos	51,173	1,312		
<i>Just-in-time</i>	Entre grupos	15,363	5,121	2,526	,071
	Interna aos grupos	79,055	2,027		
<i>Kaisen</i>	Entre grupos	11,500	3,833	2,301	,092
	Interna aos grupos	64,965	1,666		

* Diferença significativa ao nível de 5%.

Fonte: Os autores (2008).

Na aplicação da ANOVA, o teste *F* avalia as diferenças entre as médias dos grupos. Neste sentido a variância total é dividida em duas formas de variação, que são comparadas. A primeira é a variação interna aos grupos, e a segunda é a variação entre os grupos (HAIR, 2005).

Os resultados da ANOVA demonstraram que, dentre as práticas de contabilidade gerencial selecionadas nesta pesquisa, as empresas madeireiras no Estado do Paraná apresentam diferenças de médias estatisticamente significativas, conforme o porte nas: *Análises de Variação do Orçamento*; Aplicação do Orçamento para a Avaliação de Desempenho, Planejamento Financeiro e Controle de Custos. As empresas também apresentaram diferenças de média em relação ao *Benchmarking* e análises de Indicadores Econômico-Financeiros de seus resultados.

Para identificar a localização das diferenças estatisticamente significativas foi realizada, em seguida, ANOVA com Teste de Acompanhamento. A Tabela 7 apresenta os resultados do Teste de Acompanhamento apenas das práticas de contabilidade gerencial em que o *F* mostrou-se significativo.

Tabela 7 - Teste de acompanhamento para diferenças em médias de grupos.

Práticas de Contabilidade Gerencial	(I) Porte	(J) Porte	Diferença Média (I-J)	Sig.
Variações do Orçamento	Grandes	Microempresas	2,20	0,1055
		Pequenas	2,15	0,0000*
		Médias	1,68	0,0077*
Orçamento para Tomada de Decisão	Grandes	Microempresas	1,80	0,0698
		Pequenas	1,86	0,0008*
		Médias	1,36	0,0237*
Orçamento p/ Avaliação de Desempenho	Grandes	Microempresas	2,00	0,0251*
		Pequenas	1,95	0,0007*
		Médias	1,16	0,0850
Orçamento para Planejamento Financeiro.	Grandes	Microempresas	2,40	0,0109*
		Pequenas	1,80	0,0008*
		Médias	1,18	0,0625
Orçamento para Controle de Custos	Grandes	Microempresas	2,00	0,0190*
		Pequenas	2,06	0,0000*
		Médias	1,13	0,0526
Benchmarking	Grandes	Microempresas	3,00	0,0284*
		Pequenas	2,68	0,0000*
		Médias	1,74	0,0022*
Indicadores Econômicos-Financeiros	Médias	Microempresas	1,54	0,0122*
		Pequenas	0,76	0,4751
		Grandes	-1,26	0,4845
	Grandes	Microempresas	2,80	0,0342*
		Pequenas	2,02	0,1162
		Médias	1,26	0,4845

* A Diferença média é significante no nível de 0,05.

Fonte: Os autores (2008).

A ANOVA com Teste de Acompanhamento permitiu a localização das diferenças estatisticamente significativas a respeito das práticas de contabilidade gerencial entre os grupos. Com base nos resultados obtidos sugere-se que, nas *Análises de Variação do Orçamento*, as grandes empresas madeireiras apresentaram diferença em relação às pequenas e médias empresas. A utilização gerencial do orçamento apresenta, de forma alternada, diferenças das grandes empresas em relação aos outros três grupos de empresas. Apesar de a Utilização de Orçamento para a Tomada de Decisão não ter mostrado evidência pelo teste geral F, na fase anterior, os resultados do Teste de Acompanhamento evidenciaram diferenças estatísticas entre as grandes empresas e as pequenas e médias empresas.

Nas medidas de desempenho, as grandes empresas madeireiras diferenciam-se de todas as suas congêneres de menor porte em relação ao *Benchmarking*. Os indicadores Econômico-Financeiros apresentaram diferenças entre as Médias Empresas e Microempresas, assim como, as grandes empresas em relação às microempresas.

6 Considerações Finais

O objetivo deste estudo consistiu em verificar se as empresas madeireiras localizadas no Estado do Paraná apresentam diferenças entre si, conforme seu porte, em relação às escolhas de práticas de contabilidade gerencial. Os resultados das análises pelas medidas de tendência central, Média e Moda, indicaram sensíveis diferenças no nível de utilização conforme o tamanho das empresas.

No entanto, a Análise de Variância permitiu mostrar que nem todas as diferenças de médias e de modas são estatisticamente significativas. Embora, de modo geral, os estratos de Microempresas, Pequenas Empresas, Médias Empresas e Grandes Empresas madeireiras do Estado do Paraná se apresentem como diferenciados em relação às práticas de contabilidade gerencial, tais diferenças não se mostram estatisticamente significativas a todas as variáveis compreendidas neste estudo.

As empresas madeireiras localizadas no Estado do Paraná diferenciam-se entre si, conforme o porte, em relação às seguintes práticas de contabilidade gerencial: Análises de Variação do Orçamento, bem como, suas bases de utilização: Tomada de Decisão, Avaliação de Desempenho, Planejamento Financeiro e Controle de Custos e Medidas de Desempenho: *Benchmarking* e Análise de Indicadores Econômico-Financeiros.

As diferenças significativas das práticas de contabilidade gerencial ocorrem essencialmente nas Grandes Empresas em relação aos segmentos de Microempresas e Pequenas Empresas e Médias Empresas, e, ainda, entre as Médias Empresas e Microempresas quanto aos Indicadores Econômico-Financeiros.

Apesar de o estudo demonstrar que existem diferenças estatisticamente significativas em relação às práticas de contabilidade gerencial nas empresas madeireiras do Estado do Paraná, conforme o porte dessas empresas, deve-se considerar como uma limitação deste resultado o número de empresas pesquisadas, especialmente para o grupo das Microempresas devido à dificuldade de acesso e baixo percentual de retorno da pesquisa direta.

Referências

ABDEL-KADER, Magdy , LUTHER , Robert. **The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis.** The British Accounting Review n° 40, 2008, pág. 2–27.

ANTHONY, Robert N. & GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial.** Tradução: Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2001.

ASSAF NETO, Alexandre. **Finanças Corporativas e Valor.** São Paulo: Atlas, 2003.

ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade Gerencial**. Tradução José Olímpio Mosselmann Du Chenoy Castro; revisão técnica Rubens Fama. São Paulo: Atlas, 2000.

BATEMAN, T.S. & SNELL, S.A. **Administração: construindo vantagem competitiva**. São Paulo: Atlas, 1998.

BEUREN, Ilse Maria; ROEDEL, Ari. **O Uso do Custeio Baseado em Atividades – ABC (Activity Based Costing) nas Maiores Empresas de Santa Catarina**. Revista Contabilidade e Finanças. São Paulo, USP, n.30, p. 7-18, set./dez. 2002.

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. **Classificação de porte de empresa**. Disponível em <http://www.bndes.gov.br/clientes/porte/porte.asp>. Acessado em 02 de junho de 2008.

BORNIA, Antonio Cezar. **Mensuração das Perdas dos Processos Produtivos: Uma abordagem metodológica de controle interno**. Tese de Doutorado em Engenharia da Produção EPS. Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, Florianópolis, 1995.

BORNIA, Antonio Cezar. **Custos Gerenciais**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRUNI, Adriano Leal, FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de preços: com aplicações na calculadora Hp 12C e Excel**. São Paulo: Atlas, 2002.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. **The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach**. Accounting, Organizations and Society. Great Britain. v. 23, n. 3, p. 243-264, 1998.

COOPER, D.R. E SCHINDLER, P.S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COVALESKI, M., Dirsmith, M., Samuel, S., 1996. **Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories**. Journal of Management Accounting Research 8, 1–35.

DONALDSON, L. **Teoria da Contingência Estrutural**. In: CLEGG, Stewart R. et al (org.) Handbook de estudos organizacionais, v. 1, São Paulo: Atlas, 1999.

ELDENBURG, Leslie e WOLCOTT, Suzan K. **Gestão de custos: como medir, monitorar e motivar desempenho**. Tradução Luiz Antonio Fajardo Pontes; revisão técnica George S. Guerra Leone. - Rio de Janeiro: LTC Editora, 2007.

GARRISON, Ray L.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. Tradução: José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2001.

GUERREIRO, Reinaldo. **Sistema de custo direto padrão: estruturação e processamento integrado com os princípios de contabilidade geralmente aceitos**. Dissertação de Mestrado [Contabilidade]. Universidade de São Paulo: São Paulo, 1984.

HAIR Jr., Joseph F. et al. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Tradução Lene Belon Ribeiro. – Porto Alegre: Bookman, 2005.

HALDMAN, T. LAATS, K. **Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies**. Management Accounting Research, n. 13, p. 379-400, 2002.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. Tradução: Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learnig, 2001.

_____. J. E. **Aplicação do Custeio Alvo em cursos de pós-graduação latu sensu**: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

HORNGREN, Charles T., et al. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2000.

_____, C.T.; DATAR, S.M.; FOSTER, George. **Contabilidade de Custos**. 11 ed. Tradução de Robert Brian Taylor. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

KAPLAN, Robert S. & NORTON, David P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Tradução: Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual de Elaboração de Monografias e Dissertações**. 3 ed, São Paulo: Atlas, 2002.

MITCHELLI, F. **Research and practice in management accounting: improving integration and communication**. *The European Accounting Review* 11 (2), 277–289, 2002.

OTLEY, D. **Management control in contemporary organizations: towards a wider framework**. *Management Accounting Research*, vol. 5, 289-299, set. 1994.

PARISI, Cláudio. NOBRE, Waldir de Jesus. **Eventos, Gestão e Modelos de Decisão**. In: CATELLI, Armando (coord.) **Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica GECON** - 2. ed. - São Paulo: Atlas, 2001.

PEREIRA, Carlos A. **Avaliação de resultados e desempenhos**. In: CATELLI, Armando (coord.) **Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica GECON** - 2. ed. - São Paulo: Atlas, 2001.

RECKZIEGEL, Valmor, SOUZA, Marcos Antônio de, DIEHL, Carlos Alberto. **Práticas de Gestão de Custos adotadas por Empresas Estabelecidas nas Regiões Noroeste e Oeste do Estado do Paraná**. Congresso USP de Contabilidade e Controladoria. São Paulo: 2007.

REID, G. C. e SMITH, J.A. **The impact of contingencies on management accounting system development**. *Management Accounting Research*, v. 11, pp. 427- 450, 2000.

ROSLENDER, Robin, HART, Susan J. **In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives**. *Management Accounting Research*, nº 14, pág. 255-275, 2003.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento Integrado de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SHARMA, Rob. **From Relevance Lost to Relevance Regained**: Management Practice in the New Millennium, 2000. Disponível em:
<http://www.ifac.org/Library/SpeechArticle.tpl?NID=9762908175453>. Acesso em: 23 de abril de 2007.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação de Mestrado [Contabilidade]. Universidade de São Paulo: São Paulo, 2006.

TEN HAVE, S. **Modelos de Gestão: o que são e quando devem ser usados**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2003.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. Tradução técnica André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. – 2. ed. – São Paulo: Thomson Learning, 2008.