

As mudanças nos controles e na gestão de custos decorrentes da implementação de um sistema de custeio - um estudo de caso em uma empresa gráfica

KELI CRISTINA TALINI BARUCI ROSSI (UNIFAESP) - kelibaruci@gmail.com

Neusa Sawczuk von Eggert (UNIFAESP) - neusasaw@gmail.com

Resumo:

O objetivo deste trabalho foi analisar as mudanças que ocorreram nos controles e na gestão de custos decorrentes da implementação do custeio ABC em uma empresa gráfica, sob a ótica da Teoria Institucional, na vertente da Velha Economia Institucional - OIE. A relevância do tema consiste em entender o processo de mudança decorrente da implementação do Custeio Baseado em Atividades (ABC), analisando os controles utilizados pela empresa, e consequentemente a gestão de custos adotada pela organização. Essa pesquisa classifica-se como qualitativa em relação ao problema, descritiva quanto ao objetivo, e operacionalizada pelo procedimento de estudos de caso. Os dados foram coletados utilizando a técnica da entrevista semiestruturada com os principais gestores da empresa. Os dados foram analisados pela técnica da análise do discurso. Os resultados obtidos demonstraram o progresso de uma empresa familiar durante o processo de implementação do sistema de custeio, ressaltando a importância do conhecimento dos gestores envolvidos no processo, os tipos de controles adotados e a influência de tais controles na gestão de custos para a tomada de decisões. Espera-se que os resultados desta pesquisa possam direcionar e demonstrar para as empresas que possuem este tipo de serviços sobre a possibilidade da utilização do sistema de custeio por atividades - ABC e sobre a importância da gestão custos como fator decisivo para a tomada de decisões. O estudo ainda revelou que os valores da família presentes na gestão se manifestaram durante o processo de mudança sendo fundamentais para o sucesso obtido.

Palavras-chave: *Gestão de custos. Activity based costing- ABC. Contabilidade de custos.*

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

As mudanças nos controles e na gestão de custos decorrentes da implementação de um sistema de custeio – um estudo de caso em uma empresa gráfica

Resumo

O objetivo deste trabalho foi analisar as mudanças que ocorreram nos controles e na gestão de custos decorrentes da implementação do custeio ABC em uma empresa gráfica, sob a ótica da Teoria Institucional, na vertente da Velha Economia Institucional - OIE. A relevância do tema consiste em entender o processo de mudança decorrente da implementação do Custeio Baseado em Atividades (ABC), analisando os controles utilizados pela empresa, e consequentemente a gestão de custos adotada pela organização. Essa pesquisa classifica-se como qualitativa em relação ao problema, descritiva quanto ao objetivo, e operacionalizada pelo procedimento de estudos de caso. Os dados foram coletados utilizando a técnica da entrevista semiestruturada com os principais gestores da empresa. Os dados foram analisados pela técnica da análise do discurso. Os resultados obtidos demonstraram o progresso de uma empresa familiar durante o processo de implementação do sistema de custeio, ressaltando a importância do conhecimento dos gestores envolvidos no processo, os tipos de controles adotados e a influência de tais controles na gestão de custos para a tomada de decisões. Espera-se que os resultados desta pesquisa possam direcionar e demonstrar para as empresas que possuem este tipo de serviços sobre a possibilidade da utilização do sistema de custeio por atividades - ABC e sobre a importância da gestão custos como fator decisivo para a tomada de decisões. O estudo ainda revelou que os valores da família presentes na gestão se manifestaram durante o processo de mudança sendo fundamentais para o sucesso obtido.

Palavras-chave: Gestão de custos. Activity Based Costing- ABC. Contabilidade de custos.

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

1 Introdução

Nos dias atuais, a grande competitividade empresarial tem gerado a necessidade de uma correta gestão de custos nas empresas (BRITO, 2015). Conforme Martins (2003) a contabilidade de custos proporciona a obtenção de controle dos resultados obtidos por meio do estudo dos custos organizacionais. Assim, a área de custos dentro de uma organização, é essencial e disponibiliza para as empresas, informações fundamentais sobre os seus processos internos com o intuito de aumentar os lucros e prepará-las para o futuro (APAK et al., 2012; CALDERÓN, 2012). No entendimento de Goebel, Marshall e Locander (1998) a área de custos permite elaborar estimativas de lucros influenciando a tomada de decisões. Conforme Martins (2003) e Cortiano (2014), o estudo dos custos em uma organização possibilita elaborar estratégias competitivas com base na contabilidade de custos e na gestão de custos.

Nesse sentido, todas as empresas precisam obter uma forma de controlar os seus custos, visando um direcionamento correto da aplicação e gestão dos seus recursos.

Para Martins (2003, p. 15) “a contabilidade moderna vem criando sistemas de informações que permitem um melhor gerenciamento de custos”. Conforme Horngren, Sunden e Stratton (2004), a informação contábil desenvolvida para gestores dentro de uma organização denomina-se contabilidade gerencial. Assim, a contabilidade gerencial engloba um conjunto de ferramentas que fundamentam a contabilidade em si, sendo a contabilidade de custos importante nesse processo (PADOVEZE, 2010). Observa-se assim que a contabilidade de custos e a contabilidade gerencial estão interligadas. Dada a importância da contabilidade de custos para uma organização, Martins (2003) ainda ressalta que é imprescindível que os custos sejam estudados para cada tipo de empresa, adequando-se aos procedimentos internos da mesma e com a escolha de um sistema de custeio correto. Assim, para que se constitua a gestão de custos em uma empresa, primeiramente é necessário verificar o seu ramo de atividade e o seu produto final, se este é de prestação de serviços, produção direta do material ou revenda.

Dentre os sistemas de custeio utilizados pelas organizações tem-se o Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing* - ABC). O custeio ABC baseia-se na premissa de que são as atividades e não os produtos que provocam o consumo de recursos, e estas atividades conforme são requeridas, é que formam os custos dos produtos (SOUTES, 2006).

No caso de uma empresa gráfica, a qual foi selecionada para a realização deste estudo, o custeio ABC demonstra-se aceitável, pois para cada produto ou serviço desenvolvido na empresa, existe um processo de rateio das atividades durante a produção de um material.

Para o estudo dos custos ou especificamente das mudanças ocorridas nos controles e na gestão de custos em uma organização, decorrentes da implementação de um sistema de custeio, a Teoria Institucional demonstra-se adequada. Conforme Burns e Scapens (2000) o processo de mudança decorre da substituição ou criação de novos hábitos e rotinas dentro da organização, por meio da reprodução de hábitos, ação e de pensamento. Como exemplo pode-se citar os controles utilizados pela organização, os quais deverão atender a demanda dos seus gestores.

Diante do exposto, a institucionalização de novas rotinas tais como novos controles, bem como a importância desses controles para os gestores tomarem as suas decisões, são fatores que podem ser observados em decorrência da implementação de um sistema de custeio, especificamente neste estudo, da implementação do custeio ABC em uma empresa gráfica. Diante deste contexto apresenta-se a seguinte questão de pesquisa: **quais as mudanças que ocorreram nos controles e na gestão de custos decorrentes da implementação do custeio ABC em uma empresa gráfica?**

O objetivo deste estudo consiste em analisar as mudanças nos controles e na gestão de custos decorrentes da implementação do custeio ABC em uma empresa gráfica, sob a ótica da Teoria Institucional, na vertente da Velha Economia Institucional - OIE. Sendo relevante por demonstrar a importância da contabilidade de custos e do custeio ABC para a tomada de decisões dentro de uma organização, contribuindo não apenas para as organizações, mas sim para o desenvolvimento da Contabilidade. Por abordar o processo de mudança, esse estudo ainda se justifica, pois conforme Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005), os estudos relacionados à estabilidade e às mudanças nos sistemas de controle gerencial têm sido pouco explorados no Brasil.

Este estudo possui contribuição teórica e prática, pois não se limita a verificar os artefatos utilizados para o sistema de contabilidade gerencial, mas sim, se estes artefatos suportam os gestores em suas decisões estratégicas criando a possibilidade para que outras

organizações utilizem o custeio ABC, contribuindo assim, ao avanço do conhecimento na área da contabilidade.

2 Contabilidade de Custos

A contabilidade de custos se desenvolveu a partir da revolução industrial devido à necessidade de um grande número de empresas em controlar os gastos que antecederiam ao processo final de um produto ou serviço (MARTINS, 2003; HENDRIKSEN; VAN BREDÁ, 1999). Conforme Schier (2013) e Calderón (2012), a contabilidade de custos é a ciência que estuda os processos internos, as operações de produção e registra todos os custos que ocorrem na empresa, desempenhando assim, função importante de orientar a administração da empresa determinando o rateio correto para cada tipo de produção, controlando os processos e corrigindo os erros. Na visão de Yardin (2002) e Megliorini (2012), os custos devem ser estudados como uma gestão que capta informações verdadeiras dentro de uma organização, os quais devem compreender todos os acontecimentos ocorridos na organização.

Ainda segundo Calderón (2012) através da contabilidade de custos é possível constituir uma gestão que compõe uma série de processos dentro de uma organização e que analisa os resultados obtidos, com a intenção de atingir os objetivos impostos pela administração. Seguindo este raciocínio, para a implementação de um sistema de custeio bem como de uma gestão de custos, é necessário planejamento e controle, onde o planejamento determina as ações e as ações irão gerar *feedbacks* para avaliações que originam resultados (HORNGREN; SUNDEN; STRATTON, 2004).

Além de planejamento e controle, é importante conhecer as terminologias relacionadas aos custos para que seja possível analisar os custos de uma organização, sendo necessário compreender as diferenças entre elas para então diferenciá-las na hora da apropriação e na obtenção dos resultados. O gasto é a renúncia obtida com a finalidade de adquirir um bem ou um serviço que passam a ser propriedades da organização e que necessariamente precisam do desembolso em dinheiro ao adquiri-los, a despesa é os gastos realizados com o produto até que este esteja pronto e que envolvem a administração, os investimentos são gastos decorrentes da aquisição de ativos onde a sua vida útil é atribuída a períodos longos, levando em conta o tempo de reposição dos estoques, já os custos são considerados todos os gastos decorrentes para a fabricação de um produto ou serviço, ou seja, custos são os gastos necessários que de forma direta ou indireta se direcionam ao ambiente de fabricação (VICECONTI e NEVES, 2010; MEGLIORINI, 2007).

É preciso também considerar as perdas que são os gastos não intencionais que ocorrem devidos a fatores externos ou erros durante o processo de produção, influenciando no resultado final do produto (MARTINS, 2003).

Feita essa breve explicação acerca de contabilidade de custos se faz necessário o entendimento sobre os sistemas de custeio, especificamente sobre o custeio ABC, o qual será abordado a seguir.

2.1 Custeio Baseado em Atividades (Activity Based Costing- ABC)

Na visão de Martins (2003) o custeio ABC é um importante sistema de custeio, o qual compreende todos os sacrifícios da organização. Por ser um tipo de custeio voltado para cada tipo de atividade realizada na organização, é necessário mapear na empresa cada atividade desenvolvida em todos os processos. Outros pesquisadores também consideram o ABC como uma ferramenta de grande importância para auxiliar na tomada de decisões (KRUMWIEDE, 1998; CAGWIN; BOUWMAN, 2002, BROWN; BOOTH; GIACOBBE, 2004). Para Johnson e Kaplan (1987) o ABC é um tipo de custeio que por analisar todas as atividades de uma

organização, é capaz de solucionar os problemas decorrentes pela falta de relevância encontrada em outros tipos de custeios. Segundo Cogan (1994) o custeio ABC é o tipo de custeio que permite um maior controle das atividades de uma empresa, e estes controles melhoram o desempenho das tarefas e a redução dos custos, sendo um custeio que determina não somente os custos diretos, mas os custos indiretos que geralmente acabam ficando ocultos e que são fundamentais no custeio por atividades.

É importante ressaltar que a implementação do custeio ABC possui características que abrangem a cultura organizacional e, devido a sua complexidade, pode não ser apropriado para alguns tipos de empresas (RAHMOUNI, 2008; BAIRD; HARRISON; REEVE, 2004, BAIRD, 2007; KALLUNKI; SILVOLA, 2008). A abordagem do custeio ABC na organização gera informações de grande importância para manter o posicionamento estratégico da empresa, sendo fundamental para a tomada de decisão e para manter a competitividade no mercado (EMBLEMSVÂG, 2004; BAIRD; HARRISON; REEVE, 2004; BAIRD, 2007).

Com base neste enfoque, por meio da contabilidade de custos e o estudo das suas principais terminologias e tipo de custeio específico, constitui-se a gestão de custos, tendo como base de alocação dos custos o custeio por atividades, o ABC.

Para o estudo das mudanças ocorridas em uma organização, a Teoria Institucional mostra-se como adequada, a qual é apresentada a seguir.

2.2 Teoria institucional

Para Boff, Beuren e Guerreiro (2008) a Teoria Institucional evidencia o comportamento do indivíduo, moldado por padrões, que são criados e compartilhados entre os indivíduos de uma organização. Tais padrões, com o passar do tempo, quando eficazes em uma organização, são legitimados, ou seja, institucionalizados.

A Teoria Institucional é bastante ampla e de acordo com Burns e Scapens (2000), apresenta-se na literatura sob três vertentes, sendo elas a Nova Sociologia Institucional (New Institutional Sociology – NIS) que tem como foco as relações interorganizacionais e os sistemas culturais da empresa, onde as crenças, normas e tradições influenciam no relacionamento entre as organizações (ZUCKER, 1977; MEYER E ROWAN, 1977; DIMAGGIO e POWELL, 1983; GUERREIRO et al. 2005). A Nova Economia Institucional (New Institutional Economics – NIE) tem como base conceitos neoclássicos que conforme os autores Coase (1937), Williamson (1992), Ankarloo e Palermo (2004) Guerreiro et al. (2005) ela estuda as instituições capitalistas com o objetivo de introduzir as instituições de fora do mercado, solucionando as falhas ocorridas. Esta abordagem teórica utiliza como arranjos institucionais a competitividade, onde a administração é disciplinada pela competitividade presente nos mercados. A Velha Economia Institucional (Old Institutional Economics – OIE) analisa as principais características da empresa, sendo de caráter coletivo, estruturada por meio de rotinas definidas por pensamentos e hábitos, com caráter de dar significado ao comportamento organizacional, caráter objetivo, caráter normativo, caráter de não questionamento, caráter repetitivo, caráter de estabilidade e caráter de orientar ações (BURNS E SCAPENS (2000); GUERREIRO et al. (2005).

A NIS aborda as organizações inseridas dentro de uma grande rede de relacionamentos interorganizacionais e sistemas culturais (GUERREIRO et al, 2005). Os principais conceitos da NIS decorrem do trabalho seminal de Meyer e Rowan (1977); e também do trabalho de DiMaggio e Powell (1983). Meyer e Rowan (1977) descrevem que as organizações incorporam práticas e procedimentos definidos para a realização dos trabalhos, onde as organizações que aderem a tais práticas aumentam as suas perspectivas de sobrevivência e legitimidade. Tal pensamento difere de DiMaggio e Powell (1983) que preconizam a

importância das manifestações do poder de agencia dos atores organizacionais, como uma forma de se ajustar aos fatores contingenciais externos.

A NIE tem como principais teóricos Coase (1937) e Williamson (1992). A NIE descarta o a maximização da utilidade pelos indivíduos e foca a competitividade presente nos mercados (GUERREIRO et al., 2005).

Na vertente da OIE, o foco está em analisar a instituição, e não mais o comportamento racional e maximizado dos indivíduos tomadores de decisões (GUERREIRO et al., 2005). A dimensão da OIE pode ser visualizada no estudo de Burns e Scapens (2000). Os autores utilizaram os conceitos de hábitos, rotinas e instituições para demonstrar o processo de institucionalização da contabilidade gerencial em uma organização. No entendimento de Burns e Scapens (2000) por meio da rotinização existe um processo de evolução das instituições.

Este estudo, por abordar as mudanças decorrentes da implementação de um sistema de custeio, irá utilizar a vertente da OIE que pode ser utilizada para entender e explicar como diversos processos organizacionais são institucionalizados e quais as consequências dessa institucionalização. Vários pesquisadores já utilizaram como base a OIE para estudar os processos de mudanças a partir da implementação de um sistema de gestão (BURNS; SCAPENS, 2000; BURNS, 2000; BURNS; BALDVINSDOTTIR, 2005; BORNER; VERSTEGEN, 2013; BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006).

Segundo Burns e Scapens (2000) as normas e rotinas da empresa devem ser estudadas porque são ferramentas importantes que possibilitam o entendimento das mudanças ocorridas na organização. A seguir aborda-se brevemente sobre o processo de mudança a ser analisado na organização.

2.3 O processo de mudança

Toda organização, ao implementar um novo artefato, objetiva promover mudanças e sucesso em todo o processo. O termo artefato, em contabilidade gerencial, é utilizado como termo genérico, referindo-se as atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos e sistemas de custeio, modelos de gestão, que possam ser utilizados por profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções (SOUTES, 2006).

Guerreiro et al. (2005) preconizam que o processo de institucionalização de um novo artefato, não pode ser focado apenas na dimensão técnica. Tal implementação depende de diversos fatores como o conhecimento dos gestores envolvidos no processo sendo fundamentais para promover a mudança organizacional, a falta de conhecimento pode se caracterizar como fator de resistência e fracasso na implementação de um sistema de custeio (ANGONESE e LAVARDA, 2013; GRANLUND, 2001).

Ainda dentro do processo de mudança, os controles se fazem necessários para que se constitua uma gestão, conforme Atkinson et al. (2000, p. 581) controle é o “conjunto de métodos e ferramentas que os membros da empresa usam para mantê-la na trajetória para alcançar seus objetivos”. Segundo Cardoso (2002, p. 51), “nenhum instrumento de controle funciona sozinho. Depende da intervenção das pessoas para a sua operação, análise e interpretação”.

Conforme Burns e Scapens (2000) toda mudança em uma organização, em específico nos sistemas de contabilidade gerencial, envolve a substituição de regras e rotinas. Rotinas decorrem da ação de múltiplos atores na organização (BURNS; SCAPENS, 2011). Assim os controles são fundamentais para os gestores e devem estar alinhados as suas demandas de tomada de decisão. A seguir aborda-se a gestão de custos.

2.4 Gestão de custos

A gestão de custos dentro de uma organização abrange o estudo e recolhimento de dados de todas as atividades desempenhadas na empresa para desenvolver estratégias superiores e vantagens competitivas no mercado (GOLPE, 2017).

Para implementar a gestão de custos em uma empresa, é necessário o conhecimento sobre todos os processos internos e sobre as atividades desenvolvidas (SCHIER, 2013). Assim os gestores deverão apresentar a verdadeira natureza das atividades econômicas realizadas vinculadas ao custo, seus comportamentos, causas e efeitos, aplicando o rateio correto conforme a verdadeira natureza das atividades, visto que os custos derivados das matérias primas, também denominados estoques, são considerados como bens no patrimônio da empresa (YARDIM, 2002). Para tanto o conhecimento sobre a contabilidade de custos e gestão de custos bem como a utilização dos controles corretos são importantes nesse processo (GRANLUND, 2001; SCHIER, 2013). A seguir é apresentada a metodologia utilizada para a realização desse estudo.

3 Metodologia

A empresa selecionada para este estudo de caso é uma empresa gráfica que possui gestão familiar atuante no mercado há 35 anos, situada no estado do Paraná. Conforme Gersick et al. (1997) empresa familiar é aquela que tem membros da família na propriedade e na gestão da empresa. Segundo Mascarenhas (2012, p. 50,) “o estudo de caso é uma pesquisa bem detalhada sobre um ou poucos objetos.” Na definição de Yin (2015) o estudo de caso é considerado uma investigação com o objetivo de estudar com profundidade os fenômenos contemporâneos conforme os reflexos dos acontecimentos reais.

Essa pesquisa em relação ao seu problema classifica-se como qualitativa que tem como objeto de estudo o comportamento social de um indivíduo em determinado grupo e as suas ações, desenvolvendo um papel importante no processo de implementação de uma gestão (MASCARENHAS, 2012). A pesquisa foi elaborada com o objetivo de analisar o processo de mudança decorrente da implementação de um sistema de custeio, analisando a importância do conhecimento dos gestores envolvidos no processo, os controles utilizados pela empresa, e conseqüente à gestão de custos adotada pela organização. Para tanto serão utilizados os dados coletados por meio de entrevistas, observação do ambiente e análise documental. Conforme Eisenhardt (1989) é o constructo da pesquisa que direciona a elaboração das entrevistas e questionários, os quais também devem estar apoiados pela triangulação com outras técnicas, como a observação do ambiente e a análise de documentos.

Sendo assim, para a realização desse estudo foi elaborado o constructo de pesquisa. A formulação do constructo tem como objetivo definir e evidenciar o estudo de caso, por meio da comparação dos dados e das suas evidências (EISENHARDT, 1989).

Quadro 1 - Constructo da Pesquisa

Categorias	Definição Constitutiva	Questões	Autores
Conhecimento dos Gestores	É o conhecimento necessário às pessoas para poderem realizar suas atividades, o qual permite a implementação da mudança.	1-5	Granlund (2001)
Controles	Conjunto de métodos e ferramentas que os membros da empresa usam para mantê-la na trajetória para alcançar seus objetivos.	6-10	Atkinson et al. (2000); Borges, Campos e Borges 2010

Gestão de Custos	Processo de estudo e recolhimento de dados de todas as atividades desempenhadas na empresa para desenvolver estratégias superiores e vantagens competitivas no mercado.	11-12	Golpe (2017) Schier (2013)
Processo de Mudança	O processo de mudança envolve a substituição ou criação de novas regras, normas e rotinas da empresa.	13-16	Burns e Scapens (2000)

Fonte: Elaborado pela autora (2018)

A ideologia consiste no sistema de idéias; a história contempla o contexto social histórico; a linguagem é a materialização do texto gerando “pistas” do sentido do discurso que o sujeito questionado pretende dar (CAREGNATO; MUTTI, 2006; PÊCHEUX, 2001). Para a discussão e apresentação dos resultados, e a conclusão do estudo, foi utilizada a Teoria Institucional.

A seguir no Quadro 2 segue a relação dos respondentes, seu cargo, função e ainda o tempo de duração de cada entrevista.

Quadro 2 - Identificação dos Entrevistados

Respondentes	Cargo	Setor	Duração da entrevista
<i>R1</i>	Diretor	Diretoria	50 minutos
<i>R2</i>	Diretora de RH	Diretoria	40 minutos
<i>R3</i>	Gerente	Comercial	45 minutos

Fonte: elaborado pela autora (2018)

No total foram realizadas três entrevistas na empresa. Os resultados materializados e validados pelos respondentes via e-mail serão apresentados no próximo tópico, a fim de comprovar as mudanças que ocorreram durante o processo de implementação do custeio ABC.

4. Análise dos resultados – apresentação de provas empíricas

4.1.1 O conhecimento dos gestores envolvidos no processo

Burns e Scapens (2000) reconhecem que as organizações sofrem mudanças a longo tempo e que cada empresa sofre mutações diferentes no decorrer do tempo. No contexto organizacional, a implementação de um sistema de custeio e de uma gestão de custos implica em processos de mudanças nas regras e rotinas dentro da empresa, bem como na criação de novas regras e rotinas. Tais mudanças podem ser estudadas a partir da Teoria Institucional, especificamente da OIE.

Desta forma, para implementar um sistema de custeio e uma gestão de custos, espera-se que o gestor tenha conhecimento sobre o que são custos e gestão de custos, além das suas atividades desenvolvidas na empresa. Ao questionar os respondentes sobre o que é custos e gestão de custos percebe-se que todos os respondentes possuem pensamentos semelhantes (questões 1 a 5). A seguir são transcritos os dados mais relevantes das entrevistas realizadas.

- **Questão 1:** No seu entendimento o que é custos?

Nas palavras do Respondente 1 (R1), “[...] Custos é tudo o que envolve a nossa prestação de serviços. É um conceito que abrange todos os gastos para realizar as atividades

na empresa.” Seguindo este mesmo raciocínio o Respondente 3 (R3) descreve “[...] Custos são todas as despesas que a empresa gera para poder se manter ativa no mercado, desde as despesas fixas e as despesas variáveis.”

Ao analisar as respostas do R1 e R3, observa-se que os gestores possuem um entendimento sobre as definições de custos.

Continuando as perguntas, outra característica que abrange a categoria de conhecimento dos gestores se torna importante, que é o entendimento do gestor em relação à diferenciação entre custos e gestão de custos.

- **Questão 2:** No seu ponto de vista custos e gestão de custos são coisas diferentes?

- R1: Sim, os custos são os gastos para realizar as atividades, a gestão de custos inclui todos os procedimentos do gestor para chegar aos resultados.

- R2: O custo é o que você gasta, a gestão de custos é a forma de gerenciamento devendo ela ser mais adequada conforme a atividade desenvolvida na empresa.

- R3: Sim, são coisas diferentes, o custo é tudo o que você tem de gastos, a gestão de custos é a forma de gerenciamento e administração dos custos em relação aos serviços e aos produtos.

Percebe-se que todos os respondentes possuem uma visão semelhante e bastante clara de que a gestão de custos está direcionada a forma de gerenciamento dos relatórios obtidos e tem um conceito diferente de custos.

- **Questão 03:** O que você entende como gestão de custos?

Na questão 3, o R1 afirma “[...] Gestão de custos é cuidar dos procedimentos internos na empresa. É importante para não estar trabalhando com os preços de venda de um produto com valores abaixo dos custos.” Tal discurso deixou clara a importância da gestão de custos na empresa. Nesta mesma pergunta o R2 reforça a afirmativa do R1 “[...] A gestão de custos é a forma de gerenciar os custos para reduzi-los e aumentar o lucro, analisando os resultados para que através deles sejam feitas as correções necessárias e a empresa obtenha mais lucro”.

Pelos relatos observa-se que a implementação de uma gestão de custos exige a escolha de um sistema de custeio. No caso das empresas gráficas, por possuírem ampla diversificação de serviços, as mesmas encontram certa dificuldade para chegar ao resultado correto dos custos de um serviço. A próxima pergunta questiona os gestores sobre o tipo de custeio utilizado na empresa.

- **Questão 4:** Quais são os seus entendimentos a respeito do tipo de custeio utilizado para o cálculo dos custos na empresa?

- R3: Foram diversos estudos feitos até agora. A gráfica digital possui um campo muito amplo de atividades e devido à quantidade de máquinas e diversidade de serviços, não foi possível calcular a hora máquina, sendo necessário efetuar um cálculo que esteja mais direcionado para cada serviço na empresa, para fazer a alocação correta dos custos.

Ao analisar a resposta do R3, nota-se que a empresa foi adquirindo a necessidade da utilização de um sistema de custeio que evidenciasse os valores mais exatos sobre os custos de cada atividade na empresa. O R2 complementa “[...] Na empresa a gente está buscando fazer um estudo específico dos custos para cada atividade, para poder fazer a separação correta dos custos e saber o custo de cada serviço, podendo ter uma base mais concreta do preço de venda que devemos colocar sobre uma atividade, inclusive para participarmos das licitações”.

Percebe-se que a empresa buscou conhecimentos sobre os tipos de custeios existentes, para encontrar um sistema de custeio que trouxesse informações mais exatas sobre cada serviço.

Ao analisar o ambiente, documentações e as atividades da empresa, constatou-se que o sistema de custeio mais apropriado para a organização é o custeio ABC, devido à quantidade de informações e a diversificação de serviços.

- **Questão 5:** Quais são os seus conhecimentos sobre o custeio ABC?

Ao serem questionados sobre os seus conhecimentos sobre o custeio ABC, enfatiza-se o exposto pelo R3, o qual afirma “[...] Eu entendo que o sistema de custeio ABC, é um estudo dos custos que analisa cada atividade na empresa, podendo trazer para a empresa um custo mais exato de cada serviço”.

O conhecimento dos gestores sobre o custeio ABC torna-se essencial para que esse tipo de custeio seja aplicado na empresa. A seguir são apresentados de forma reduzida os discursos referentes os controles utilizados na empresa.

4.1.2 Os controles de gestão adotados na empresa

Ao serem questionados sobre os controles (questões 6 a 10) os respondentes comprovaram que utilizam o custeio ABC na empresa.

- **Questão 6:** A empresa atualmente utiliza algum sistema de custeio?

- R1: Na realidade hoje a empresa começou a utilizar o custeio por atividade, porque para as empresas que possuem esse ramo de atividade, não é possível calcular os custos utilizando apenas um divisor, alguns produtos acabam ficando com o custo muito alto.

- R2: A gente iniciou um controle de custos já faz quase um ano, e aos poucos, conforme vamos analisando os resultados, vamos fazendo as modificações necessárias nos processos internos da empresa.

Diante das afirmações dos gestores R1 e R2, percebe-se que no decorrer do tempo à empresa precisou iniciar um processo de mudança nas rotinas das suas atividades, quando afirmam que “vamos fazendo as modificações necessárias”.

- **Questão 7:** A utilização desse sistema de custeio influencia nos controles internos da empresa?

Ao ser questionado se a utilização de um sistema de custeio influencia nos controles internos, R3 mantém a seguinte afirmação “[...] Influencia para que a empresa tenha um controle maior da matéria prima e não fique com um estoque muito grande parado. Também influencia em tentar não desperdiçar o material verificando qual é a melhor forma de utilizá-lo. Além disso influencia no controle dos colaboradores em determinados setores, que muitas vezes acabam ficando sem produzir a quantidade que deveriam produzir. De modo geral, influencia em todos os controles da empresa”.

Em complemento, R2 declara “[...] Estamos procurando aprimorar cada vez mais o controle do estoque. As compras são feitas por meio de ordem de compra e as saídas dos materiais do estoque, são feitas por meio de requisições de saída. Desta forma é possível controlar o quanto de matéria prima está sendo utilizada durante determinado período”.

- **Questão 8:** Como é feito o controle do estoque e como ele pode influenciar no cálculo dos custos na empresa?

A empresa utiliza como método de controle para os estoques o PEPS (primeiro que entra, primeiro que sai) como explica o R3 “[...] A gente faz uma compra mensal de material sempre mantendo uma reserva um pouco maior no estoque utilizando como base o *Just in Case*, devido à dificuldade da compra de algumas matérias primas”. “[...] Já para alguns pedidos mais personalizados utilizamos a metodologia do *Just in Time* para a compra da matéria prima. Todos esses controles são feitos via sistema de controle interno, pelo GCOP.”

O GCOP é um *software* (programa) específico para copiadoras e gráficas rápidas, e tem o intuito de melhorar a rotina da empresa, reduzir custos e tempo (GCOP, 2019).

- **Questão 9:** Existe um controle em relação aos custos decorrentes dos serviços que ocasionam perdas? Como ele é feito?

Ao analisar o ambiente da organização, foi constatado que devido à empresa possuir um fluxo alto de produção, acaba ocorrendo perdas durante o processo de fabricação de um material. Tais custos muitas vezes ocorrem pela dificuldade de controle e acabam sendo esquecidos. O R3 explica quais são os procedimentos adotados pela empresa para o controle das perdas “[...] Atualmente estamos fazendo um controle de perdas analisando as perdas por funcionário. Todos os dias, por meio dos pedidos de perdas. Além disso, no início de cada mês são feitos relatórios para analisar os resultados, sobre os setores que ocorrem mais perdas, os motivos que ocasionaram tais perdas e o que fazer para poder diminuí-las”.

- **Questão 10:** O controle de custos atual é diferente do realizado há algum tempo atrás?

- R1: Sim com certeza muita coisa mudou. Muitas coisas foram melhoradas neste último ano devido a necessidade que vai surgindo, então estamos começando a implementar melhorias, o que inclui a implementação de um sistema de custeio mais adequado as nossas atividades.

- R2: É diferente. Há algum tempo era feito um cálculo muito superficial, apenas com base no ‘achismo’ de que tal serviço poderia custar tanto, comparando os valores do preço de venda do mercado, diferente do que está sendo feito atualmente.

- R3: Sim, há algum tempo a gente fazia um controle mais visual e não tinha um sistema de custos definido. Os preços de venda dos serviços eram aplicados baseado nos valores de mercado e na concorrência, por não ter uma base concreta dos custos que a empresa tem para produzir um material.

As afirmativas dos gestores – R1, R2 e R3 - evidenciaram que os controles e os cálculos dos custos que estão sendo aplicados hoje na empresa, são diferentes dos controles e cálculos aplicados em anos anteriores.

Feita a constatação das mudanças que ocorreram nos controles da organização, a seguir foi verificado o quanto esses controles atendem ao processo de gestão, influenciando de forma direta na tomada de decisão.

4.1.3 A influencia da gestão de custos na tomada de decisões

As próximas questões (11 e 12) investigaram os gestores sobre a influência dos controles na gestão de custos e tomada de decisões.

- **Questão 11:** A gestão de custos influencia de que forma na tomada de decisões na empresa?

-R2: Ela influencia porque através dela podemos analisar exatamente onde devemos reduzir os custos. Atualmente os custos que precisam de maior redução na empresa são os custos voltados para a despesa de pessoal, em específico a folha de pagamento de alguns setores.

-R3: Ela influencia diretamente no preço de venda de um produto.

Pelos discursos proferidos por R2 e R3, duas características são descritas pelos gestores: (i) a necessidade de reduzir os custos com pessoal principalmente e; (ii) o aumento dos lucros por meio da alteração dos preços de vendas.

- **Questão 12:** A implementação de um sistema de custeio facilitou a tomada de decisões?

Ao serem questionados se o sistema de custeio ABC utilizado na empresa facilitou a tomada de decisões, o R2 afirma que “[...] Sim, facilitou para que possamos ser mais assertivos e aonde devemos reduzir os custos para aumentar o lucro, podendo fazer isso com mais segurança”.

Ao analisar o discurso do R2, verifica-se que com a implementação da gestão dos custos, ocorreram mudanças significativas na empresa. As próximas questões (13-16) tinham como objetivo investigar o processo de mudança ocorrido na organização, como forma de certificar-se e validar as mudanças ocorridas na empresa.

4.1.4 Processo de mudança

A seguir são apresentados os principais discursos relacionados ao processo de mudança ocorrido na empresa.

- **Questão 13:** Quais foram os procedimentos realizados para as discussões dos resultados obtidos?

- R1: Tem sido feito varias reuniões para analisar os custos, os levantamentos e o sistema de custeio que esta sendo utilizado.

- R3: Reuniões semanais, sempre procurando melhorar a metodologia de gerenciamento de custos para obter um resultado mais fiel possível.

- **Questão 14:** Já ocorreram mudanças nos procedimentos internos e na rotina da empresa?

- R2: Na rotina foi fazer um controle mais rigoroso a respeito das requisições do estoque, e também o controle dos pedidos de perdas na tentativa de reduzir os custos.

- R3: Uma das mudanças foi justamente a forma de corte do papel em folha inteira, onde antes uma folha rendia 8 tamanhos em A4, hoje a forma de cortar faz com que uma folha inteira tenha um reaproveitamento de 9 folhas em A4 para evitar o desperdício de papel.

- **Questão 15:** Quais foram às mudanças ocorridas?

Em relação à questão 15, o R2 destaca o controle das perdas como alternativa para a redução dos custos. Já o R3 destaca o controle do desperdício e o melhor reaproveitamento da matéria prima na empresa.

Pelos discursos observa-se que o controle das perdas é algo que passou a ser mais controlado na empresa.

- **Questão 16:** Houve alteração no preço de venda dos serviços?

Quando questionado se houve alteração nos preços de venda o R3 afirma “[...] Sim, houve reajuste na tabela de preços em alguns serviços de impressões em PB e em algumas impressões de grandes formatos no setor da plotagem”.

Feita essa breve apresentação dos principais discursos obtidos nas entrevistas, a seguir é feita a discussão do estudo de caso.

4.2 Discussão do estudo de caso

Analisando as provas empíricas apresentadas de acordo com as entrevistas realizadas, observação do ambiente e análise documental, percebe-se que a empresa passou e ainda está sofrendo mudanças nas suas normas e rotinas devido à implementação do custeio ABC. Tais mudanças foram observadas com a lente da OIE, (GUERREIRO et al., 2005). Na visão de Burns e Scapens (2000) as ações e as instituições estão ligadas através das rotinas e representam um papel importante na gestão.

Inicialmente foi verificado o conhecimento dos gestores sobre custos, gestão de custos e sistemas de custeio. Pois para que a empresa tenha resultados positivos é necessário que os

gestores possuam conhecimento sobre as atividades desenvolvidas na empresa (GRANLUND, 2001; YARDIM, 2002).

A partir dos discursos apresentados pelos gestores, conforme Questões 1, 2 e 3 (Q1, Q2 E Q3), confirma-se o conhecimento dos gestores sobre custos e gestão de custos. Esse conhecimento sobre custos, gestão de custos e sistemas de custeio garante compreensão e possibilita para a empresa a interpretação correta dos relatórios obtidos para que eles sejam verdadeiros (YARDIN, 2002; MEGLIORINI, 2007). Além disso, essa situação reflete nos controles e gestão de custos que direcionam a empresa de forma correta para a tomada de decisão (SCHIER, 2013).

Por meio das respostas dos gestores, nota-se que o processo de implementação da gestão de custos na empresa mesmo tendo início há pouco tempo (Q6) já fez com que ocorressem alterações significativas nas regras e rotinas (BURNS; SCAPENS, 2000) e nas formas de controle da empresa (BORGES; CAMPOS; BORGES, 2010). Como, por exemplo, a utilização do *Just in Case* e do PEPS para o controle dos estoques (Q8) e dos demais controles, como o controle das perdas (Q9) e o aproveitamento de maneira adequada do papel (Q15). Para uma melhor visualização, as principais mudanças são apresentadas no Quadro 3.

Quadro 3 – Principais mudanças ocorridas na empresa

Principais Mudanças nos Controles	Principais Mudanças na Gestão de Custos
Ordem de compra; Requisições de saída de estoque; Controle mensal de perdas e desperdícios por funcionário; Reuniões semanais; Controles auxiliares diversos para o cálculo do preço de venda; Controle do corte do papel.	Facilidade na tomada de decisão; Confiança na tomada de decisão; Redução das perdas e desperdícios; Reuniões semanais; Preço de venda elaborado de acordo com o custo da empresa e não nos valores de mercado e concorrência.

Fonte: elaborado pela autora (2018)

Devido à necessidade das informações sobre os custos de cada serviço, os gestores optaram pelo sistema de custeio ABC, visto que o respondente 3 (Q4) descreve a dificuldade de obter resultados mais verdadeiros e sem distorções com outro sistema de custeio. Conforme Johnson e Kaplan (1987) o ABC é capaz de suprir as lacunas deixadas por outros tipos de custeios.

No discurso da Questão 5 (Q5), o gestor descreve a importância do ABC na seguinte frase: “é um estudo dos custos que analisa cada atividade na empresa, podendo trazer para a empresa um custo mais exato de cada serviço”. A necessidade de um custo mais exato e sem distorções fez com que a empresa optasse por um sistema de custeio capaz de trazer informações mais corretas sobre os custos de cada serviço (LORENTZ, 2015) demonstrando a importância do ABC como fator principal para a tomada de decisões, devido a necessidade de um controle mais detalhado sobre os processos internos (BURNS, SCAPENS, 2000).

Ainda analisando o evidenciado na Questão 5 (Q5), foi constatado que houveram mudanças importantes na aplicação de um preço de venda adequado, que trouxe aumento dos lucros e redução dos custos em todos os setores da organização, o que era uma necessidade da empresa (Q11 e Q12). Isso comprova que o sistema ABC foi implementado na organização, pois por meio do ABC, é possível reduzir os custos a partir da análise dos custos indiretos, os quais consistem na maior parcela dos custos obtidos na empresa (COGAN, 1994; LORENTZ, 2015).

A implementação da gestão de custos de acordo com a revisão de literatura que foi apresentada permite para a empresa um controle melhor de todos os custos adquiridos (HORNGREN; SUNDEN; STRATTON, 2004), sejam eles direcionados para a administração ou para a produção, possibilitando para ela maior competitividade entre as empresas que prestam serviços gráficos.

Para tomar as suas decisões, a empresa utiliza um sistema de informações (GCOP) para a obtenção dos relatórios, e conforme afirmam os gestores (Q8) os procedimentos realizados para a discussão dos resultados obtidos são as reuniões semanais. No entanto, de nada adiantaria a empresa ter um sistema de informação se ele não fosse bem alimentado com os dados corretos, para que ao final disponibilizasse relatórios confiáveis para o seus gestores. Assim, a obtenção dos relatórios é a parte final do processo de mudança que ocorreu na organização, envolvendo desde o conhecimento necessário envolvido no processo (Q 1-6), passando pelos controles de gestão (Q 7-10), gestão dos custos (Q 11-12) até a comprovação do processo de mudança que ocorreu na empresa (Q13-16).

Calcular todos os custos que envolvem a empresa é de grande importância para a tomada de decisões (KRUMWIEDE, 1998; CAGWIN; BOUWMAN, 2002, BROWN; BOOTH; GIACOBBE, 2004). Neste estudo de caso, foi demonstrado o interesse dos gestores em relação ao ABC e a preocupação em aumentar os lucros na empresa (Q11 e Q12) sendo necessário alterar as tabelas de preços, diminuir custos relacionados à mão de obra e evitar o desperdício de matéria prima.

5. Conclusão

Este estudo tinha como objetivo analisar as mudanças que ocorreram em uma empresa gráfica por meio da implementação do custeio ABC, sob a ótica da Teoria Institucional, na vertente da Velha Economia Institucional - OIE. Pode-se afirmar que o objetivo desse trabalho foi atendido, pelo trabalho que foi realizado e constatou-se a importância da gestão de custos para as empresas gráficas, que por possuírem uma grande diversidade de serviços, não sabem prontamente qual sistema de custeio adotar para o cálculo correto dos custos. No entanto, com o passar do tempo, reunindo conhecimento dos envolvidos, a escolha adequada de um sistema de custeio foi feita, a qual provocou alterações nas regras e rotinas da empresa, especificamente dos controles de gestão, influenciando diretamente na gestão de custos.

Este estudo foi realizado com a finalidade de analisar o processo sob a lente da teoria institucional, na vertente da OIE, e com base nas evidências encontradas, fica comprovado que a implementação da gestão de custos na empresa desencadeou mudanças significativas nos processos internos e nas rotinas da empresa.

Conclui-se também que os gestores possuem algumas características em comum, o que foi observado por meio dos discursos proferidos, o que também é um achado importante. A necessidade de aumentar os lucros da empresa e desta forma, a escolha da utilização do sistema de custeio ABC, facilitou para que a empresa obtivesse um resultado mais correto sobre o custo de um serviço, para aumentar o seu preço de venda sem que houvesse perda de clientes. Juntamente houve uma redução significativa dos custos, principalmente em relação ao gasto com pessoal.

As informações que constam neste estudo de caso estão fundamentadas através das entrevistas realizadas com os gestores e são verídicas, por ser um estudo de caso explicativo, ele procura auxiliar e orientar o empreendedor que possui este ramo de serviços sobre a possibilidade da utilização do sistema de custeio ABC, por meio da implementação da gestão de custos para a tomada de decisões. Assim, esse estudo possui uma contribuição prática bastante importante.

Conclui-se ainda que os gestores demonstraram confiança no potencial do custeio ABC, por meio da gestão de custos, sendo a contabilidade de custos um artefato importante para que a empresa possa tomar as decisões corretas, diante das adversidades do mercado global.

Como forma de incentivar estudos e pesquisas na área da Ciência Contábil, fica como sugestão para estudo futuro, investigar outras mudanças tais como o impacto de um sistema de custeio na contabilidade gerencial ou departamento de controladoria, caso esses existam em uma organização. Caso não existam, fica a sugestão ainda para que os mesmos possam também ser implementados, tanto a contabilidade gerencial como o departamento de controladoria, em decorrência da contabilidade de custos, visto que tanto a contabilidade de custos e a contabilidade gerencial caminham juntas.

Referências

- ANGONESE, R.; LAVARDA, C. E. F. Fatores para a implementação da mudança em sistemas de contabilidade gerencial. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 36, n. 1, p. 139-154, 2017.
- ANKARLOO, D.; PALERMO, G. Anti-Williamson: a Marxian critique of new institutional economics. **Cambridge Journal of Economics**, v. 28, n. 3, p. 313-429, 2004.
- APAK, S.; EROL, M.; ELAGÖZ, I.; ATMACA, M. The Use of Contemporary Developments in Cost Accounting in Strategic Cost Management. **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, v. 41, p. 528 – 534, 2012.
- ATKINSON, A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão técnica de Rubens Famá. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- BAIRD, K. M. Adoption of activity management practices in public sector organizations. **Accounting and Finance**, v. 47, n. 4, p. 551–569, 2007.
- BAIRD, K.M.; HARRISON, G.L.; REEVE, R.C. Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors. **Management Accounting Research**, v. 15, p. 383 – 399, 2004.
- BOFF, M. L.; BEUREN, I. M.; GUERREIRO, R. Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do estado de Santa Catarina. **O&S. Organizações & Sociedade**, v. 15, n. 46, p. 153-174, 2008.
- BORGES, C. T.; CAMPOS, S. M.; BORGES, C. E. Implantação de um sistema para o controle de estoques em uma gráfica/editora de uma universidade. **Revista Eletrônica Produção & Engenharia**, v. 3, n. 1, p. 236-247, 2010.
- BORNER, T.; VERSTEGEN, B. Change within institutional theory: Towards a framework of coping with change. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 9, n. 3, p. 304–321, 2013.
- BROWN, D.; BOOTH, P.; GIACOBBE, F. Technological and organizational influences on the adoption of activity-based costing in Australia. **Accounting and Finance**, v. 44, p. 329-356, 2004.
- BURNS, J. The dynamics of accounting change: Interplay between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 13, n. 5, p. 566 - 596, 2000.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 3-25, 2000.

- BURNS, J.; BALDVINSDOTTIR, G. An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis. **European Accounting Review**, v. 14, n. 4, p. 725-757, 2005.
- BUSCO, C.; RICCABONI, A.; SCAPENS, R. W. Trust for accounting and accounting for trust. **Management Accounting Research**, v. 17, n. 1, p. 11-41, 2006.
- CAGWIN, D.; BOUWMAN, M. The association between activity-based costing and improvement in financial performance. **Management Accounting Research**, vol. 13: 1-39, 2002.
- CALDERÓN, J. G. M. Contabilidad de Costos I. Teoría y Práctica. Lima – PERU. **Jcm Editores**, 4ª ed. Abril, 2012.
- CARDOSO, V. C. O. **Controle do processo de gestão nas micro e pequenas empresas do setor industrial moveleiro da região de Amurê/SC**. Dissertação (Mestrado em Administração). Curso de Mestrado em Administração - ESAG. Florianópolis: UDESC, 2002.
- CAREGNATO, R. C. A. ; MUTTI, R. M. V. **Pesquisa qualitativa: análise de discurso versus análise de conteúdo**. Texto & Contexto. Enfermagem, v. 15, n 4, p. 679-684, 2006.
- COASE, R. H. The nature of the firm. **Economica**, n. 4, p. 386-405, 1937.
- COGAN, S. **Activity based costing (ABC) a poderosa estratégia empresarial**. 3. ed. São Paulo: Pioneira; Rio de Janeiro: Grifo Enterprises, 1994.
- CORTIANO, J. C. **Processos Básicos de Contabilidade de Custos: uma prática saudável para administradores**. 1. Ed. Paraná: Intersaberes, 2014.
- DIAS FILHO, J. M. Gestão tributária na era da responsabilidade fiscal: Propostas para Otimizar a Curva da Receita Utilizando Conceitos da Semiótica e Regressão Logística, 2003. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.
- DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W.W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983.
- EISENHARDT, K. M. Building theories from case study research. **The Academy of Management Review**, v. 14, n. 4, p. 532-550, 1989.
- EMBLEMSVÄG, J. Activity-Based Costing and economic profit: why, what and how. **Cost Management**, v. 18, n. 4, p. 38-46, 2004.
- GERSICK, K. E.; DAVIS, J. A.; HAMPTON, M. M.; LANSBERG, I. Generation to generation: life cycles of the family business. São Paulo, SP: Negócio, 1997.
- GOEBEL, D. J.; MARSHALL, G. W.; LOCANDER, W. B. Activity-Based Costing. **Industrial Marketing Management**, v. 27, n. 6, p. 497–510, 1998.
- GOLPE, A. M. La gestión estratégica de costos: ABC, ABM y la necesidad de otras clasificaciones de costos para la toma de decisiones. XXIV Congresso Brasileiro de Custos – Florianópolis, SC, Brasil, 15 a 17 de novembro de 2017.
- GRANLUND, M. Towards explaining stability in and around management accounting systems. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 2, p. 141-166, 2001.
- GUERREIRO, R; FREZATTI, F; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. A. O Entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Revista Organizações e Sociedades**, Salvador, v. 12, n. 35, p. 91-106, 2005.
- HENDRIKSEN, E.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.
- HORNGREN, C.T; SUNDEM, G.L; STRATTON, W.O. **Contabilidade Gerencial**. 12. Ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.
- JOHNSON, H.T.; KAPLAN, R.S. **Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting**, Boston, Harvard Business School Press, 1987.

- KALLUNKI J.P.; SILVOLA, H. The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing. **Management Accounting Research**, v. 19, p. 62-79, 2008.
- KRUMWIEDE, K.R. The implementation stages of activity based costing and the impact of contextual and organizational factors. **Journal of Management Accounting Research**, v. 10, p. 239–277, 1998.
- LORENTZ, F. **Contabilidade E Análise de Custos: uma abordagem prática e objetiva**, 250 exercícios resolvidos. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo, Atlas: 2003.
- MASCARENHAS, S. A. **Metodologia Científica**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.
- MEGLIORINI, E. **CUSTOS: análise e gestão**. 2ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- _____, E. **Custos**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.
- MEYER, J. W., ROWAN, B. Institutionalised organisations: formal structures as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.
- MEYER, J. W.; ROWAN, B.. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 83, p. 340-363, 1977.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**. 7. ed., São Paulo: Atlas, 2010.
- Pêcheux M. (2001). Análise automática do discurso. In F. Gadet, T. Hak (Orgs.), *Por uma análise automática do discurso: uma introdução à obra de Michel Pêcheux* (pp. 61-161). Campinas, SP: Editora da Unicamp.
- RAHMOUNI, A. La mise en œuvre de la comptabilité par activités dans les entreprises françaises: caractéristiques et facteurs d'adoption et de succès, PhD Thesis, Toulon Var University, September, 2008.
- SCHIER, C. U. da C. **Gestão de Custos**. 1ª Ed. Curitiba: Intersaberes, 2013.
- SOUTES, D.O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- VICECONTI, P. E. V.; NEVES, S. **Contabilidade de Custos um Enfoque Direto e Objetivo**. 9. ed. São Paulo: Frase Editora, 2010.
- WILLIAMSON, O. Markets, hierarchies, and the modern corporation: an unfolding perspective. **Journal of Economic Behavior and Organization**, n. 17, p. 335-352, 1992.
- YARDIN, A. Una Revisión a la teoría General del Costos. *Revista Contabilidade e Finanças*, Usp, São Paulo, n.30, p. 71, 80, setembro / dezembro 2002.
- YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.
- ZUCKER, L. G. Institutional Theories of Organization. *Annual Review of Sociology*, v. 13, p. 443-464, 1987.