

Gestão de custos e mensuração de resultado em organizações contábeis: estudo do isomorfismo e proposição do Custo para Servir.

Resumo

As organizações contábeis representam um ramo de atividade importante no contexto nacional, pela crescente demanda de serviços especializados requeridos pelos empresários por exigências do Fisco, e pelo volume e significância de informações que geram à sociedade e às empresas clientes. Porém, o que se observa nestas organizações, de acordo com análise de estudos anteriores, é que os empresários contábeis mesmo sendo conhecedores das ferramentas e práticas gerenciais não aplicam essas na administração de seus próprios negócios. Este estudo objetivou entender como e porque isso ocorre, e estabeleceu as seguintes questões de pesquisa: como os tipos de isomorfismo impulsionam a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados nas organizações contábeis? E como as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados utilizadas nas organizações contábeis possibilitam a aplicação do método Custo para Servir? A pesquisa classifica-se como exploratória e utilizou o procedimento de estudo de casos múltiplos com abordagem qualitativa. Para coleta de dados foi utilizada a técnica de triangulação de dados, com entrevistas em profundidade, análise documental e observação direta. Foi elaborado um roteiro de entrevista semiestruturado com base nas variáveis identificadas na revisão da literatura e aplicado aos gestores principais de seis organizações contábeis selecionadas para o estudo. Buscou-se nesta pesquisa pela identificação de práticas usuais de gestão de custos e mensuração de resultados e, também, dos fatores que impulsionam tais práticas nas organizações contábeis, propor a utilização do método Custo para Servir para identificação do custo de atendimento e rentabilidade por cliente.

Palavras-chave: Teoria Institucional. Organizações Contábeis. Custo para Servir.

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

1 INTRODUÇÃO

Mesmo diante de fatores motivadores e facilitadores para a modernização da contabilidade gerencial, pesquisadores têm alertado para o problema denominado “estabilidade da Contabilidade Gerencial”, chamando a atenção para o fato de que a pesquisa contábil tem pouco impacto na prática empresarial e há diferenças entre o que diz a teoria e o que é feito na prática (GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2006).

A Teoria Institucional, em sua vertente sociológica, estabelece que a institucionalização de práticas de gestão ocorre pela busca de legitimação das empresas, seja para atender leis, por coerção do mercado ou outras organizações, ou ainda por mimetismo dos gestores (DIMAGGIO; POWELL, 1983; MEYER; ROWAN, 1977). Desta forma a “estabilidade da Contabilidade Gerencial” mencionada, conforme preceito desta teoria pode ter explicações isomórficas.

Os gestores de organizações contábeis, mesmo com softwares de controle e dados econômicos e financeiros, continuam utilizando formas empíricas e intuitivas para precificar os serviços, tais como: valor do faturamento, número de empregados, volume de notas fiscais de entrada e de saída, valor de mercado, e não consideram, por exemplo, as características de cada empresa (SILVA, 2015), nem o tempo de atendimento efetivamente dedicado a cada uma, ou a necessidade de conhecimento específico.

Anjos et al. (2011) realizaram um estudo nas organizações contábeis do Estado de Alagoas e constataram que os empresários contábeis não costumam levar em consideração seus custos de prestação de serviço na formação do preço, a percepção de quanto o cliente deseja pagar e o preço da concorrência são os principais métodos utilizados. Os autores, ainda, mencionam em sua pesquisa que apesar dos contadores afirmarem oferecer o serviço de informações gerenciais aos seus clientes, não fazem uso destas informações na gestão de seus próprios negócios (ANJOS et al., 2011).

Bonemberger, Soutes e Jacoby (2016) realizaram uma pesquisa com os gestores principais de mais de quarenta organizações contábeis da cidade de Cascavel – Paraná, e questionaram, entre outras perguntas, sobre o que estes empresários consideram para a formação do preço de venda de seus serviços, 72% dos respondentes afirmam que formam o preço de acordo com a percepção do gestor sobre o cliente e a demanda de serviços e/ou oportunidade do mercado. Observa-se falta de critérios para a formação do preço de serviços e possivelmente da gestão de custos nestas organizações, visto que apenas 22% informou utilizar custos operacionais e valores mínimos estabelecidos pelo Conselho Federal da categoria para a formação de preços (BONEMBERGER; SOUTES; JACOBY, 2016).

Souza (2014) afirma que, ao considerar que as organizações contábeis prestam serviços diversificados e que clientes de mesmo porte podem demandar serviços de níveis diferentes em razão do regime tributário, atividade exercida e controles internos, entre outros fatores, há a necessidade de estudos quanto aos custos dos serviços prestados por estas organizações, a fixação de preço de venda destes serviços e análise da lucratividade de cada cliente.

Diante deste contexto, a pesquisa apresenta como problemas direcionadores do estudo as seguintes questões: Como os tipos de isomorfismo impulsionam a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados nas organizações contábeis? E como as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados utilizadas nas organizações contábeis possibilitam a aplicação do método Custo para Servir?

Os objetivos estabelecidos para o estudo foram: investigar as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados utilizados pelas organizações contábeis; verificar os tipos de isomorfismo da Teoria Institucional que impulsionam a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados nas organizações contábeis; identificar a existência dos dados e informações necessários para análise do custo para servir nas organizações contábeis; propor a implantação do método Custo para Servir nas organizações contábeis.

A justificativa de realização deste estudo se dá pela importância destas organizações no mercado, também pela contribuição teórica da utilização de uma teoria organizacional como base da investigação das práticas de gestão de custos e mensuração de resultados. Evidencia-se também a contribuição metodológica da pesquisa, com a utilização de abordagem qualitativa no meio contábil, oportunidade de aprendizado e evolução dos métodos. Justifica-se ainda pela lacuna de pesquisa identificada, relacionada às práticas de gestão de custos e mensuração de resultados em organizações contábeis.

Este estudo está dividido em cinco capítulos, o primeiro apresenta o problema norteador da pesquisa e os objetivos, também, a justificativa e contribuição esperada de tal produção. O segundo aborda as referências teóricas da pesquisa. O terceiro apresenta os métodos e procedimentos de pesquisa, tanto para coleta quanto para análise dos dados. O capítulo quatro apresenta a análise dos dados coletados. Por fim o capítulo cinco apresenta as conclusões do estudo e contribuições da pesquisa, além de sugestões para pesquisas futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Teoria Institucional

A inserção da abordagem institucional nos estudos organizacionais teve como precursor Philip Selznick, em meados da década de 50. Para o autor (1957), a Teoria Institucional apresenta a concepção de que os indivíduos são influenciados por pressões sociais e necessidades, causando a instituição de determinadas práticas nas organizações. A institucionalização é o processo pelo qual as ações são repetidas pelos integrantes de uma organização (SCOTT; MEYER, 1991).

Sob a perspectiva de Meyer e Rowan (1977) as organizações perdem o controle racional sobre o ambiente, e não se estruturam apenas para obter eficiência, mas em razão de efeitos simbólicos como mitos, valores e crenças compartilhadas. O ambiente não representa apenas origem e destino de recursos materiais como tecnologia, pessoas e finanças, mas origem e destino de recursos simbólicos, como o reconhecimento social e a legitimação (CARVALHO; VIEIRA; SILVA, 2012).

Considerando a amplitude de transações entre as organizações, ter uma referência de contexto está relacionado à legitimação organizacional no ambiente, que é determinado pelas particularidades das organizações que são sensíveis aos mitos de construções coletivas, compartilhadas e racionalizadas pelo aspecto normativo que assumem (MEYER; ROWAN, 1977; CARVALHO; VIEIRA; SILVA, 2012).

A partir desta concepção, na década de 80, DiMaggio e Powell (1983) reúnem elementos na tentativa de prover explicações à homogeneidade de práticas no campo organizacional. Esse processo de similaridade ou homogeneização das organizações é o “isomorfismo”, um processo de restrição que motiva uma unidade a se assemelhar a outras unidades que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais em um campo (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

DiMaggio e Powell (2005) identificam três mecanismos por meio dos quais ocorrem mudanças isomórficas institucionais: 1) isomorfismo coercitivo, que deriva de influências políticas e do problema da legitimidade; 2) isomorfismo mimético, que resulta de respostas padronizadas à incerteza; e 3) isomorfismo normativo, associado à profissionalização.

O isomorfismo coercitivo resulta tanto de pressões formais quanto de pressões informais exercidas por outras organizações com as quais há relação de dependência, e pelas expectativas culturais da sociedade em que as organizações atuam. Estas pressões podem ser sentidas como coerção, como persuasão, ou como um chamado para se unirem em conspiração (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

DiMaggio e Powell (2005) apontam o Governo como um dos atores dentro de um campo organizacional, que exerce pressões sobre as organizações o que acaba por incentivar a existência de isomorfismo coercitivo. A necessidade de legitimação e adequação às normas faz com que as empresas se sintam coagidas a aderirem a programas e políticas públicas por razões que vão desde a obrigatoriedade até a necessidade de obtenção de recursos e incentivos.

A incerteza também constitui uma força poderosa que encoraja a imitação, o que corrobora com o isomorfismo mimético. Tomar outras organizações como modelo, constitui uma resposta à incerteza. A organização imitada pode não saber ou não ter o desejo de ser imitada, mas serve como fonte conveniente de práticas que a organização que a copia pode utilizar. Os modelos podem ser divulgados involuntariamente, ou indiretamente pela rotatividade de funcionários, ou explicitamente por organizações como firmas de consultoria ou associações de classe (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

Quando os objetivos são ambíguos ou quando o ambiente cria incerteza, as organizações modelam-se em outras organizações. Em geral, quanto maior o número de

empregados ou consumidores servidos por uma organização, mais fortes as pressões sofridas por ela para fornecer e atuarem da mesma maneira que outras organizações. Ou uma força de trabalho bem treinada ou uma ampla base de consumidores encoraja o isomorfismo mimético (ROSSETTO; ROSSETTO, 2005).

O que leva as organizações a assumirem esta postura isomórfica em relação às organizações líderes no seu ambiente específico é o fato de buscarem uma autodefesa em relação aos problemas que não conseguem resolver com idéias criadas por elas próprias. Assim, passam a desenvolver processos semelhantes aos observados em outras organizações a fim de facilitar as suas relações interorganizacionais, favorecendo o seu funcionamento a partir da utilização de regras socialmente aceitas (MACHADO-DA-SILVA; FONSECA, 1993).

Para DiMaggio e Powell (2005), as organizações tendem a tomar como modelo organizações de sua área que percebem ser autênticas ou bem-sucedidas, mesmo sem ter evidências de que as práticas copiadas trazem maior eficiência.

O terceiro mecanismo isomórfico é o normativo, e deriva principalmente da profissionalização. As universidades e as instituições de treinamento profissional são importantes centros de desenvolvimento de normas organizacionais. As associações profissionais e de fiscalização também são fontes de definição e publicação de regras normativas sobre comportamento organizacional e profissional. Tais mecanismos criam um grupo de indivíduos similares que ocupam posições e assumem funções semelhantes numa ampla gama de organizações. Esses mecanismos possuem similaridades em termos de orientações e inclinações que podem anular variações culturais e de atitude que poderiam mudar o comportamento organizacional (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

DiMaggio e Powell (2005) trouxeram contribuição valiosa para a Teoria Institucional quando demonstraram que ao contrário do que Weber preconizou, a burocratização e outras formas de mudança organizacional são resultados de processos que tornam as organizações mais similares, sem as tornarem necessariamente mais eficientes.

Burns e Scapens (2000) empregam os conceitos de hábitos, rotinas e instituições para indicar como as práticas contábeis podem ser repetitivas e através do tempo fazerem parte do conjunto de pressupostos inquestionáveis da organização, instaladas no grupo social e aceitas automaticamente, de modo que as pessoas nem cogitam questioná-las.

Práticas contábeis e rotinas emergentes podem ser caracterizadas como institucionalizadas quando elas se tornam amplamente aceitas na organização e quando elas se tornam formas de controle gerencial inquestionáveis. Porém, não se pode afirmar que toda a contabilidade se torna institucionalizada. Assim, a contabilidade gerencial como uma instituição corresponde a um conjunto de rotinas institucionalizadas e aceitas na organização, devendo-se observar que tanto é moldada quanto impacta em outras instituições no âmbito da organização (GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2006).

Cunha, Santos e Beuren (2015) afirmam que a vertente teórica da Nova Sociologia Institucional - NSI (*New Institutional Sociology*) vêm predominando nos estudos relacionados à contabilidade gerencial e Teoria Institucional. Os autores ainda asseveram que tais estudos evidenciam tópicos relacionados a métodos de custeio e formação de preços, os pesquisadores estão considerando aspectos além da racionalidade humana e exclusivamente técnicos, estão analisando as relações internas e externas dos indivíduos e organizações, e suas influências no processo de institucionalização.

2.2 Organizações contábeis e práticas de gestão de custos e mensuração de resultados

Conforme Eckert (2005, p. 23), “as empresas de serviços contábeis são organizações que prestam serviços de natureza contábil para as pessoas físicas e jurídicas, das mais diversas

atividades econômicas”. Ainda para o autor “elas centralizam, registram e interpretam as informações e ocorrências que acontecem com seus clientes”.

A estrutura organizacional comumente adotada nas organizações contábeis é a departamentalização, neste modelo é possível notar o agrupamento dos colaboradores por área de conhecimento: contábil, fiscal, departamento pessoal, entre outros. Isso motiva os colaboradores a buscar pela especialização em cada tipo de atividade (SOUSA, 2003). No entanto, as condições ideais para o funcionamento destas estruturas tradicionais são atividades repetitivas em ambientes estáveis, caracterizadas pelo alto nível de formalização e obediência a unidade de comando (SOUSA, 2003).

Cabe ressaltar, que o ambiente em que as empresas contábeis atuam mudou, e observa-se o constante desenvolvimento tecnológico, o aumento da competitividade e a alteração na natureza dos serviços procurados. Com a tecnologia da informação, o esforço humano vem sendo substituído no processamento de dados, os softwares passaram a trabalhar de forma integrada, visando agilidade do trabalho, antes manual, e redução do retrabalho dos colaboradores (SOUSA, 2003). Ações do Fisco como o projeto do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), têm contribuído significativamente para esta realidade.

Com a complexidade do mercado e a competitividade crescente, os clientes que procuram serviços contábeis buscam um diferencial “alguns clientes com a nítida intenção de reduzir custos vão à busca de menor preço. Outros, fatalmente, irão procurar uma nova alternativa, uma contabilidade que possa identificar, ampliar, quantificar informações, na expectativa de melhor gerenciar uma empresa” (SPINELLI, 2000, p.41).

Algumas empresas contábeis estão mudando da estrutura organizacional tradicional, centralizadora e rígida, para uma estrutura mais flexível, capaz de acompanhar as evoluções do ambiente globalizado (SOUSA, 2003). Estas organizações contábeis buscam colaboradores capazes de ampliar seus conhecimentos de forma multidisciplinar, conhecendo um pouco de cada tarefa.

Segundo Figueiredo e Fabri (2000), alguns escritórios contábeis estão dividindo suas equipes não mais por tipo de serviços/conhecimento específico, mas atribuindo a cada colaborador a responsabilidade por todas as tarefas de determinada empresa cliente, desde sua implantação no sistema até o fechamento da contabilidade. Alguns optam pelo rodízio de seus colaboradores entre os departamentos fiscal, de pessoal e contábil, para que eles não fiquem somente em uma área, e possam ter noção de todo o processo de prestação do serviço contábil.

Na maioria das empresas contábeis o empresário desempenha múltiplas tarefas, desde cativar os clientes, atendê-los, fazer o operacional ou monitorar e resolver os problemas relacionados a cada um deles. Essa atenção às atividades operacionais resulta em falta de tempo para a gestão de seu próprio negócio, fazendo-o deixar de lado os conhecimentos adquiridos pela contabilidade gerencial (FIGUEIREDO; FABRI, 2000).

Para determinar os preços dos serviços os empresários contábeis consideram a complexidade da empresa-cliente, podem tomar como base de preço mínimo as tabelas propostas pelos sindicatos e associações profissionais, ou baseiam-se nos preços praticados pelas outras empresas contábeis no mercado (FIGUEIREDO; FABRI, 2000). As organizações contábeis não possuem um modelo formal de precificação, apresentando dificuldades em atribuir preços aos seus serviços. Muitas empresas contábeis utilizam o *feeling* dos proprietários para definir os honorários, pois desconhecem os custos fixos e variáveis e não utilizam qualquer forma de planejamento de custos e receitas (FIGUEIREDO; FABRI, 2000).

Anjos et. al. (2011) pesquisaram a utilização de artefatos gerenciais especificamente nas organizações contábeis. O levantamento foi realizado no Estado de Alagoas com o apoio do CRC, e evidenciou que apesar dos profissionais considerarem a contabilidade gerencial um serviço importante aos seus clientes, não a utilizam na gestão de seus próprios negócios.

Identificaram que quase 60% dos gestores de escritórios contábeis não utilizam método de custeio algum no processo decisório de suas empresas. Apontam tal constatação como uma possível deficiência dos gestores nas análises da eficiência da organização, pois não conseguem identificar se há desperdícios ou necessárias reduções de custos, bem como não sabem ao certo como estão seus resultados econômicos.

Diante das transformações empresariais aumentando a responsabilidade do contador, o empresário contábil precisa adotar um novo posicionamento com seus clientes, visto que a busca de profissionalização constante aumenta, também os esforços na execução dos trabalhos e a complexidade das operações, impactando nos custos de realização dos serviços (LIZOTE et al., 2013).

Estudos anteriores investigaram ou propuseram a aplicação de métodos para gestão de custos (CAVALCANTE; SILVA, 2007; MOREIRA et al., 2010; BLEIL et al., 2011; TEDESCO; SILVEIRA, 2011; KREMER; BORGET; RICHARTZ, 2012; ALBERTON et al., 2012; ECKERT et al., 2013; SILVA, 2015; TEIXEIRA, 2015), no entanto, parece que é um tema discutido na academia, mas não muito difundido entre os empresários contábeis.

2.3 Custo para Servir

O método do Custo para Servir se propõe a resolver o impasse entre as necessidades de informações dos gestores para impulsionar a competitividade e as informações de custos tradicionalmente obtidas baseadas na eficiência funcional, e ao contrário de outras técnicas, não tenta substituir os métodos existentes, mas sim, propor novas ideias direcionadas a causarem mudanças na organização (BRAITHWAITE; SAMAKH, 1998).

Braithwaite e Samakh (1998) desenvolveram um estudo de grande contribuição sobre o Custo para Servir, os autores inclusive registraram o tema com a marca Cost-to-serve, e por meio deste estudo almejavam encontrar novas abordagens para promover mudanças para um nível mais competitivo.

Os métodos de custeio direto ou absorção não compreendem os gastos relativos às atividades de atendimento aos clientes. Para Guerreiro, Merschmann e Bio (2008) é possível afirmar que os modelos de mensuração de custos não apresentaram progressos na identificação de como a forma de atendimento aos clientes impacta a estrutura de custos das empresas e a rentabilidade por cliente.

Conforme Guerreiro, Merschmann e Bio (2008), a escassez de trabalhos empíricos sobre o tema diz respeito ao baixo grau de reflexão sobre a importância das informações do Custo para Servir para a otimização de resultados das empresas. Esse problema amplifica-se em ambiente de competitividade, em que os clientes têm demandado níveis de serviços cada vez mais exigentes. “Deve ser observado que esses custos não têm sido adequadamente considerados na mensuração de rentabilidade de clientes e produtos nos sistemas de custeio tradicionais” (GUERREIRO; MERSCHMANN; BIO, 2008, p.4-5).

Kaplan e Narayanan (2001) compreendem que em empresas de serviços, a lucratividade por cliente é mais importante do que a lucratividade por produto, pois o custo do atendimento para prestação do serviço é normalmente determinado pelo comportamento do cliente.

Kaplan e Cooper (1998) afirmam que ao conhecerem seus respectivos custos para servir, as empresas podem aumentar seu desempenho. Destacam as seguintes ações que podem ser realizadas: proteção e expansão de negócios com clientes lucrativos; redução do custo para servir realizando negociações “ganha-ganha” com clientes parceiros; promover descontos para conseguir negócios com clientes de baixo custo de atendimento; disponibilização de clientes permanentemente não rentáveis para a concorrência; conquistar clientes rentáveis da concorrência.

Os estudos sobre o tema Custo para Servir surgiram com o propósito de identificar metodologias para apoiar análise da rentabilidade de clientes, O'Guin (1991), Gebert (1996), Christopher (1997), Kaplan e Cooper (1998), Braithwaite e Samakh (1998), Kaplan e Narayanan (2001), Hansem e Mowen (2000), publicaram estudos usando as terminologias de Custo para Servir, Custos de Marketing, Custos de Atendimento aos Clientes e Custos de Marketing e de Logística. Os métodos apresentam em comum o fato de utilizarem o custeio ABC como alicerce.

Braithwaite e Samakh (1998) afirmam que as empresas se empenham para saber em detalhes o custo de produção de seus produtos, mas não sabem o quanto custa servir um cliente. Os pesquisadores sugerem como direcionadores para mudanças (Drivers to Change) aspectos como custo da variedade, gestão dos canais dos clientes, objetivos de serviços aos clientes, estrutura da cadeia de suprimentos e redes, política comercial e de preços, e ênfase nos custos funcionais e na remuneração de pessoal (BRAITHWAITE; SAMAKH, 1998).

Braithwaite e Samakh (1998) afirmam que entre os resultados promovidos pela utilização desta metodologia do Custo para Servir como ferramenta de análise de desempenho, destaca-se o fato de conhecer como os custos são acumulados durante o processo de atendimento ao cliente, bem como, quais clientes/produtos geram ou destroem margem, assim é possível desenvolver ações que corrijam as distorções e promovam melhorias imediatas tanto no nível de serviço ao cliente como no Custo para Servir. Outro resultado evidenciado são as mudanças comerciais, ao se conhecer os clientes/canais que são rentáveis ou geram prejuízos, é possível a adoção de medidas para corrigir os rumos da empresa para atender bem seu cliente-alvo.

O modelo norteia o cálculo dos custos das principais atividades relacionadas com o atendimento aos clientes, na sequência o custo das atividades é alocado aos canais de distribuição com base em determinados direcionadores de custos e, finalmente, os custos dos canais são alocados aos produtos com base em volumes de vendas. Esse método de custeio possui lógica diferente daquela do sistema ABC, o qual procura alocar os custos das atividades aos diferentes objetos de custeio (produtos/clientes), enquanto o modelo proposto pelos autores aloca os custos das diversas atividades aos canais de distribuição para, em seguida, alocar os custos dos canais, aos produtos (GUERREIRO; MERSCHMANN; BIO, 2008).

Merschmann (2006) afirma que na revisão bibliográfica de Custo para Servir a metodologia recomendada para apuração, considerando a diversidade de processos, é o custeio ABC, pois têm uma abordagem que não é sensível as variações de volume de produtos.

Outrossim, há dificultadores na aplicação do método de custeio ABC, um deles é a complexidade de definição de direcionadores. Na tentativa de simplificar a utilização do método pesquisadores propõe o chamado time-driven ABC, onde o tempo é o direcionador do custo das atividades nesta abordagem (ANDERSON; KAPLAN, 2004).

O estudo de Braithwaite e Samakh (1998) evidencia que uma pequena percentagem de clientes é responsável por um grande percentual de lucratividade, enquanto um grande volume de clientes pode ser considerado como não lucrativo.

Pela análise do Custo para Servir, a empresa pode buscar ser lucrativa em todos os tipos de clientes. Com a análise de lucratividade de clientes, a administração conhecerá os clientes não lucrativos e poderá focar sua atenção no desenvolvimento de inovações e estratégias para reduzir este prejuízo, sem reduzir a satisfação do cliente. Ou ainda, a administração poderá centrar sua atenção na reestruturação de processos de atendimento de clientes, objetivando obter mudanças nos resultados de clientes deficitários (GUERREIRO; MERSCHMANN; BIO, 2008).

Conforme Guerreiro, Merschmann e Bio (2008) as empresas têm descoberto que não

precisam servir todos os clientes da mesma maneira, há clientes que custam muito para serem servidos e apresentam baixo potencial para se tornarem lucrativos, mesmo no longo prazo. As empresas estão tomando conhecimento de que a prestação de serviços de alta qualidade para o atendimento das expectativas de todos os clientes, nem sempre é uma decisão lucrativa.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Considerando a tipologia de pesquisa estabelecida por Raupp e Beuren (2009), esta pesquisa foi classificada quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem. Quanto aos objetivos classifica-se como exploratória. Esse tipo de pesquisa caracteriza estudos onde há pouco conhecimento sobre o tema abordado, consiste no aprofundamento do assunto e no estudo de conceitos preliminares, busca descobertas e não possui a intenção de testar hipóteses específicas (HAIR et. al., 2005; RAUPP; BEUREN, 2009). Classifica-se quanto aos procedimentos como estudo de casos múltiplos. O autor Yin (2001) sugere a utilização do protocolo de estudo de caso para aumentar a confiabilidade do método e da pesquisa, e há que se preocupar com a triangulação de dados na utilização deste procedimento. Para fortalecer as evidências do estudo serão empregados os métodos de coleta: entrevistas em profundidade, observação direta e análise documental de relatórios e controles disponibilizados. Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa é qualitativa. Para Godoy (1995), a pesquisa qualitativa não busca enumerar ou medir os eventos estudados, mas parte de interesses amplos que vão se definindo no desenvolvimento da pesquisa. Envolve a obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares e processos e a interação do pesquisador com a situação estudada.

O roteiro de entrevista semiestruturada foi organizado em blocos de modo a promover o andamento das entrevistas de forma mais natural e espontânea possível, inicialmente foram elencados alguns procedimentos de instrução ao entrevistado, agradecimentos e sigilo quanto a identificação. Um dos blocos de questões do roteiro foi dedicado a buscar informação sobre o perfil do entrevistado, buscando conhecê-lo como profissional e características de sua gestão. Outro bloco objetivou obter dados para a caracterização das organizações contábeis estudadas, bem como, identificar as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados adotados pelas empresas. Também se as mesmas possuem os dados necessários para a análise do Custo para Servir. Ainda um dos blocos de questões contemplou a abordagem da Teoria Institucional para identificar por qual tipo de isomorfismo as habituais práticas de gestão de custos e mensuração de resultados foram impulsionadas e institucionalizadas.

A coleta de dados ocorreu entre abril e maio de 2017, as entrevistas foram previamente agendadas com os gestores principais de seis organizações contábeis da cidade de Cascavel – Paraná, selecionadas por conveniência de acesso aos dados, e por porte (volume de colaboradores e de clientes) para favorecer comparações nas análises (2 pequenas, 2 médias e 2 grandes). As entrevistas foram gravadas em áudio, com autorização dos entrevistados, totalizando 7 horas e 22 minutos e foram transcritas literalmente para consulta e análise de conteúdo. Notas de campo também foram utilizadas como complemento da coleta de dados nas entrevistas.

A observação direta nas organizações estudadas se deu durante as entrevistas, em relação ao comportamento dos gestores, em três casos se deu antes da entrevista, quando da apresentação da equipe de trabalho atual e estrutura do escritório, delineamento de trabalho e atendimento, demonstração do funcionamento dos softwares de gestão e controles. Em outros três casos a observação se deu por visitas anteriores e contato usual da pesquisadora com as organizações e suas equipes, quando do acompanhamento da elaboração e execução dos controles e práticas de gestão (inclusive em softwares) e definição de processos de trabalho.

Quanto aos documentos foram utilizados relatórios impressos e em meio eletrônicos

com listagem de clientes e serviços prestados, relatórios de controle e análise de custos e resultados e planilhas eletrônicas de controle de custos e apuração de resultado. Ainda foram analisados os websites dos escritórios que possuem tal ferramenta, para confirmação dos serviços que oferecem.

A análise dos dados se deu por análise de conteúdo conforme Bardin (2002). Nesta pesquisa foi utilizado o tema como unidade de registro, segundo Bardin (2002), a codificação trata-se da realização de recortes, ou seja, trechos relevantes das entrevistas, informações de documentos ou constatações das observações diretas, selecionados e agrupados por categorias. As categorias estabelecidas no estudo foram: práticas de gestão de custos e mensuração de resultados adotadas; institucionalização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados; dados para análise do custo para servir. Adotou-se o seguinte processo para análise: (i) leitura do material coletado; (ii) codificação; (iii) categorização e (iv) interpretação dos resultados.

4 ANÁLISE DOS DADOS

As organizações selecionadas para o estudo foram denominadas por letras do alfabeto de “A” a “F”, para evitar a exposição e garantir o sigilo de seus respectivos dados. Estão descritas no Quadro 1 as características principais das organizações estudadas.

Quadro 1 – Características das organizações contábeis estudadas.

Características	A	B	C	D	E	F
Tempo de atuação (em anos)	19	26	06	10	03	10
Nº de sócios	02	04	02	05	03	01
Nº de colaboradores (média)	38	30	04	09	03	02
Estrutura e organização	Equipes por regime de tributação	Departamentos	Departamento de RH e demais Fiscal/Contábil	Departamentos	Departamentos	Departamento de RH e demais Fiscal/Contábil
Clientes alvo	Lucro Real	Médio a grande porte	Pequeno e médio porte	Optantes pelo Simples Nacional e entidades sem fins lucrativos	Optantes pelo Simples Nacional e pequeno e médio porte	Optantes pelo Simples Nacional
Estratégia	Qualidade	Qualidade	Qualidade	Qualidade	Qualidade	Qualidade
Prioridades de gestão	Investimento em pessoal e tecnologia	Utilização da tecnologia para integração de dados	Implantar controle financeiro, de custo e produtividade	Melhorar a gestão do escritório e proporcionar qualidade no ambiente de trabalho	Atendimento de qualidade e pró-ativo aos clientes	Melhorar a gestão

Fonte: elaborado pelas autoras (2017).

Quanto a análise dos dados, a primeira categoria analisada foi práticas de gestão de custos e mensuração de resultados.

Para investigar quais são as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados utilizadas pelas organizações contábeis, foram realizadas questões relacionadas à utilização de alguma forma de controle de custos e resultados, a medição destes por cliente ou por tipo de serviço, às práticas ou ferramentas de gestão de custos e mensuração de resultados efetivamente aplicadas.

Referente às práticas de gestão de custos utilizadas pelas organizações contábeis investigadas, apresentam-se no Quadro 2 as considerações de cada gestor entrevistado:

Quadro 2 – Considerações dos gestores em relação as práticas de gestão de custos adotadas.

Sujeitos da pesquisa	Considerações de cada gestor empresário das organizações contábeis
Organização contábil A	“O volume maior de custos nossos são de pessoas mesmo. Outros custos, energia elétrica, material de consumo, os equipamentos que a gente utiliza pra ter um custo de depreciação, eles não são assim tão significativos. O que nós levamos mesmo em consideração é custo de mão de obra mesmo. E quando a gente faz apuração do custo da hora, esses outros custos acabam sendo englobados também. Mas o grande volume é mão de obra, é custo com pessoas”.
Organização contábil B	“O escritório, ele tem controle basicamente de todos os custos né, folha de pagamento, custo administrativos, financeiros, tudo isso a gente leva muita a risca né. [...] então a gente sabe exatamente qual é o custo do escritório hoje.”
Organização contábil C	“A gente fala que casa de ferreiro, espeto de pau! No escritório eu faço consultoria para os meus clientes, eu tenho planilha para todos os clientes de gestão, eu tenho todos os indicadores dos clientes, e não tenho a minha planilha do escritório”.
Organização contábil D	“Com relação à parte operacional do pessoal que trabalha, até dos sócios, nós temos um controle de tempo através do (software), quanto cada um trabalha e quantos lançamentos, enfim, um relatório bem apurado, e quanto cada um ficou na empresa (no cadastro da empresa no software contábil), no sistema ele consegue apurar, se você ficar só logado e não digitar nada, ele desconsidera esse tempo, então eu consigo realmente ter o tempo efetivo. Aí nós temos os controles financeiros nossos de custos fixos e variáveis, daí, pra que a gente possa chegar à conclusão do que fechou no mês e principalmente com relação ao cliente que a gente teve mais trabalho. Então a gente tem alguns controles sim”.
Organização contábil E	“É um controle manual (referindo-se a práticas de gestão de custos), mas como o escritório ainda é um escritório pequeno, os nossos custos também são limitados ao tamanho do escritório, então de certa forma é até de fácil acompanhamento, quando percebemos alguma variação em algum tipo de custo, identificamos facilmente”.
Organização contábil F	“Não, eu não tenho hoje nenhum método de controle em apartado (referindo-se a práticas de gestão de custos), também é uma das minhas grandes dificuldades justamente pra definir isso, como crescemos de uma maneira, até vou dizer, desordenada, você começa e depois vai vendo como vai fazer as coisas, isso pesou bastante pra mim [...]”.

Fonte: dados coletados por entrevista (2017).

Identificou-se que em todas as organizações analisadas no estudo há um software que permite o controle de custos, inclusive o registro específico de horas trabalhadas para cada cliente e em cada tipo de serviço, informação esta recomendada para formação de preço de venda pela Resolução do CFC nº 803/1996, e indicada para alocar custos de mão de obra aos serviços prestados no setor contábil pelos autores Sousa (2003) e Eckert et al. (2013).

No entanto, observou-se que apenas as organizações A, D e E utilizam este recurso do software, e destes somente A e D utilizam tais informações como práticas de gestão de custos. Ainda as organizações A e C possuem um software on line no qual cada usuário deve fazer seu login e iniciar, parar e concluir o registro da tarefa que está executando. As demais organizações utilizam outro software que é integrado ao sistema contábil e que ao permanecer

sem digitar ou realizar algum comando, automaticamente o sistema pára de registrar o tempo. Ambos vendidos por empresas que fornecem o software contábil para cada escritório.

Na organização A, cada colaborador registra as tarefas de determinado serviço que executou para cada cliente e quanto tempo levou para executar cada atividade, tudo de modo manual e individualizado, o que pode gerar dados manipulados e que não representam a realidade. Na organização B há um controle de custos total, não consegue informações específicas por cliente ou por serviços. Na organização C há um controle de custos total pela contabilidade do escritório, mas não há controle específico por tipo de serviço ou por cliente, há apenas uma estimativa de tempo gasto para prestar serviços e atender cada cliente. Na organização D é realizado o controle de tempo para execução dos serviços, pelo software, possui controle de custos operacionais e fixos em planilhas e utiliza tais informações para gestão de custos e precificação. A organização E possui um controle manual de custos, afirmam ter um controle aproximado de tempo aplicado na prestação de serviços de cada cliente, porém, não se utilizam destas informações para gestão ou precificação. Na organização F não há indícios de práticas de gestão de custos ou utilização de qualquer ferramenta gerencial. O gestor declara que não adota nenhum método de controle ou apuração de custos no momento, confessa que percebe esta necessidade no negócio, mas em virtude de ter uma equipe pequena e estar envolvido com o operacional do escritório não consegue dar a devida atenção à gestão da empresa.

Em relação ao registro de horas trabalhadas, constatou-se também que não há o registro de todas as atividades de atendimento e prestação de serviços ao cliente. Ocorrências como atendimento telefônico, leitura e respostas de e-mails, reuniões e visitas a clientes, entre outras, não são registradas como horas trabalhadas no software, o que compromete a distribuição dos custos com pessoal por cliente, visto que nas organizações onde esse controle é realizado o atendimento aos clientes é descentralizado.

Referente às práticas de mensuração de resultados utilizadas pelas organizações contábeis investigadas, apresentam-se no Quadro 3 as considerações de cada gestor entrevistado:

Quadro 3 – Considerações dos gestores em relação às práticas de mensuração de resultados adotadas.

Sujeitos da pesquisa	Considerações de cada gestor empresário das organizações contábeis
Organização contábil A	“[...] nós temos sim a nossa demonstração de resultado, todo mês, como eu disse, no segundo, terceiro dia útil, nós já temos isso pronto, nós já temos a nossa demonstração de resultado pronto, sabemos qual foi o nosso resultado, e a distribuição dos resultados pros sócios também é feita baseada nesse resultado obtido no mês, ele não é um valor fixo, todo mês ele tem mudanças ou pra mais, ou pra menos, mas ele é levado em consideração sim”.
Organização contábil B	“[...] trimestralmente a gente tem reuniões aqui da diretoria. E aí o (diretor presidente) que faz essa parte financeira, apresenta, e anualmente a gente discute, sempre no planejamento estratégico, e faz uma projeção para o próximo ano também né, tomando medidas para redução de custo, para acréscimo de receitas, enfim a gente sempre tem algum tipo de planejamento em relação a isso”.
Organização contábil C	“[...] o demonstrativo de resultado, eu tenho, toda a parte contábil, eu acredito que assim, nosso escritório é extremamente saudável com relação a isso, eu emito 100% das notas e tento pegar 100% de tudo que é despesa no escritório, então, o que tiver no balanço é praticamente a realidade que está acontecendo no escritório, então a gente se baseia mais nessa situação, porque eu não tenho coisas por fora na parte contábil, eu tenho assim 100% de nota [...]”.
Organização contábil D	“[...] nós temos aí demonstrativos que foram desenvolvidos por nós mesmos através de planilhas que são alimentadas porque nós não encontramos nenhum sistema que consiga me dar esses resultados. Então nós temos uma planilha desenvolvida por nós que a gente alimenta ela, nós alimentamos ela com as informações desse cliente, com relação a custo dele, quantas horas eu tomei de

	trabalho dele, se teve algum tipo de serviço extra dele que não foi cobrado, alinhado anteriormente [...]”.
Organização contábil E	“Nós utilizamos o fluxo de caixa, para saber (referindo-se a mensuração de resultado). Trabalhamos com a sobra mensal, então nós adotamos o fluxo de caixa, não temos o apontamento por cliente ainda, o resultado por cliente. Então o resultado é geral”.
Organização contábil F	“Assim, metodologia nenhuma (referindo-se a mensuração de resultados). Muitas vezes é algo, assim, até de certa forma artesanal, então os resultados que se alcançam ainda são avaliados naquele momento, mas não se tem nenhuma metodologia pra isso”.

Fonte: dados coletados por entrevista (2017).

Identificou-se que as organizações A, B, C e D utilizam-se da demonstração de resultado do exercício (DRE) para mensurar e analisar seus resultados periodicamente, sendo que apenas as empresas A e D possuem tal informação por cliente.

A organização A possui registro de suas receitas e despesas no software, e uma equipe que acompanha e monitora diariamente tais operações. Já a organização B possui controle de receitas e despesas gerais com a mensuração do resultado em planilhas do Excel. Não possui informações de resultado por cliente, e não têm condições de obter no momento. A organização C afirma ter o demonstrativo de resultados geral de suas atividades, seja por fluxo de caixa em planilhas do Excel ou por DRE emitido no software contábil, mas salienta que a informação de resultado por cliente seria muito útil para a organização. A organização D relata ter o demonstrativo de resultado por cliente em planilha do Excel, por não encontrarem um sistema (ou software) que realize esse cálculo da maneira como desejam. Já a organização E adota o fluxo de caixa como ferramenta para mensuração de resultados periodicamente e de forma geral, sem informações específicas por cliente, adotam o regime de caixa em suas análises. A organização F afirma adotar o fluxo de caixa também, porém de modo informal, pois não detém o registro destas operações, logo não consegue realizar uma análise do resultado por período ou por cliente.

Analisando a categoria institucionalização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados, identificou-se que o isomorfismo mimético, unanimemente nas organizações estudadas, é o impulsionador para a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados. Significa que tais práticas são utilizadas para reduzir a incerteza de atuação destas organizações no mercado, atuam se espelhando em outras organizações que observam como modelo de sucesso, ou mesmo para se tornarem mais similares ao mercado.

A organização A afirma que adotam práticas de gestão de custos e mensuração de resultados porque entendem que tais práticas são as melhores para a empresa contábil, asseveram que a preocupação do escritório com tais práticas é de longa data.

Na organização B observa-se a tentativa de ser similar e de adotar práticas que estão sendo utilizadas por outras empresas do meio, como a gestão de tempo e de custos por software e a precificação de serviços por uma ferramenta (planilha) desenvolvida e sugerida pelo sindicato. Entretanto, ainda não conseguiram definir a contento dos gestores, práticas que atendam suas necessidades de informação e utilizam-se de ferramentas paliativas.

A organização C assume que precisa melhorar suas práticas de gestão, demonstra preocupar-se em reduzir a incerteza perante o mercado e ser similar, deseja pertencer ao grupo de profissionais que possuem práticas mais desenvolvidas de gestão e mensuração.

A organização D declara que as práticas adotadas são primeiramente, pela necessidade de informação dos gestores para tomar decisões, mas entendem que estas são as melhores práticas de gestão e mensuração adotadas no ambiente em que estão inseridos.

Os gestores da organização E declaram ter participado de cursos e treinamentos para tentar melhorar suas práticas de gestão, demonstram em seu discurso preocupação e desejo

em serem similares e alcançarem com suas práticas o detalhamento de informações gerenciais de escritórios considerados de sucesso no mercado.

Na organização F verificou-se que não há adoção de práticas de gestão de custos e de mensuração de resultados, mas observou-se que há o desejo de que a empresa seja similar as demais organizações do mercado e que o empresário acompanha as práticas adotadas no mercado em que está inserido.

Observou-se que há diferenças nas características das organizações contábeis e nas práticas adotadas por cada uma delas, mas há similaridade na causa isomórfica de institucionalização das práticas de gestão de custos e mensuração de resultados, os gestores dos seis casos estudados declaram que adotam práticas que acreditam serem as melhores para as empresas, e mais reconhecidas em meio ao empresariado contábil.

Organizações de maior porte e tempo de atuação no mercado (A, B e D), com estrutura interna ordenada e com mais pessoal, apresentaram-se com práticas de gestão de custos e mensuração de resultados mais desenvolvidas e elaboradas (exceto B). As outras organizações (C, E e F) adotam práticas mais genéricas tanto em relação a gestão de custos, quanto mensuração de resultados, ou sequer adotam alguma, e declaram tal posicionamento devido ao porte e estrutura menores das organizações.

O mimetismo é impulsionado por uma ampla base de consumidores, é o caso das organizações contábeis, que possuem oportunidade de cliente em qualquer empresa constituída, confirmando a ideia de Rossetto e Rossetto (2005). Os autores afirmam que quanto maior o número de consumidores servidos por uma organização, mais pressões serão sofridas por ela para fornecer e atuarem da mesma maneira que outras organizações, o que se verificou nas organizações analisadas neste estudo, pelos relatos de seus gestores.

Outra constatação desta pesquisa valida a afirmação de DiMaggio e Powell (2005), de que as organizações tendem a tomar como modelo organizações de sua área que percebem ser bem-sucedidas, mesmo sem ter evidências de que as práticas copiadas trazem maior eficiência. Todas as organizações seguem ou tendem a seguir a mesma prática de controle de tempo aplicado na prestação de serviço para mensurar seus custos.

Quanto ao objetivo de identificar a existência dos dados necessários para a análise do Custo para Servir nas organizações contábeis, foi adotado o modelo da pesquisa de Braithwaite e Samakh (1998) e adaptada para empresas prestadoras de serviços profissionais.

Em apreciação à categoria dados para análise do Custo para Servir, de modo geral, nenhuma das organizações analisadas possui todos os dados necessários para aplicação do método, devido a controles manuais de operações e até inexistência destes. Porém, há a possibilidade de implantar procedimentos e controles que gerem tais dados e informações.

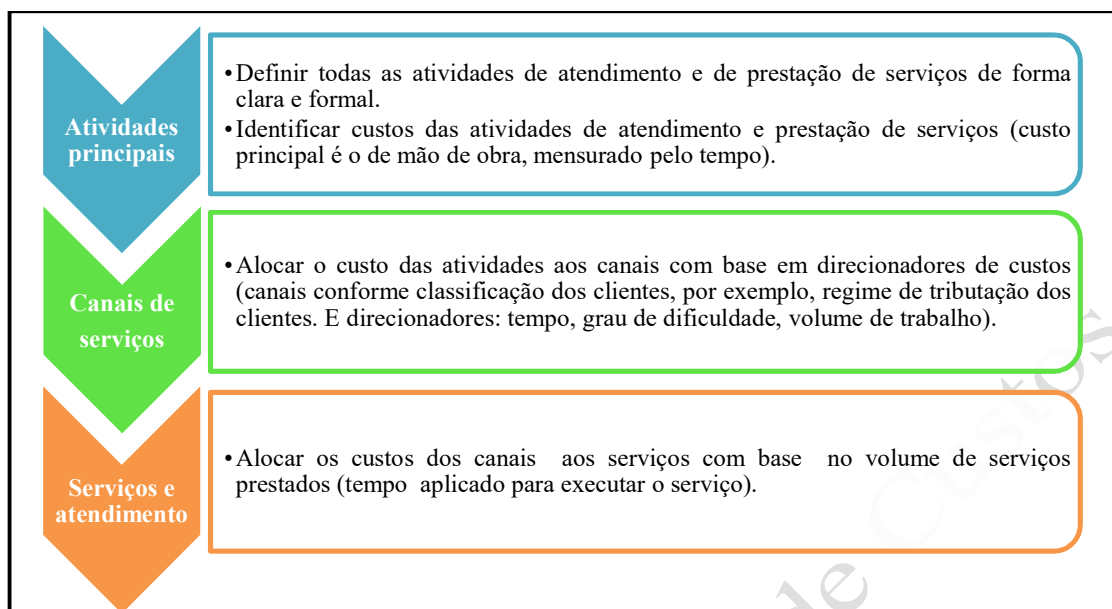
O método Custo para Servir parte do cálculo dos custos das principais atividades de atendimento aos clientes, na sequência o custo dessas atividades é alocado aos canais com base em determinados direcionadores e, finalmente, os custos dos canais são alocados aos produtos com base em volumes de vendas, ou nesse caso, volume de serviços prestados.

Na Figura 1, a proposição do método Custo para Servir para organizações contábeis.

O modelo proposto aloca os custos das diversas atividades aos canais, para depois alocar os custos dos canais, aos produtos (GUERREIRO; MERSCHMANN; BIO, 2008).

Observa-se que o método terá maior aplicabilidade no controle dos custos de atendimento aos clientes das organizações contábeis, do que quanto aos serviços prestados, para o qual se recomenda o método ABC, devido à rotina de atividades que os serviços apresentam em cada departamento, tornando mais fácil a alocação dos custos de cada atividade aos serviços. Percebeu-se nos escritórios analisados que há uma tendência de integração dos dados do cliente com o sistema contábil, o que deixará as atividades ainda mais padronizadas e rotinizadas.

Figura 1 – Proposição do método Custo para Servir nas organizações contábeis.



Fonte: elaborado pelas autoras (2017).

Já em relação ao atendimento dos clientes, ou assessoria e suporte como algumas organizações tratam, identificou-se que não há quaisquer registros, controles ou mensuração, fatores como experiência e conhecimento do colaborador que faz esse atendimento interferem diretamente no tempo que será aplicado, bem como no custo. Verifica-se que a proposição deste método pode auxiliar na mensuração de custos desse atendimento de forma eficaz e na mensuração real de resultados de cada cliente.

5 CONCLUSÃO

Diante da questão problema: como os tipos de isomorfismo impulsionam a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados nas organizações contábeis?

Identificou-se que o isomorfismo mimético, quanto a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados, foi predominante nas organizações contábeis analisadas.

O mimetismo é a busca pela legitimidade das escolhas e ações de uma organização em relação ao mercado em que está inserida. Buscam soluções para o problema da imprecisão da mensuração de custos nas organizações contábeis, mas não conseguem resolver com suas próprias iniciativas, então, passam a desenvolver processos semelhantes aos de organizações líderes ou modelos, que no momento é a utilização de softwares ou planilhas de mensuração e estimativa de tempo aplicado na prestação de serviços, a fim de facilitar as suas relações, seja com clientes, colaboradores ou concorrentes, favorecendo sua estabilidade a partir da utilização de “regras” socialmente aceitas. Esta constatação confere com a de Machado-Da-Silva e Fonseca (1993).

Percebeu-se que há grande preocupação por parte dos empresários contábeis, em saber como o mercado está agindo em relação às práticas de gestão/mensuração. Monitoram como seus concorrentes (em especial os que consideram bem sucedidos) avaliam seus custos e mensuram seus resultados, quais métodos e ferramentas estão sendo utilizadas, na busca por legitimação de suas ações e definições de práticas. Comprovando tal percepção, ressalta-se que todas as organizações estudadas de caso desta pesquisa dispõem de software para registro e controle de tempo aplicado em cada tarefa e serviço realizado pelo escritório. Nem todas

utilizam tal ferramenta, mas evidenciam interesse em aplicá-la efetivamente.

E quanto a questão: como as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados utilizadas nas organizações contábeis possibilitam a aplicação do método Custo para Servir?

Identificou-se que as organizações estudadas não possuem os dados necessários a implantação do Custo para Servir. Com as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados existentes é possível estabelecer procedimentos e controles para obter tais dados e então aplicar o método para a análise do Custo para Servir, o que ficou evidente na pesquisa que não é mensurado de nenhuma forma nas organizações estudadas.

A principal limitação da pesquisa é que as constatações aqui realizadas são referentes às organizações analisadas com suas respectivas particularidades, portanto, não podem ser generalizadas à todas as organizações contábeis, podem sim ser comparadas para verificação de similaridades e diferenças.

Como sugestões de pesquisas futuras, recomenda-se a investigação em mais organizações contábeis, o que seria de grande valia para um comparativo entre estudos. Também a aplicação deste estudo adaptado a análise quantitativa, o que possibilitaria a generalização dos resultados para a população analisada, e a verificação de similaridades e diferenças de tais fatores em relação às características dessas organizações. E ainda a análise da aplicação efetiva da proposta do Custo para Servir nas organizações contábeis, validando sua utilidade para estas organizações.

REFERÊNCIAS

- ALBERTON, J. R.; DONZELLI, L.; DIEHL, C. A., & MARQUEZAN, L. H. F. (2012). Custeio baseado em atividades: aplicação em uma empresa prestadora de serviços contábeis na cidade de Marau/RS. *Revista Brasileira de Contabilidade – CFC*, 200, 87-99.
- ANDERSON, S. R., KAPLAN, R. S. (2004). Time-driven activity-based costing. *Harvard Business Review*. Boston, 131-138.
- ANJOS, L. C. M. dos, SANTOS, P. C. F. dos, MIRANDA, L. C., SILVA, D. J. C. da, FREIRE, R. S. (2011). Conhecer e empreender: um estudo sobre a utilização de artefatos gerenciais em organizações contábeis. *Navus – Revista de Gestão e Tecnologia*, 1 (1), 17-34.
- BARDIN, L. (2002). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- BLEIL, C., MAUSS, C. V., URBANSKI, G. & ZAMBON, E. P. (2011). Gestão de custos em uma empresa de serviços contábeis: um estudo de caso. *Anais da Convenção de Contabilidade do RS*, Gramado, Rio Grande do Sul, Brasil, 13.
- BONEMBERGER, S. Z., SOUTES, D. O., JACOBY, C. E. (2016). Modos de elaboração de estratégias e comportamento estratégico quanto à gestão de organizações contábeis de Cascavel-PR.
- BRAITHWAITE, A., & SAMAKH, E. (1998). The cost-to-serve method. *International Journal of Logistics Management*, 9 (1), 69-84.
- BURNS, J., SCAPENS, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 3-25.

CARVALHO, C. A., VIEIRA, M. M. F., SILVA, S. M.G. (2012). A trajetória conservadora da Teoria Institucional. *Revista Eletrônica de Gestão Organizacional*, 10 (especial), 469-496.

CAVALCANTE, C. H. L. & SILVA, C. (2007). Custo da prestação de serviços contábeis. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 165, 65-73.

CHRISTOPHER, M. (1997). *Logística e gerenciamento da cadeia de suprimentos: estratégias para a redução de custos e melhorias dos serviços*. São Paulo: Pioneira.

CUNHA, P. R., SANTOS, V., BEUREN, I. M. (2015). Artigos de periódicos internacionais que relacionam Teoria Institucional com contabilidade gerencial. *Revista Perspectivas Contemporâneas*, 10(2), 01-23.

DIMAGGIO, P. J., & POWELL, W. W. (1983). The iron cage revisited: institucional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48 (2), 147-160.

DIMAGGIO, P. J., & POWELL, W. W. (2005). A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *Revista de Administração de Empresas*, 45 (2), 74-89.

ECKERT, A. (2005). *Comprometimento com a organização e com a profissão: um estudo multidimensional em empresas de serviços contábeis*. Dissertação Mestrado, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, Brasil. Recuperado em 01 de maio, 2016, de: < http://www.crcrs.org.br/arquivos/academico/trabalhos/alex_eckert.pdf>

ECKERT, A., BIASIO, R., MECCA, M. S., & LIMA, M. V. F. (2013). Gestão dos custos em empresas prestadoras de serviços: aplicando o método de custeio baseado em atividades (ABC). *Anais do Encontro Nacional de Engenharia de Produção*, Salvador, BA, Brasil, 33.

FIGUEIREDO, S., & FABRI, P.E. (2000). *Gestão de Empresas Contábeis*. São Paulo: Atlas.

GEBERT, P. (1996). Managing customers through cost-to-serve. *CMA Magazine*, 70 (7), 22-23.

GODOY, A. S. (1995). Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. *Revista de Administração de Empresas*, 35 (2), 57-63.

GUERREIRO, R., FREZATTI, F., & CASADO, T. (2006). Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e Teoria Institucional. *Revista Contabilidade & Finanças*, (Edição comemorativa), 7-21. Recuperado em 5 de maio, 2016, de <http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34192>

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 USP – eletrônica*, 1 (2), 1-24. Recuperado em 21 de janeiro, 2016, de http://www.rausp.usp.br/Revista_eletronica/v1n2/artigos/v1n2a6.pdf

HAIR, J. F., Jr., BABIN, B., MONEY, A. H., & SAMOUEL, P. (2005). *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. (trad. Lene Belon Ribeiro). Porto Alegre: Bookman.

HANSEN, D. R., & MOWEN, M. M. (2000). *Cost management: accounting and control*. 3 ed. Ohio: South-Western College Publishing.

KAPLAN, R. S., & COOPER, R. (1998). *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura.

KAPLAN, R. S., & NARAYANAN, V. G. (2001). Measuring and managing customer profitability. *Cost Management*, 15 (5), 5-9.

KREMER, A. W., BORGET, A., & RICHARTZ, F. (2012). Desenvolvimento de um modelo de custeio híbrido para empresas prestadoras de serviço por encomenda. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 11(31), 57-71. Recuperado em 25 de maio, 2017 de: www.spell.org.br/documentos/download/33292.

LIZOTE, S. A., TERRES, J. C., VOLACO, J. M., NUNES FILHO, N. L., & SHEIDT, G. M. (2013, outubro). Honorários contábeis: um estudo das técnicas utilizadas para a formação de preço pela empresa Roderjan Serviços Contábeis. *Anais do SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia*, Resende, RJ, Brasil, 10.

MACHADO-DA-SILVA, C., FONSECA, V. (1993). Homogeneização e diversidade organizacional: uma visão integrativa. *Anais do Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-graduação em Administração - ANPAD*, Salvador, BA, Brasil, 17.

MERSCHMANN, E. V.V. (2006). *Uma contribuição ao conceito de Custo para Servir – estudo de caso de uma indústria de alimentos*. Dissertação de mestrado, Faculdade de Economia, administração e contabilidade, São Paulo, SP, Brasil. Disponível: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-06102006-111155/pt-br.php>

MEYER, J. W., ROWAN, B. (1977). Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.

MOREIRA, C. A., ALMEIDA, I., FERREIRA, G. A. & BASSAN, G. A. (2010). Custo da prestação de serviços contábeis: o caso da Casintep Contabilidade e Assessoria Ltda., uma organização contábil do município de Sinop-MT. *Anais da Jornada Acadêmica de Ciências Contábeis*, UNEMAT- Universidade do Estado do Mato Grosso, Sinop, Mato Grosso, Brasil, 8.

O'GUIN, M. C. (1991). *The complete guide to activity-based costing*. New Jersey: Prentice Hall.

RAUPP, F. M., & BEUREN, I. M. (2009). Metodologia de pesquisa aplicável às Ciências Sociais. In BEUREN, I.M. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. (Cap. 3, pp. 76-97). 3 ed. São Paulo: Atlas.

Resolução CFC n. 803, de 20 de novembro de 1996. (1996). Aprova o Código de Ética Profissional do Contador – CEPC. Recuperado em 02 de maio, 2017, de: http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1996/000803

ROSSETTO, C. R., ROSSETTO, A. M. (2005). Teoria Institucional e dependência de recursos na adaptação organizacional: uma visão complementar. *RAE-eletrônica*, 4(1).

SCOTT, W. R., & MEYER, J. W. (1991). The organization of societal sectors. In: POWELL, W.W., DIMAGGIO, P. J. (Eds.). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: University of Chicago Press.

SELZNICK, Philip (1957). *Leadership in Administration: a Sociological Interpretation*. Evanston, IL: Row, Peterson.

SILVA, Z. D. (2015). *Desenvolvimento de um instrumento gerencial de custos para uma gestão estratégica em empresas de serviços contábeis: um estudo comparativo de casos*. Dissertação de mestrado, Fundação Cultural Dr. Pedro Leopoldo, Pedro Leopoldo, MG, Brasil.

SOUSA, T. C. G. (2003). *Modelo de gestão por atividades para empresas contábeis*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.

SOUZA, M. H. (2014). *A lucratividade dos clientes das empresas de serviços contábeis: um estudo de caso da M&M assessoria contábil*. Dissertação de mestrado, Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, Porto Alegre, RS, Brasil.

SPINELLI, E. L. (2000). Estratégias na Gestão de Organizações Contábeis. *Revista Brasileira de Contabilidade*, (125), 37-45.

TEDESCO, K. V., & SILVEIRA, R. S. (2011, setembro). Formação de preços de serviços em um escritório de assessoria contábil. *Anais do Encontro da ANPAD*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 35.

TEIXEIRA, G. B. (2015). *A contabilidade sem contabilidade: a relação entre as competências do profissional contábil e a utilização dos artefatos da contabilidade gerencial em empresas prestadoras de serviços contábeis*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil. Disponível:

<http://www.acervodigital.ufpr.br/handle/1884/38787?locale-attribute=pt_BR>

YIN, R. K. (2001). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2 ed. Porto Alegre: Bookman.