

Práticas de contabilidade gerencial adotadas por empresa industrial gaúcha de grande porte

Letícia Jaqueline Hartz (Unisinos) - leticiajaquelinehartz@gmail.com

Marcos Antonio de Souza (FIPECAFI) - souza.marcosas@gmail.com

Débora Gomes Machado (FURG) - debora_furg@yahoo.com.br

Resumo:

O objetivo do estudo é investigar a adoção de práticas de contabilidade gerencial (CG) na gestão de uma empresa industrial gaúcha de grande porte. O estudo oportuniza avaliar a aderência da empresa ao enfatizado pela literatura sobre tais práticas. Trata-se de pesquisa descritiva, cujos dados foram coletados no primeiro semestre de 2015, utilizando a técnica de pesquisa em profundidade in loco mediante entrevistas com gestores, especialistas e analistas da empresa. A análise dos dados se deu de forma qualitativa e quantitativa, pela obtenção do Ranking Médio das assertivas postas na forma de escalas do tipo likert. Constatou-se que são utilizadas as 16 práticas tratadas, com diferentes graus de intensidades. Também, que as práticas tradicionais de CG são as mais utilizadas, destacando-se o orçamento anual e o custo padrão, em relação às contemporâneas, como ABC, custo-meta, análise ABM, e determinantes de custos. Também foi verificado que a percepção do benefício das práticas tradicionais é maior do que as contemporâneas.

Palavras-chave: *Contabilidade gerencial. Gestão estratégica de custos. Gestão competitiva*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Práticas de contabilidade gerencial adotadas por empresa industrial gaúcha de grande porte

Resumo

O objetivo do estudo é investigar a adoção de práticas de contabilidade gerencial (CG) na gestão de uma empresa industrial gaúcha de grande porte. O estudo oportuniza avaliar a aderência da empresa ao enfatizado pela literatura sobre tais práticas. Trata-se de pesquisa descritiva, cujos dados foram coletados no primeiro semestre de 2015, utilizando a técnica de pesquisa em profundidade in loco mediante entrevistas com gestores, especialistas e analistas da empresa. A análise dos dados se deu de forma qualitativa e quantitativa, pela obtenção do Ranking Médio das assertivas postas na forma de escalas do tipo likert. Constatou-se que são utilizadas as 16 práticas tratadas, com diferentes graus de intensidades. Também, que as práticas tradicionais de CG são as mais utilizadas, destacando-se o orçamento anual e o custo padrão, em relação às contemporâneas, como ABC, custo-meta, análise ABM, e determinantes de custos. Também foi verificado que a percepção do benefício das práticas tradicionais é maior do que as contemporâneas.

Palavras-chave: Contabilidade gerencial. Gestão estratégica de custos. Gestão competitiva.

Área Temática: 2 Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

Nesse cenário mercadológico dinâmico, marcado por grandes mudanças e maiores incertezas, aumentou a preocupação dos gestores sobre o planejamento e desenvolvimento de projeções que assegurem a viabilidade do negócio no curto e longo prazo. Perez, Oliveira e Costa (2010) comentam que tais aflições no ambiente organizacional são antigas e constantes, sendo ocasionadas pelo objetivo de atingir um melhor posicionamento no mercado.

Diante dessa exigência de um mercado cada vez mais globalizado e competitivo, é necessário que as corporações cada vez mais detenham informações úteis, de maneira mais precisa e tempestiva sobre os eventos que cercam a sua atividade. Com isso, a informação dentro do ambiente organizacional ganhou maior relevância e passou a ser considerada como um dos elementos chaves para o sucesso (Souza; Lisboa & Rocha, 2003). Nesse contexto, Andrade, Teixeira, Fortunato e Nossa (2013) comentam que o ambiente das empresas é marcado por diversas mudanças e desafios, ensejando a necessidade da utilização de práticas que disponibilizem informações úteis e relevantes para o planejamento e controle e visando uma gestão de forma mais eficaz.

É diante dessa necessidade que a CG se destaca, dado que se destina ao atendimento das demandas informacionais geradas nesse cenário contemporâneo de negócios. Suas práticas servem como importantes ferramentas para auxílio da administração, com seus relatórios apoiando o planejamento, a execução e o controle da gestão organizacional (Iudícibus, 1996). Para Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2000), embora isoladamente as informações geradas pela CG não garantam o sucesso da organização, a negligência no seu uso pode resultar em dificuldades adicionais.

Iudícibus (1996) destaca que embora o uso de práticas de CG possa parecer recente, é algo que algumas organizações já fazem há bastante tempo, e que elas se aperfeiçoam e se alteram de acordo com as necessidades das empresas. O surgimento recente de novas práticas, que no conjunto integram a gestão estratégica de custos (GEC), são consideradas mais

apropriadas para um ambiente diferente daquele quando as chamadas práticas tradicionais foram desenvolvidas (Shank, 1989; Turney & Anderson, 1989; Cooper & Slagmulder, 2004).

Dado o contexto apresentado, o problema de pesquisa proposto neste estudo é: quais as principais práticas de contabilidade gerencial são adotadas na gestão de uma empresa industrial gaúcha de grande porte? O objetivo do estudo é identificar e analisar quais são as principais práticas de contabilidade gerencial adotadas na gestão de uma empresa industrial gaúcha de grande porte. O estudo justifica-se como forma de avaliar a aderência e validação dada pela empresa às práticas de CG, tradicionais e contemporâneas recomendadas pela literatura como as mais apropriadas para a realidade de mercado competitivo e exigente.

Este estudo contribui para a validação da teoria ou para um repensar sobre a praticidade das práticas contábeis existentes. Um exemplo desse tipo de validação é comprovado no estudo de Kaplan e Anderson (2007), destinado ao desenvolvimento do Time Driven Activity Based Costing (TDABC) ao trazer o reconhecimento dos autores de que foram realizadas pesquisas com as empresas que identificaram a necessidade de mudança em conceitos e práticas estruturais do método de custeio original Activity Based Costing (ABC).

Esse entendimento corrobora a posição de Iudícibus (1996), segundo o qual a doutrina tem relevância quando ajuda a entender melhor e explicar a prática, eventualmente quando consegue projetar estruturas conceituais que se antecipem à prática, mas que devem ser validadas por experimentos reais. As contribuições do estudo também estão amparadas no entendimento dado por Gomes (1995), para o qual o confronto da teoria com a prática nesses novos cenários mais do que se justifica, como tentativa para se evitar que o senso comum prevaleça na apresentação dos novos enfoques, como panaceia para a maioria dos problemas encontrados nos sistemas de controles de gestão dos diversos tipos de organização.

2 Práticas de Contabilidade Gerencial

Diversas práticas, procedimentos ou técnicas têm sido desenvolvidas ao longo do tempo no âmbito da CG, o que ocorreu com base em metodologias consideradas no seu tempo como as mais apropriadas à sustentabilidade dos negócios. Sobre isso, Frezatti (2005, p. 24) enfatiza que “a reciclagem de um conceito é algo que pode acontecer ao longo dos tempos. Significa dizer que um conceito, depois de algum tempo, precisa ser repensado, revisado, algumas vezes ampliado e, em alguns casos, esquecido”. É isso o que tem marcado a formação dos dois conjuntos de práticas de CG, as tradicionais e as contemporâneas. Para melhor apresentação elas foram divididas em dois blocos: um dedicado às tradicionais e outro às contemporâneas.

2.1 Práticas Tradicionais de Contabilidade Gerencial

A identificação e classificação das práticas tradicionais deu-se mediante revisão da leitura. Dada a quantidade dessas práticas, um recorte foi necessário visando manter a objetividade do estudo (Quadro 1). A pesquisa de Muniz (2010), Souza e Collaziol (2006), Cinquini e Tenucci (2006) e Souza et al. (2003) fundamentam as práticas selecionadas.

Quadro 1 – Práticas Tradicionais de Contabilidade Gerencial

Denominação da Prática	Significado	Literatura Base
Métodos de Custeio	Definição de quais e como os custos serão alocados aos objetos de custos (Absorção, Variável, Direto)	Martins (2010) Souza e Diehl (2009). Pong e Mitchell (2006)
Análise Custo-Volume-Lucro	Impactos provocados no lucro em função do volume e do comportamento dos custos (Margem de Contribuição, Ponto de Equilíbrio, MSO e GAO)	Garrison, Noreen e Brewer (2013); Martins (2010) Blocher, Chen, Cokins e Lin (2007)

Análise de Resultado por Unidade de Negócio	Mensuração do resultado gerado por cada divisão operacional da empresa (Custeio Direto)	Muraro, Souza e Diehl (2007) Warren <i>et al.</i> (2008) Solomons (1965)
Custo Padrão	Custo que deveria ocorrer caso as operações fossem realizadas com a eficiência planejada	Garrison <i>et al.</i> (2013); Marie, Cheffi, Lotus e Rao (2010) Martins (2010)
Planos Orçamentários	Planejamento estratégico e orçamentos operacionais (<i>Budget</i>) criados para direcionar o processo decisório	Khan e Khalique (2014) Frezatti (2005) Temtime (2003)
Medidas de Retorno	Indicadores das diversas formas de retornos providas pela análise das demonstrações contábeis (RSA, RSPL)	Hoji (2014) Assaf (2012) Matarazzo (2010)
Análise de Lucratividade	Indicadores das diversas formas de lucros providas pela análise das demonstrações contábeis	Hoji (2014) Assaf (2012) Matarazzo (2010)
Análise Econômica Investimento	Técnica para avaliação da viabilidade econômica de novos investimentos (Fluxo de Caixa, VPL, TIR, Payback)	Hoji (2014) Ross, Westerfield, Jaffe e Lamb (2015) Ghahremani, Aghaie e Abedzadeh (2012)
Precificação de Produto	Critérios e bases utilizadas no cálculo do preço de venda (baseado em custos + margem)	Sardinha (2013) Garrison <i>et al.</i> (2013) Hansen e Mowen (2001)

Fonte: Muniz (2010), Souza e Collaziol (2006), Souza *et al.* (2003) e autores citados.

2.2 Práticas Contemporâneas de Contabilidade Gerencial

Na sequência são apresentadas as práticas contemporâneas de CG, que no seu conjunto formam a denominada GEC e a CGE. Também aqui as práticas estão circunscritas à identificação e seleção das práticas pesquisadas e das fontes citadas (Quadro 2).

Quadro 2 – Práticas Contemporâneas de Contabilidade Gerencial

Denominação da Prática	Significado	Literatura Base
Análise das Atividades	Uso das atividades como instrumento de gestão: Método de Custeio ABC e TDABC; ABM	Kaplan e Anderson (2007) Blocher <i>et al.</i> (2007) Brimson (1996)
Análise dos Custos Logísticos	Mensuração e análise dos custos da logística de entrada (<i>inbound</i>), do processo (produção), <i>outbound</i> (distribuição) e reversa (retornos)	Faria e Costa (2012) Zhao e Tang (2009) Zeng e Rossetti (2003)
Custo Meta	Custo baseado nos preços de mercado e da margem de lucro planejada (Custo Alvo)	Camacho e Rocha (2008) Swenson, Ansari, Bell e Kim (2003) Sakurai (1997)
Análise dos Custos da Qualidade	Mensuração e análise dos custos decorrentes da gestão do sistema da qualidade planejada	Blocher <i>et al.</i> (2007) Jeffrey (2004) Hansen e Mowen (2001)
Análise dos Custos Ambientais	Mensuração e análise dos custos decorrentes da gestão ambiental interna e externa planejada	Kocsis e Bem (2012) Keitel (2011) Hansen e Mowen (2001)
Análise Desempenho Concorrentes	Mensuração de custos, resultados e principais indicadores do desempenho de concorrentes	Anderson e Guilding (2006) Hoffjan e Heinen (2005) Cooper e Slagmulder (2004)

Análise Desempenho Clientes	Mensuração das receitas, custos e resultados alcançados com principais clientes	Guerreiro, Merschmann e Bio (2008); Schmidt, Santos e Leal (2011); Raaj, Vernooj e Triest (2003)
Fatores Determinantes de Custos	Análise dos fatores que determinam a ocorrência de custos, conforme estrutura escolhida	Carneiro (2015) Pivru, Vasilescu, Mehedintu e Pivru (2012); Shank (1989)
Análise de Custos de Setups	Mensuração e análise dos custos da preparação de ferramental e equipamento processo produtivo	Faria e Costa (2012) Perkins (2004) Shingo (2000); Harmon (1991)
Precificação de Produto	Crítérios e bases utilizadas no cálculo do preço de venda (Base no Mercado, Custo Meta)	Lucas e Rafferty (2008) Snelgrove (2011) Blocher <i>et al.</i> (2007)

Fonte: Muniz (2010), Souza e Collaziol (2006), Souza *et al.* (2003) e autores citados.

2.3 Estudos Relacionados

Pesquisas empíricas nacionais e internacionais ratificam a relevância do tema. Prevaecem estudos comparativos entre as práticas tradicionais e as contemporâneas, esta última com um foco estratégico de onde emergiu a CGE e a GEC. Para não perder objetividade optou-se por selecionar alguns desses estudos.

Dentre as pesquisas nacionais, a pesquisa de Mattos (2008) ocorreu com 25 grandes empresas de serviços contábeis do Paraná. Os resultados indicam a preferência pela prática tradicional de orçamento para planejamento e controle dos custos. Referência é feita ao não uso do custeio ABC. A dissertação de Muniz (2010) teve como amostra 54 empresas brasileiras de grande porte. Identificou que há pouco e concentrado uso no custo-meta e determinantes de custos. Identificou também o uso expressivo do custo-padrão, contradizendo ao fixado pela literatura. Souza, Fontana e Boff (2010) pesquisaram 10 empresas do segmento metalmeccânico de Caxias do Sul. Também identificaram o baixo uso de práticas de GEC, destacando a preferência ao custo-meta. Assim como no estudo anterior, também nesse há o uso simultâneo do custo padrão.

A pesquisa de Rasia (2011) utilizou como amostra empresas brasileiras de segmentos do agronegócio. Identificou como práticas mais utilizadas a análise da cadeia de valor, determinantes de custos e custo meta. A exemplo dos outros estudos nota-se a presença do custo meta. O estudo de Teixeira, Gonzaga, Santos e Nossa (2011), realizado com as 200 maiores empresas capixabas. Objetivou identificar as práticas de CG utilizadas e a associação com o desempenho econômico. Concluíram que há utilização tanto das práticas tradicionais como das contemporâneas. A análise estatística sugere que há relação do desempenho econômico com as práticas tradicionais de CG.

A pesquisa de Andrade *et al.* (2013) contou com 27 empresas nacionais do segmento de educação profissional. Além de identificar as práticas de CGE utilizadas também identificou variáveis contingenciais que pudessem impactar no seu uso. Conclui que a medição integrada do desempenho e o custo-meta são as principais práticas indicadas. Abordagens estratégicas (padrão, missão e posicionamento) e porte da empresa parecem ter papel contingente na utilização.

Dentre os estudos internacionais, no geral, os mesmos achados apresentados pelos estudos nacionais. De fato, há indicação de que as empresas de vários países (Finlândia, Portugal, China, Reino Unido e Indonésia) mostram preferência pelas práticas tradicionais de CG. Repetem-se as práticas de orçamento, fluxo de caixa e relação custo-volume-lucro. O estudo de Angelakis, Theriou e Floropoulos (2010) investiga a adoção de práticas de CG em 83 grandes empresas industriais gregas. Concluíram que há pouca aplicação das práticas da CGE

e maior das tradicionais. Destacam que há tendência de inversão nesse nível de aplicação. Corroboram o resultado de pesquisas anteriores.

Santos, Gomes e Arroteia (2010) estudaram 35 hotéis de Portugal. Identificaram que as práticas tradicionais superam muito as práticas contemporâneas e destacam o orçamento, o planejamento estratégico e o ponto de equilíbrio. O custo-meta não é prática em destaque, e é superada pelo uso do ABC, orçamento baseado em atividade e rentabilidade de cliente. Alleyne e Marshall (2011) estudaram as práticas de CG em três empresas de um grupo industrial de Barbados. Há predominância das tradicionais (Orçamento anual para controle do fluxo de caixa; separação entre custo fixo e custo variável; análise CVL; lucratividade por produto). Entre as contemporâneas, de menor utilização, tem-se indicação da rentabilidade por cliente. O custo meta e o custo da qualidade foram indicadas por somente 1/3 das empresas.

Zheng (2012) apresenta pesquisa feita com pequenas e médias empresas chinesas. O uso de práticas tradicionais é majoritário, destacando-se a análise financeira, análise CVL e análise econômica de investimento de capital. A pouca intensidade de uso pelas empresas é atribuída ao pouco conhecimento de CG no país e principalmente pelas grandes empresas. Lucas, Prowle e Lowth (2013) destacam em sua pesquisa, com pequenas e médias empresas britânicas, a predominância das práticas contemporâneas de CG (custeio de produto, custo-padrão, análise CVL e mensuração do capital de giro). Os autores complementam que as práticas estão mais direcionadas ao controle do que à tomada de decisão. Os resultados do estudo de Sunarni (2013) ratificam que as práticas tradicionais são as mais adotadas nas 46 empresas pesquisadas da Indonésia. As práticas mais citadas são o orçamento, custo padrão e análise de variações. Em menor escala tem-se o custo meta e o ABC.

3 Procedimentos Metodológicos

Quanto à classificação metodológica, a presente pesquisa, no que se refere aos seus objetivos, caracteriza-se como pesquisa descritiva, conforme o entendimento de Cervo, Bervian & Silva, 2007. Para realização da pesquisa descritiva foi utilizada a técnica de pesquisa em profundidade *in loco*, segundo o prescrito por Hair, Babin, Money & Samouel (2005). Quanto à abordagem do problema, a pesquisa utiliza análise quantitativa e qualitativa, seguindo os pressupostos de Silva & Menezes (2005).

A coleta de dados foi realizada por entrevistas, com auxílio de instrumento de pesquisa, com questões basicamente semiestruturadas e abertas, oportunizando que o respondente relatasse as informações requeridas. A validação do instrumento de pesquisa deu-se com três respondentes que não participaram da pesquisa final. Esse pré-teste oportunizou implementar melhorias nos enunciados do instrumento. Para as assertivas à utilização, benefícios e impactos, optou-se pelo uso das escalas do tipo *likert* de cinco pontos (Hair et al., 2005).

Para as assertivas sobre o uso ou não das práticas a escala 1 se refere a “não utilização”, a 2 “utiliza pouco”, a 3 é o ponto de “neutralidade”, a 4 “utiliza” e a 5 “utiliza intensamente”. Para as questões relacionadas aos benefícios e dificuldades de utilização das práticas, a 1 significa “nenhum”, a 2 “pouco”, a 3 “intermediário”, a 4 “elevado” e a 5 “muito elevado”.

Na questão de múltipla escolha, usada para verificar a utilização das práticas de CG na tomada de decisão, o respondente escolhia até três opções de práticas para cada decisão. Outras informações foram obtidas do respectivo site e alguns documentos de uso interno da empresa.

A partir da coleta dos dados feita por meio do instrumento de pesquisa, realizou-se a análise quantitativa e qualitativa dos dados encontrados, tabulando-os, primeiramente, em planilha eletrônica. A análise quantitativa dos dados foi realizada por meio do cálculo do ranking médio (RM) das escalas, de acordo com de Oliveira (2005, p. 1). O RM é representado pela ponderação das escalas em função das opções apresentadas a cada uma delas. Assim, o RM mostra a média das respostas e representa a indicação conjunta do grupo de entrevistados. Para melhor análise dos dados as práticas CG foram divididas em dois grupos conforme Quadro

1 (práticas tradicionais) e Quadro 2 (práticas contemporâneas).

Uma das limitações do estudo diz respeito à restrição imposta pela empresa quanto a maior acesso a relatórios gerenciais. Outra limitação é a dificuldade em garantir a plena compreensão das questões pelos entrevistados, ainda que a estratégia de entrevista possibilite reduzir significativamente essa limitação. Há ainda a impossibilidade de generalização dos resultados pois a pesquisa é um único caso e reflete a realidade da empresa pesquisada. Tal limitação foi amenizada pela comparação com outros estudos com maior quantidade de empresas.

4 Apresentação e Análise dos Dados

4.1 Perfil da entidade objeto da pesquisa

A empresa objeto do estudo é uma subsidiária brasileira de uma multinacional alemã, fundada na década de 1920, atuante do segmento metalúrgico e com unidades de fabricação em mais de 160 países. A unidade brasileira foi criada na década de 1970, no Rio Grande do Sul e tem cerca de 2.200 funcionários.

A empresa conta com um amplo portfólio de produtos, e investe fortemente em inovações tecnológicas, modernização de seus processos e desenvolvimento de novos produtos. Há foco na sua imagem no mercado, assegurando que a marca seja conhecida pela excelência e qualidade. Em relação à sustentabilidade e cuidado com o meio ambiente a empresa tem se empenhado em construir uma gestão responsável, tendo visão ampla sobre a continuidade do meio ambiente. A unidade brasileira tem certificações, ISO 14001 e OHSAS 18001, além da ISO 9001.

Em relação ao seu ambiente de atuação a subsidiária brasileira está dividida em três mercados: clientes no Brasil, clientes na América Latina e empresas coligadas de outros países. O faturamento anual da empresa é acima de R\$ 2 bilhões, do qual 45% é decorrente de exportações para os clientes da América Latina e para as empresas coligadas. As cotas de exportação e os mercados são definidos pela matriz, atendendo a uma estratégia de globalização, com base em aspectos de competitividade. O Grupo é líder em seu segmento, detendo 30% do mercado mundial e 75% do brasileiro. A empresa tem como uma de suas estratégias comercializar seus produtos no mercado brasileiro por meio de pontos de vendas espalhados por todo o país.

A unidade brasileira tem sua capacidade de produção dividida em dois segmentos de negócio: (a) Segmento Alfa, cuja finalidade é a fabricação de produtos para atender o mercado mundial, com capacidade anual aproximada de 750 mil unidades; (b) Segmento Gama, cuja finalidade é a fabricação de componentes para atender a demanda mundial das empresas do grupo, com capacidade anual aproximada de 6 milhões de unidades.

4.2 Perfil dos respondentes

Em relação ao perfil dos respondentes, foram selecionados para participar da pesquisa os profissionais das seguintes áreas: custos de produção dos segmentos alfa e gama, controladoria e *marketing*. A escolha desses profissionais se deu com base na indicação do Controller da empresa, que indicou que eles fazem uso de práticas de CG nas suas atividades e são os responsáveis pela definição e implementação de práticas para a gestão da empresa (Quadro 3).

Quadro 3 - Perfil dos Respondentes

Função	Formação acadêmica	Tempo de atuação na empresa	Tempo de experiência na função
Especialista em Custos Segmento Alfa	Administração de Empresas com ênfase em finanças	5 anos	10 anos

Especialista em Custos Segmento Gama	Engenharia Mecânica MBA em Administração da produção	6 anos	6 anos
Supervisor de Controladoria	Ciências contábeis MBA em Controladoria	18 anos	3 anos
Especialista em Custos e Controladoria	Ciências Contábeis MBA em Controladoria	18 anos	5 anos
Especialista em Orçamento e Controladoria	Administração de Empresas MBA em Finanças empresarias Mestrado em Controladoria	29 anos	35 anos
Analista de Custos e Controladoria	Administração de empresas	29 anos	39 anos
Analista de <i>Marketing</i>	Engenharia de produção Mestrado em Engenharia de produção	3 anos	5 anos

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme apresentado no Quadro 3, todos os profissionais escolhidos para a entrevistas possuem formação acadêmica superior completa e apenas dois não possuem formação em pós-graduação. O tempo médio de atuação desses profissionais na empresa e de experiência na função é de 15 anos. Dessa forma, os profissionais selecionados estão aptos para participar da pesquisa, pois estão a tempo suficiente para conhecer em profundidade as práticas adotadas na empresa, bem como suas metodologias, benefícios, dificuldades e impactos.

4.3 Uso das Práticas de Contabilidade Gerencial

4.3.1 Práticas tradicionais de CG

Nesta primeira parte apresentam-se os dados relativos à mensuração das escalas representativas do uso das práticas tradicionais de CG, conforme consta da Tabela 1.

Tabela 1 - Utilização de Práticas Tradicionais de CG

Práticas Tradicionais de CG	1	2	3	4	5	RM
Análise da Relação CVL	3	1	1	2	0	2,3
Custo Padrão	0	1	0	1	5	4,4
Orçamento Anual	0	0	0	1	6	4,9
Planejamento Estratégico	1	0	0	1	5	4,3
Medidas de Retorno	2	0	2	2	1	3,0
Análise de Lucratividade	2	0	1	0	4	3,6
Análise Econômica de Investimentos	3	0	1	2	1	2,7
Análise de resultado por área de negócio	0	0	1	4	2	4,1
Precificação de Produtos	3	0	0	2	2	3,0
RM - Global	14	2	6	15	26	3,6

Fonte: Dados da pesquisa.

A prática que apresentou o menor índice de RM, 2,3, foi a análise CVL. Isso se justifica dado que a prática é utilizada unicamente pelos funcionários das áreas de Controladoria e Marketing, dado que por determinação da matriz outros funcionários não estão autorizados a terem acesso às essas informações relacionadas a lucros. A análise econômica de investimentos também possui baixa utilização, muito próxima da média do custo-padrão. O uso do CVL se confirmou, de forma mais relevante, nas pesquisas de Zheng (2012) e Lucas, Prowle e Lowth (2013), apesar de ser em ambiente internacional, contrariamente ao resultado desta pesquisa, com o menor índice do grupo.

O orçamento anual é a prática mais utilizada, com RM de 4,9, seguido do custo-padrão, com 4,4. Esses resultados corroboram aqueles apresentados pelos estudos de Mattos (2008), Santos et al. (2010), Souza et al. (2010) e Alleyne e Marshall (2011), especialmente sobre a

utilização do orçamento. A análise de resultado por área de negócio é outra prática tradicional com indicação relevante. As demais práticas encontram-se mais próximas da escala 3, uma posição intermediária entre a utilização e não utilização moderada. Isso também é identificado na média global de uso dessa categoria de práticas de CG.

4.3.2 Práticas Contemporâneas de CG

A apresentação das escalas representativas do uso das práticas contemporâneas de CG consta da Tabela 2. Da mesma forma que as práticas tradicionais de CG, para análise da adoção das práticas contemporâneas também foi calculado o RM correspondente.

Tabela 2 - Utilização das Práticas Contemporâneas de CG

Práticas Contemporâneas de CG	1	2	3	4	5	RM
Análise dos Fatores Determinantes de Custos	3	0	0	2	2	3,0
Análise e Custeio ABC e TDABC	3	1	2	1	0	2,1
Análise da gestão ABM	5	0	1	1	0	1,7
Análise do custo de Qualidade e custos Ambientais	2	0	4	1	0	2,6
Análise de Desempenho dos Concorrentes	5	0	0	1	1	2,0
Análise de Desempenho dos clientes	4	0	1	2	0	2,1
Custo Meta	2	0	1	3	1	3,1
Custos Logísticos	1	0	2	2	2	3,6
RM - Global	25	1	11	13	6	2,5

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que as práticas contemporâneas de CG apresentam média de utilização bastante inferiores àquelas apresentadas pelas práticas tradicionais. De forma global, tem-se nesse grupo uma média global de 2,5 contra 3,6 do grupo anterior. Também aqui tem-se a corroboração das pesquisas nacionais e internacionais apresentadas. Em relação à pesquisa de Zheng (2012) este comportamento se mostra semelhante, quanto a preferência de uso das práticas tradicionais em detrimento das contemporâneas.

Três práticas se destacam, ou sejam, custos logísticos, custo-meta e determinantes de custos. Esses resultados encontram semelhança com as pesquisas de Muniz (2010), Souza et al. (2010) e Rasia (2011) quanto ao uso das duas últimas práticas. Nesta pesquisa também se identifica, assim como nas pesquisas consultadas, o uso simultâneo do custo-padrão e do custo-meta, algo tratado como dicotômico na literatura pertinente.

A análise do custo logístico na empresa é realizada pelo setor de Controladoria e Marketing, os quais avaliam todos os custos logísticos individuais. Conforme citado na revisão de literatura apresentada, os custos logísticos são os custos para planejamento, implementação e controle de mercadorias, desde o ponto de origem até o consumo.

Outras práticas citadas com muita frequência na literatura, relacionadas ao uso das atividades (ABC e ABM) tem aplicação inexpressiva neste estudo, assim como na pesquisa de Sunarni (2013). Assim como no estudo de Teixeira et al. (2011) foram identificadas práticas tradicionais e contemporâneas de gestão de custos.

4.3.3 Grau de Benefício Percebido pelo Uso das Práticas de CG

A segunda questão da pesquisa é destinada a identificar a percepção dos usuários em relação ao grau de benefício que há pela utilização das práticas de CG na gestão. O benefício com as práticas tradicionais está apresentado na Tabela 3.

Tabela 3 - Grau do Benefício com o Uso das Práticas Tradicionais de CG

Práticas Tradicionais de CG	1	2	3	4	5	RM
Análise da Relação CVL	2	2	0	3	0	2,6
Custo Padrão	0	0	1	1	5	4,6

Orçamento Anual	0	0	0	2	5	4,7
Orçamento Estratégico	0	0	1	2	4	4,4
Medidas de Retorno	2	1	1	2	1	2,9
Análise de Lucratividade	2	0	0	1	4	3,7
Análise Econômica de Investimentos	3	0	1	2	1	2,7
Análise de resultado por área de negócio	1	1	0	2	3	3,7
Precificação de Produtos	3	0	0	1	3	3,1
RM – Global	13	4	4	16	26	3,6

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados referentes ao benefício percebido quanto ao uso das práticas tradicionais de CG mostram consistência com aqueles apresentados na Tabela 1. De fato, também quanto aos benefícios tem-se o maior reconhecimento preferencial quanto ao custo-padrão, orçamento e planejamento operacional e análise CVL. Diferença maior, apesar de consistente no conjunto, é o menor benefício atribuído à prática de análise de resultado por área de negócio. Em relação ao custo-padrão os resultados corroboram a pesquisa de Rasia (2011), pois os o índice se evidenciou elevando também.

Mesma situação se verifica na média global das práticas tradicionais, mantidas em exatos 3,6 tanto na escala de uso, quanto na de benefício pelo uso.

Tabela 4 - Grau do Benefício com o Uso das Práticas Contemporâneas de CG

Práticas Contemporâneas de CG	1	2	3	4	5	RM
Análise dos Fatores Determinantes de Custos	3	0	0	2	2	3,0
Análise e Custeio ABC e TDABC	3	2	1	1	0	2,0
Análise da gestão ABM	5	0	0	2	0	1,9
Análise do custo de Qualidade e custos Ambientais	2	1	3	0	1	2,6
Análise de Desempenho dos Concorrentes	5	0	0	0	2	2,1
Análise de Desempenho dos clientes	4	1	0	0	2	2,3
Custo Meta	2	0	1	3	1	3,1
Custos Logísticos	0	2	1	2	2	3,6
RM – Global	24	6	6	10	10	2,6

Fonte: Dados da pesquisa.

Também nesse grupo de práticas contemporâneas de CG se encontra a situação de consistência apresentada no grupo das práticas tradicionais. Na escala média global, por exemplo, o uso foi mensurado em 2,5 contra 2,6 nos benefícios.

A consistência global destacada também se verifica isoladamente entre as práticas, especificamente naquelas mais indicadas (custos logísticos, custo-meta e determinantes de custos). Portanto, também menor em relação aos benefícios indicados para as práticas tradicionais. Os resultados apresentados na pesquisa de Rasia (2011) corroboram os resultados deste estudo para a análise dos fatores determinantes de custos.

4.3.4 Grau de Dificuldade Percebida no Uso das Práticas de CG

O terceiro grupo de assertivas identifica a dificuldade percebida pelos respondentes na utilização das práticas tradicionais e contemporâneas de CG. Aqui tem-se que, quanto maior a escala pior é a situação apresentada, contrariamente ao que se teve nas análises e tabelas anteriores. Na Tabela 5 estão apresentadas as escalas referentes às práticas tradicionais.

Tabela 5 - Grau de Dificuldade no Uso de Práticas Tradicionais de CG

Práticas Tradicionais de CG	1	2	3	4	5	RM
Análise da Relação CVL	0	3	1	0	3	3,4
Custo Padrão	1	5	1	0	0	2,0
Orçamento Anual	1	4	2	0	0	2,1
Orçamento Estratégico	1	3	1	1	1	2,7

Medidas de Retorno	1	1	2	1	2	3,3
Análise de Lucratividade	1	2	2	0	2	3,0
Análise Econômica de Investimentos	2	1	2	2	0	2,9
Análise de resultado por área de negócio	1	1	3	1	1	3,0
Precificação de Produtos	0	0	2	1	4	4,3
RM – Global	8	20	16	6	13	3,0

Fonte: Dados da pesquisa.

A exemplo do que foi identificado na análise dos benefícios percebidos pelo uso, em relação às escalas de uso, também aqui há consistência entre os resultados da pesquisa: a análise das dificuldades no uso mostra relação inversa com as dos benefícios. Análise comparativa entre os dados das Tabelas 3 e 6 evidencia que as práticas de maior dificuldade são aquelas de menor benefício e de menor uso.

Nota-se que as práticas de precificação de produtos, de análise CVL e de medidas de retorno foram citadas como as de maior dificuldade, de menor benefício e de menor utilização. Interessante notar que a intensidade da escala global de benefício (3,6) é maior do que a de dificuldade (3,0), indicando maior proporção geral dos benefícios em relação às dificuldades. Ou seja, a relação benefício versus dificuldades é favorável em cerca de 20%. (Tabela 6). A pesquisa de Rasia (2011), com relação a análise dos fatores determinantes de custos confirmam a relação benefício versus dificuldades com uma proporção acima de 20%.

Tabela 6 - Grau de Dificuldade no Uso de Práticas Contemporâneas de CG

Práticas Contemporâneas de CG	1	2	3	4	5	RM
Análise dos Fatores Determinantes de Custos	1	2	1	0	3	3,3
Análise e Custeio ABC e TDABC	1	1	0	1	4	3,9
Análise da gestão ABM	0	1	0	1	5	4,4
Análise custo Qualidade e Ambientais	1	1	3	1	1	3,0
Análise de Desempenho dos Concorrentes	0	0	0	2	5	4,7
Análise de Desempenho dos clientes	0	1	2	0	4	4,0
Custo Meta	0	3	2	0	2	3,1
Custos Logísticos	0	1	3	3	0	3,3
RM – Global	3	10	11	8	24	3,7

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que, também nas práticas contemporâneas, se constata a consistência verificada nas tradicionais. De fato, nota-se que as práticas citadas com baixo uso e baixo benefício no uso mostram agora elevado indicador de dificuldade no uso. Isso ocorre particularmente com as práticas de análise de desempenho de clientes, de fornecedores e do uso das atividades como instrumento de mensuração e gestão (ABC e ABM).

4.3.5 Práticas de Contabilidade Gerencial e Tipo de Decisão

A última parte do trabalho trata de relacionar os principais usos das práticas de CG, ou seja, quais as relações entre o uso de práticas e os tipos de decisão. Para medir esta relação os respondentes indicaram, pela ordem, as três práticas mais utilizadas para cada decisão.

Constata-se que como 1ª prática tem-se a predominância das práticas contemporâneas (sete contra cinco). Como 2ª prática tem-se uma inversão de ordem, agora com a predominância das tradicionais (sete contra 5). E como prática preferida em 3º lugar há total equilíbrio entre elas (seis contra seis). Observa-se que não há diferença relevante na preferência de um ou outro grupo de práticas (tradicionais ou contemporâneas) (Quadro 4).

Observa-se a igualdade de vezes (sete) de citação entre custo-meta e custo-padrão. Após tem-se o orçamento com seis vezes. Como terceira prática mais citada há outro empate (quatro vezes) entre análise econômica de investimentos e análise de custos de setup.

Observa-se novamente o uso equilibrado entre custo-padrão e custo-meta, conforme já identificado. O uso do orçamento também ratifica indicações anteriores. Outras práticas não

citadas antes com destaque surgem agora com maior preferência (análise econômica de investimentos e análise de custos de setup). Isso é importante pois revela que para utilização mais específica é possível encontrar-se informação diferente daquela do uso em geral.

Quadro 4 - Relação Entre o Tipo de Decisão e Práticas de CG Utilizadas

Tipo de Decisão	1ª. Prática CG	2ª. Prática CG	3ª. Prática CG
Aumento da margem de contribuição	Determinantes de Custos	Custo Meta	Análise de Desempenho Clientes
Identificar e eliminar atividades sem valor	Custo Padrão	Custo Meta	Análise de processo (SET-UP)
Adoção de ações que diminuam a ineficiência	Análise de processo (SET-UP)	Custo Logístico	Custo padrão
Redução ou eliminação de custos fixos	Orçamento anual	Análise econômica de Investimentos	Custo Padrão
Ações voltadas a análise de investimentos	Análise econômica de Investimentos	Custo Padrão	Orçamento Anual
Decisões de compra de materiais	Custo Padrão	Análise econômica de Investimentos	Custo logístico
Controlar o tempo de execução	Análise de processo (SET-UP)	Custo Meta	Orçamento Anual
Lançamento e Eliminação de produtos	Custo Meta	Análise da relação custo-volume-lucro	Análise de desempenho dos concorrentes
Agilizar o processo de produção	Análise de processo (SET-UP)	Análise econômica de Investimentos	Custo Meta
Analisar o custo logístico	Custo Logístico	Orçamento Anual	Custo Padrão
Planejar e controlar os custos	Orçamento Anual	Custo Padrão	Custo Meta
Aumento da competitividade	Custo Meta	Determinantes de Custos	Orçamento Anual

Fonte: Dados da Pesquisa.

Após a apresentação e análise individual de cada foco de uso específico das práticas tradicionais e contemporâneas, observa-se que as práticas tradicionais têm uso geral mais presente do que as práticas contemporâneas. Algumas aplicações mais específicas das práticas de CG evidenciam que mudanças pontuais podem ocorrer na ordem de preferência.

Esses achados, quando analisados comparativamente a literatura, tais como Frezatti (2005), Faria e Costa (2012), Garrison et al. (2013), Carneiro (2015), Ross et al. (2015) entre outros, encontram respaldo para o foco de uso de tais práticas. Com relação aos estudos anteriores identificam elevada consistência de resultados. Com referência à literatura que tem apresentado os novos desenvolvimentos teóricos sobre as práticas de CG, particularmente àquelas citadas como práticas de GEC, nota-se, no geral, baixa validação pela empresa estudada. Constata-se que o custo-meta é uma exceção.

5 Considerações Finais

O objetivo geral deste estudo foi identificar e analisar quais as principais práticas de contabilidade gerencial adotadas na gestão de uma empresa industrial gaúcha de grande porte.

Para melhorar a apresentação e análise as práticas foram separadas em dois grupos, ou seja, as consideradas tradicionais e aquelas tratadas como contemporâneas pela literatura que aborda o tema.

Os principais achados ratificam aqueles encontrados em outros estudos empíricos, os quais mostram que o uso das práticas tradicionais ainda se apresenta de forma elevada. Nesse sentido, algumas práticas se destacam (custo-padrão e o orçamento operacional). Outras práticas tradicionais, como a análise CVL, apesar da ênfase dada nos livros contabilidade gerencial, tem indicação quase nula. Quanto às práticas contemporâneas, nota-se também quase nula a citação das atividades como instrumento de custeio e gestão (ABC e ABM), também muito enfatizada pelos conteúdos teóricos das práticas de GEC.

Dentre as práticas contemporâneas, apesar da baixa citação no geral, tem-se no custo-meta uma exceção, indicadas com frequência. Além dela outras são citadas somente em situações específicas. Este estudo também permite evidenciar uma outra contradição em relação à teoria, o uso simultâneo do custo-padrão e do custo-meta. Em geral o que se encontra na literatura é que o custo-padrão é uma prática desatualizada para o atual ambiente de negócios, referindo-se à sua substituição pelo custo-meta.

Esse maior uso geral das práticas tradicionais foi ratificado pela análise das práticas com maior benefício pelo uso e com menor dificuldade de utilização, indicando novamente a preferência pelas práticas tradicionais. Conforme informação obtida dos entrevistados não há plano de mudar de forma acentuada a realidade identificada por esse estudo.

De forma geral, conclui-se que, contrariando os desenvolvimentos teóricos mais recentes, há preferência da empresa é pelo uso das práticas de CG tradicionais. Isso significa que a empresa pesquisada mostra baixa aderência e validação às práticas de CG contemporâneas. De outra parte, os resultados mostram consistência com outras pesquisas empíricas sobre o tema, mesmo quando desenvolvidas com amostra mais abrangente de empresas.

Oportunidades de novas pesquisas foram identificadas até mesmo para superar algumas limitações deste estudo. Nesse sentido, sugere-se pesquisa específica para verificar o porquê da baixa utilização das práticas contemporâneas, ou seja, quais motivos conduzem à permanência com práticas tradicionais apesar do enfoque contrário dado pela literatura. Isso pode oportunizar um repensar sobre essas práticas de CG. Recomenda-se a utilização da estratégia de estudo de casos múltiplos.

Referências

- Alleyne, P. & Marshall, D. W. (2011). An exploratory study of management accounting practices in manufacturing companies in Barbados. *International Journal of Business and Social Science*, Radford, 2 (9), p. 49-58.
- Anderson, S. & Guilding, C. (2006). Competitor focused accounting applied to a hotel context. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 18 (3), p. 206-218.
- Andrade, L. C. M.; Teixeira, A. J. C; Fortunato, G. & Nossa, V. (2013). Determinantes para a utilização de práticas de contabilidade gerencial estratégica: um estudo empírico. *Revista de Administração Mackenzie*, 14 (1), p. 98-125.
- Angelakis, G.; Theriou, N. & Floropoulos, I. (2010). Adoption and benefits of management accounting practices: evidence from Greece and Finland. *Advances in Accounting*, 26 (1), p. 87-96.
- Atkinson, A. A.; Banker, R. D.; Kaplan, R. S. & Young, S. M. (2000). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Blocher, E. J.; Chen, K. H.; Cokins, G. & Lin, T. W. (2007). *Gestão estratégica de custos*. São Paulo, McGraw-Hill.

- Brimson, J. A. (1996) Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo, Atlas, 1996.
- Camacho, R. R. & Rocha, W. (2008). Custeio Alvo em serviços hospitalares: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 19 (47), p. 19-30.
- Carneiro, D. M. (2015). Determinantes de custos: uma proposta de sistematização. Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, SP, Brasil.
- Garrison, R.H.; Noreen, E. W. & Brewer, P. C. (2013). *Contabilidade gerencial*. 14. ed. Porto Alegre, AMGH.
- Cervo, A. L.; Bervian, P. A. & Silva, R. (2007). *Metodologia científica*. São Paulo: Pearson.
- Cinquini, L. & Tenucci, A. (2006). Strategic management accounting: exploring distinctive features and links with strategy. Recuperado em 9 julho, 2015, de <http://mpr.ub.uni-muenchen.de/212/>
- Cooper, R. & Slagmulder, R. (2004). Cost analysis outside the organization. *Cost Management*, 18 (3), p. 44-46.
- Faria, A. C. & Costa, M. F. G. (2012). *Gestão de custos logísticos*. São Paulo: Atlas.
- Frezatti, F. (2005). Beyond budgeting: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial? *Revista RAE*, 45 (2), p. 23-33.
- Ghahremani, M. Aghaie, A. & Abedzadeh, M. (2012). Capital budgeting technique selection through four decade with a great focus on real option, *International Journal of Business and Management*, 7 (17), p. 09-119.
- Gomes, J. S. (1995). Tópicos contemporâneos em contabilidade - chamada para pesquisas. *Revista Brasileira de Contabilidade*, (91), p. 79.
- Guerreiro, R.; Merschmann, E. V. V. & Bio, S. R. (2008). Mensuração do custo para servir e análise de rentabilidade de cliente: uma aplicação em indústria de alimentos no Brasil. *Revista de Administração da USP*, São Paulo, 1 (2), p. 01-24.
- Hansen, D. R. & Mowen, M. M. (2001). *Gestão de custos*. São Paulo, Thomson Learning.
- Harmon, R. L. (1991). *Reinventando a fábrica: conceitos modernos de produtividade aplicados na pratica*. Rio de Janeiro: Campus.
- Hoffjan, A. & Heinen, C. (2005). The strategic relevance of competitor cost assesment: an empirical study of competitor accounting. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 3 (1), p. 17-33.
- Hoji, M. (2014) *Administração financeira e orçamentária*. 11. ed. São Paulo: Atlas.
- Iudícibus, S. (1996). A gestão estratégica de custos e sua interface com a contabilidade gerencial e teoria da contabilidade: uma análise sucinta. *RBC*, (100), p. 30-31.
- Jeffrey, A. B. (2004). Managing quality: modeling the cost of quality improvement. *Southwest Business and Economics Journal*, 12 (2003/2004), p. 25-36.
- Kaplan, R. S. & Anderson, S. R. (2007). *Time-Driven ABC Costing*. Boston: HBSP.
- Keitel, B. (2011). How to calculate the environmental costs? Case company cienfuegos. *Visión de Futuro*, 15 (2), p. 1-18.
- Khan, M. W. J. & Khaliq, M. (2014). Strategic planning and reality of external environment of organizational in contemporary business environments. *Business Management ans Strategy*, 5 (2), p. 165-182.
- Kocsis, T. & Bem, J. (2012). Has environmental management system Always a cost reducing benefit for the adopting firm? *Anais do International Scientific Conference on Sustainable Development and Ecological Footprint*, Hungary.

- Lucas, M. & Rafferty, J. (2008). Cost analysis for pricing: exploring the gap between theory and practice. *The British Accounting Review*, 40 (2), p. 148-160.
- Lucas, M.; Prowle, M. & Lowth, G. (2013). Improving SME performance through management accounting education. *Management Accounting Practices of UK Small-Medium-Sized Enterprises*, 9 (4), p. 01-14.
- Marie, A.; Cheffi, W.; Lotus, R. J. & Rao, A. (2010). Is standard costing relevant? Evidence from Dubai. *Management Accounting Quarterly*, 11 (2), p. 1-10.
- Martins, E. (2010). *Contabilidade de custos*. 10. ed. São Paulo: Atlas.
- Matarazzo, D. C. (2010). *Análise financeira de balanços*. São Paulo: Atlas.
- Mattos, M. A. (2008). *Investigação das práticas de contabilidade gerencial: um estudo nas empresas prestadoras de serviços contábeis*. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Muniz, L. S. (2010). *Práticas de gestão estratégica de custos adotadas por empresas brasileiras*. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Unisinos, São Leopoldo, RS, Brasil.
- Muraro, M.; Souza, M. A. & Diehl, C. A. (2007). Gestão econômica em instituição de ensino superior: mensuração de resultados por unidades de negócios. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 4 (8), p. 43-66.
- Oliveira, L. H. (2005). Exemplo de cálculo de ranking médio para Likert. Material da aula de Metodologia Científica e Técnicas de Pesquisa em Administração do curso de Mestrado em Administração e Desenvolvimento Organizacional. CNEC/FACECA. Recuperado em 01, set, 2015 de <http://www.administradores.com.br/producao-academica/ranking-medio-paraescala-de-likert/28/download/>.
- Perez Júnior, J. H.; Oliveira, L. M. & Costa, R. G. (2010). *Gestão estratégica de custos*. 6. ed. São Paulo: Atlas.
- Perkins, D. (2004). Incorporating the opportunity cost of setups into production-related decision. *Management Accounting Quarterly*, 6 (1).
- Pivru, C.; Vasilescu, L.; Mehedintu, A. & Pivru, C. D. (2012). Implementation of strategic principles in cost management: controlo f cost variations through statistical studies. *African Journal of Business Management*, 6 (45), p. 11161-11170.
- Pong, C. & Mitchell, F. (2006). Full costing versus variable costing: does the choice still matter? An empirical exploration of UK manufacturing companies 1988–2002. *The British Accounting Review*, 38 (2), p. 131-148.
- Raaj, E. M. Vernooj, M. J. A. & Triest, S. (2003). The implementation of Costumer profitability analysis: a case study. *Industrial Marketing Management*, 32 (7), p. 573-583.
- Rasia, K. A. (2011). *Práticas de gestão estratégica de custos adotadas por empresas de segmentos do agronegócio*. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Unisinos, São Leopoldo, RS, Brasil.
- Ross, S. A.; Westerfield, R. W.; Jaffe, J. & Lamb, R. (2015). *Administração Financeira*. 10 ed. Porto Alegre: AMGH.
- Santos, L. L.; Gomes, C. & Arroiteia, N. (2010). Management accounting practices in the Portuguese lodging industry. *European Journal of Tourism, Hospitality and Recreation*, 1 (1), p. 110-125.
- Sakurai, M. (1997). *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo, Atlas.
- Sardinha, J. C. (2013). *Formação de preço uma abordagem prática por meio da análise custo-volume-lucro*. São Paulo: Atlas.

- Schmidt, P.; Santos, J. L. & Leal, R. (2011). Proposta de um modelo de rentabilidade de clientes: um estudo de caso de uma empresa da área de alimentos. *Revista de Informação Contábil, Pernambuco*, 5 (4), p. 26-45.
- Shank, J. K. (1989). Strategic cost management: new wine or just new bottles? *Journal of Management Accounting Research*, p. 46-65.
- Shingo, S. (2000). *Sistema de troca rápida de ferramenta: uma revolução nos sistemas produtivos*. Porto Alegre: Bookman.
- Silva, E. L. & Menezes, E. M. (2005). *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. 4. ed. Florianópolis: UFSC.
- Snelgrove, T. (2011). Value pricing when you understand your customers: total cost ownership. *Journal of Revenue and Pricing Management*, 11 (1), p. 76-80.
- Solomons, D. (1965). *Divisional performance*. Homewood, Irwin.
- Souza, M. A. & Collaziol, E. (2006). Planejamento e controle dos custos da qualidade: uma investigação da prática ambiental. *Revista Contabilidade e Finanças*, 41, p. 38-55.
- Souza, M. A. & Diehl, C. A. (2009). *Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração*. São Paulo: Atlas.
- Souza, M. A.; Fontana, F. B. & Boff, C. D. S. (2010). Planejamento e controle de custos: um estudo sobre as práticas adotadas por empresas industriais de Caxias do Sul-RS. *Contabilidade Vista & Revista*, 21 (2), p. 121-151.
- Souza, M. A.; Lisboa, L. P. & Rocha, W. (2003). Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. *Revista Contabilidade & Finanças*, 14 (32), p. 40-57.
- Sunarni, C. W. (2013). Management accounting practices and the role of management accountant: evidence from manufacturing companies throughout Yogyakarta, Indonesia. *Review of Integrative Business & Economics Research*, 2 (2), p. 616-626.
- Swenson, D.; Ansari, S.; Bell, J. & Kim, W. (2003). Best practices in target Costing. *Management Accounting Quarterly*, 4 (2), p. 12-17.
- Teixeira, A. J. C.; Gonzaga, R. P.; Santos, A. V. S. M. S. & Nossa, V. (2011). A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. *Brazilian Business Review, Vitória*, 8 (3), p. 108-127.
- Temtime, Z. T. (2003). The moderating impacts of business planning and firm size on total quality management practices. *The TQM Magazine*, 15 (1), p. 52-60.
- Turney, P. B. B. & Anderson, B. (1989). Accounting for continuous improvement. *MIT Sloan Management Review*, 30 (2), p. 37-47.
- Warren, C. S.; Reeve, J. M. & Fess, P. E. (2008). *Contabilidade gerencial*. 2. ed. São Paulo: Thomson Learning.
- Zhao, X. & Tang, Q. (2009). Analysis and strategy of the chinese logistic cost reduction. *International Journal of Business and Management*, 4 (4), p. 188-191.
- Zeng, A. Z. & Rossetti, C. (2003). Developing a framework for evaluating the logistics costs in global sourcing process. *International Journal of Physical Distribution & Logistic Management*, 33 (9), p. 785-803.
- Zheng, X. (2012). Management accounting practices in china: current key problems and solutions. *Social Research*, 29 (4), p. 91-98.