

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO (PPGA)
MESTRADO PROFISSIONAL**

**GESTÃO DE CUSTOS E MENSURAÇÃO DE RESULTADO EM ORGANIZAÇÕES
CONTÁBEIS: estudo do isomorfismo, dos fatores contingenciais e proposição do Custo
para Servir**

SIMONE ZUCONELLI BONEMBERGER

CASCABEL

2017

Simone Zuconelli Bonemberger

**GESTÃO DE CUSTOS E MENSURAÇÃO DE RESULTADO EM ORGANIZAÇÕES
CONTÁBEIS: estudo do isomorfismo, dos fatores contingenciais e proposição do Custo
para Servir**

**COST MANAGEMENT AND RESULTS MEASUREMENT IN ACCOUNTING
ORGANIZATIONS: study of the isomorphism, the contingency factors and proposition
of the Cost to Serve**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração (PPGA) – Mestrado Profissional da Universidade Estadual do Oeste do Paraná, como requisito parcial para obtenção do grau de **Mestre em Administração**.

Orientadora: Professora Dra. Dione Olesczuk Soutes.

CASCADEL

2017

Dados Internacionais de Catalogação-na-Publicação (CIP)
(Sistema de Bibliotecas – UNIOESTE – Campus Cascavel)

B695g	<p>Bonemberger, Simone Zuconelli. Gestão de custos e mensuração de resultados em organizações contábeis: estudo de isomorfismo, dos fatores contingenciais e proposição do custo para servir / Simone Zuconelli Bonemberger. --- Cascavel: UNIOESTE, 2017. 182 f.: il.</p> <p>Orientadora: Professora Dra. Dione Olesczuk Soutes</p> <p>Dissertação (Mestrado) – Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Campus de Cascavel, 2017. Programa de Pós-Graduação em Administração (PPGA) Mestrado Profissional. Inclui Bibliografia</p> <p>1. Teoria da contingência. 2. Empresas contábeis. 3. Concorrência. 4. Teoria institucional. 5. Custo-Prestação de serviços. I. Soutes, Dione Olesczuk . II. Universidade Estadual do Oeste do Paraná. III. Título.</p> <p style="text-align: right;">CDD 20.ed. 658.406</p>
-------	--

Bibliotecária responsável Rosângela A. A. Silva – CRB 9ª/1810



unioeste

Universidade Estadual do Oeste do Paraná

Campus de Cascavel CNPJ 78680337/0002-65
Rua Universitária, 2069 - Jardim Universitário - Cx. P. 000711 - CEP 85819-110
Fone:(45) 3220-3000 - Fax:(45) 3324-4566 - Cascavel - Paraná



PARANÁ
GOVERNO DO ESTADO

SIMONE ZUCONELLI BONEMBERGER

**GESTÃO DE CUSTOS E MENSURAÇÃO DE RESULTADO EM ORGANIZAÇÕES
CONTÁBEIS: estudo do isomorfismo dos fatores contingenciais e proposição do
custo para servir.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em
Administração em cumprimento parcial aos requisitos para obtenção do título de
Mestra em Administração, área de concentração Competitividade e
Sustentabilidade, linha de pesquisa Estratégia e Competitividade, APROVADO(A)
pela seguinte banca examinadora:

Orientador(a) - Dione Olesczuk Soutes

Universidade Estadual do Oeste do Paraná - Campus de Marechal Cândido Rondon
(UNIOESTE)

Denis Dall'asta

Universidade Estadual do Oeste do Paraná - Campus de Cascavel (UNIOESTE)

Marcio Luiz Borinelli

Universidade de São Paulo (USP)

Cascavel, 30 de junho de 2017

DEDICATÓRIA

*À Deus pela dádiva da vida.
À minha mãe Solange e meu pai Neslon,
pela educação e valores a mim ensinados.
Ao meu esposo Dalson pela compreensão,
apoio incondicional e amor verdadeiro.
Aos profissionais e empresários contábeis,
pela oportunidade de aprendizagem e contribuição.*

AGRADECIMENTO

Agradeço primeiramente a Deus por sua infinita bondade e pelo dom da vida. Por me conceder a cada amanhecer, a oportunidade de ao menos tentar fazer a diferença nesta terra, com minhas ações e objetivos. Por me conceder oportunidades tão grandiosas quanto esta de passar em um programa de mestrado gratuito. Por não me permitir desistir nos momentos de grande dificuldade e por me dar forças para buscar meus sonhos.

Agradeço ao meu amado esposo Dalson Gabriel Bonemberger pelo incentivo constante nos estudos, por me apoiar desde o início neste projeto de vida e por vivê-lo comigo, pela compreensão nos inúmeros momentos de ausência e pelo companheirismo e carinho em todas as situações.

À minha mãezinha Solange Terezinha Gonçalves dos Santos, pelo amor e carinho a mim dedicados por toda uma vida, pelas orações em todas as adversidades e reconhecimento em todas as conquistas, pelo incentivo a todos os meus desejos e sonhos, pela compreensão e paciência quando da minha ausência e estresse, enfim, obrigada por tudo mãe!

Ao meu pai Neslon Zuconelli da Silva, por me ensinar desde cedo que não é fácil conquistar nosso espaço neste mundo, que precisamos ser persistentes e enfrentar o medo para alcançar nossos objetivos, que o trabalho é muito importante e dignifica o “homem”, mas que o amor da família é o nosso alicerce.

Agradeço a todos que verdadeiramente me amam e se importam comigo, em especial a toda minha família e amigos.

À minha orientadora, Professora Dra. Dione Olesczuk Soutes, por todas as contribuições para a pesquisa, pelo incentivo na continuidade dos trabalhos, pela inspiração enquanto profissional e principalmente pela amizade sincera e dedicação em me conduzir neste caminho árduo da pesquisa. Agradeço a Deus por ter colocado você em meu caminho!

Agradeço também aos professores das bancas de qualificação e defesa desta dissertação, Professora Dra. Delci Grapégia Dal Vesco, Professor Dr. Denis Dall Asta e Professor Dr. Márcio Luiz Borinelli, pelas valiosas e oportunas contribuições para o trabalho, por aceitarem o convite e dedicarem seu tempo e sabedoria para melhorar meu estudo. Gratidão especial ao Professor Dr. Denis Dall Asta, por acreditar em mim e na minha ideia desde o projeto, encorajando-me para que eu assumisse o desafio de fazer um mestrado.

À Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE, que já é uma extensão da minha casa, por disponibilizar o acesso ao ensino público com qualidade, desde a minha graduação.

À Coordenação, secretaria e aos professores do Mestrado Profissional em Administração (PPGA), por todos os ensinamentos e por fazerem cumprir os objetivos da Universidade, a construção e aperfeiçoamento dos conhecimentos profissionais, técnicos e científicos, e ainda contribuir para o desenvolvimento pessoal.

Agradeço aos meus amigos, colegas de trabalho e de sala de aula, meus alunos, professores do ensino fundamental à pós-graduação, profissionais da contabilidade e de áreas afins, a todos que fizeram e/ou fazem parte da minha história, vocês contribuíram para a minha formação pessoal e profissional, compartilharam um pouco de si e me fizeram ser a pessoa que sou hoje.

Agradeço aos colegas da turma do mestrado, que me ensinaram a importância do administrador e de seus conhecimentos. Também pela parceria nos estudos, pela amizade e empatia nas ocasiões de dificuldade. Foi muito bom conhecê-los!

Agradeço por fim, aos profissionais e empresários do ramo contábil, que abriram as portas de suas empresas para colaborar com a minha pesquisa e por darem atenção a um tema que precisa ser muito mais discutido nos escritórios contábeis.

Do fundo do meu coração, obrigada a todos!

“Porque a sabedoria serve de defesa, como de defesa serve o dinheiro; mas a excelência do conhecimento é que a sabedoria dá vida ao seu possuidor”.

Eclesiastes (7:12)

RESUMO

As organizações contábeis representam um ramo de atividade importante no contexto nacional, pela significância de informações que geram à sociedade e às empresas clientes. Estudos anteriores evidenciaram que os empresários contábeis mesmo sendo conhecedores de artefatos gerenciais não os aplicam 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 (Teoria Institucional) impulsionam a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados nas organizações contábeis? Como os fatores contingenciais (Teoria Contingencial) limitam 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 e análise do 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 triangulação de dados, com entrevistas em profundidade, análise documental e observação direta, na busca de evidências para confiabilidade dos resultados. Foi elaborado um roteiro de entrevista semiestruturado e aplicado aos gestores principais de seis organizações contábeis selecionadas para o estudo. Constatou-se que as principais práticas de gestão de custos adotadas são o controle de custos totais e, registro em software do tempo aplicado em cada tarefa, as práticas de mensuração de resultados são o fluxo de caixa e Demonstração de Resultado do Exercício. Há evidências de que o isomorfismo mimético é o impulsionador para a utilização de tais práticas. E conforme percepção dos gestores, os cinco fatores contingenciais (ambiente, tecnologia, estrutura, estratégia, tamanho ou porte) limitam de alguma forma a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultado. Identificou-se que as organizações estudadas possuem alguns dos dados necessários para a análise do Custo para Servir, e analisando as práticas usuais de gestão de custos e mensuração de resultados o estudo propõe como intervenção a utilização do método Custo para Servir, para identificação do custo de atendimento e rentabilidade por cliente, o que acredita-se que possibilitará a adoção de melhores estratégias no nível de atendimento e prestação de serviços a cada cliente e aumento da rentabilidade. A aplicação e validação do método nas organizações contábeis é uma recomendação para estudos futuros.

Palavras-chave: Teoria Institucional; Teoria da Contingência; Organizações Contábeis; Custo para Servir; Estratégia e Competitividade.

ABSTRACT

The accounting organizations represent an important branch of activity in the national context, for the significance of information that generate to the society and to the client companies. Previous studies have shown that accounting entrepreneurs who are knowledgeable about management artifacts do not apply them to the management of their own businesses. This study aimed to understand how and why this occurs, and established the following research questions: how are types of isomorphism (Institutional Theory) driving the use of cost management practices and measurement of results in accounting organizations? How do contingency factors (Contingency Theory) limit the use of cost management practices and measurement of results in accounting organizations? And how do the practices of cost management and measurement of results used in accounting organizations make it possible to apply and analyze the Cost to Serve? The research is classified as exploratory and used the procedure of multiple case study with a qualitative approach. For data collection, data triangulation was used, with in-depth interviews, documentary analysis and direct observation, in the search for evidence for reliability of the results. A semi-structured interview script was developed and applied to the main managers of six accounting organizations selected for the study. It was verified that the main cost management practices adopted are total cost control and, in the time software applied to each task, the results measurement practices are cash flow and Profit and Loss Statement for the year. There is evidence that mimetic isomorphism is the impetus for the use of such practices. And according to the managers' perception, the five contingency factors (environment, technology, structure, strategy, size or size) limit in some way the use of cost management practices and result measurement. It was identified that the organizations studied have some of the necessary data for the analysis of the Cost to Serve, and analyzing the usual practices of cost management and measurement of results the study proposes as intervention the use of the Cost to Serve method to identify the cost service and profitability per customer, which is believed to enable the adoption of better strategies in the level of service and provision of services to each client and increase profitability. The application and validation of the method in accounting organizations is a recommendation for future studies.

Keywords: Institutional Theory; Contingency Theory; Accounting Organizations; Cost to Serve; Strategy and Competitiveness.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura do problema de pesquisa.....	22
Figura 2 - Correntes de pensamento da Teoria Institucional.....	31
Figura 3 - Pesquisas com abordagem Contingencial e fatores analisados, 1961 a 2008.	44
Figura 4 - Variáveis ambientais.....	45
Figura 5 - Características das estruturas mecanicista e orgânica.	49
Figura 6 - Classificação do porte pela Receita Bruta anual.	51
Figura 7 - Classificação do porte pelo número de colaboradores.	51
Figura 8 - Tipos de serviços que podem ser oferecidos por organizações contábeis.....	53
Figura 9 - Segregação dos artefatos da contabilidade gerencial.	58
Figura 10 - Premissas do método Custo para Servir.	63
Figura 11 - O processo científico e o artigo.	70
Figura 12 - Características principais do perfil das organizações contábeis estudos de caso. .	93
Figura 13 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação as práticas de gestão de custos adotadas.....	98
Figura 14 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação as práticas de mensuração de resultados adotadas.....	101
Figura 15 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação aos critérios de precificação dos serviços adotados.....	104
Figura 16 - Resumo das práticas de gestão de custos, mensuração de resultados e precificação adotados.....	106
Figura 17 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação às causas isomórficas impulsionadoras de institucionalização das práticas de gestão de custos e mensuração de resultados.	108
Figura 18 - Principais evidências de institucionalização nas organizações contábeis pelo Isomorfismo.....	111
Figura 19 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação à estabilidade do ambiente.....	114
Figura 20 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação à complexidade do ambiente.....	115
Figura 21 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação à diversidade do ambiente.....	117
Figura 22 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação à hostilidade do ambiente.	119

Figura 23 - Resumo das variáveis do fator contingencial Ambiente.	120
Figura 24 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação à gestão do relacionamento com os clientes.	124
Figura 25 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação ao armazenamento de dados.	127
Figura 26 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação à padronização de processos ou tarefas.	129
Figura 27 - Resumo das variáveis do fator contingencial Tecnologia.	130
Figura 28 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação à autoridade.	131
Figura 29 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação ao desenho de cargos e tarefas.	132
Figura 30 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação ao processo decisório.	133
Figura 31 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação às comunicações internas.	134
Figura 32 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação ao objetivo da gestão.	135
Figura 33 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação às tarefas chave da organização.	136
Figura 34 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso referente ao relacionamento da equipe e coordenação.	137
Figura 35 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação à confiabilidade.	138
Figura 36 - Resumo das variáveis do fator contingencial Estrutura.	139
Figura 37 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação à estratégia de diferenciação.	142
Figura 38 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação à estratégia de liderança de custo.	143
Figura 39 - Resumo das variáveis do fator contingencial Estratégia.	143
Figura 40 - Receita bruta anual das organizações contábeis estudos de caso.	144
Figura 41 - Número de colaboradores das organizações contábeis estudos de caso.	145
Figura 42 - Resumo das variáveis do fator contingencial Tamanho ou porte.	145

Figura 43 - Resumo dos fatores contingenciais que limitam o uso de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados.	146
Figura 44 - Dados necessários para a análise do Custo para Servir.	148
Figura 45 - Resumo dos dados necessários para a análise do Custo para Servir nas organizações.	153
Figura 46 - Proposição do método Custo para Servir nas organizações contábeis.	154

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades
<i>ad hoc</i>	“para esta finalidade”
BNDES	Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social
BSC	Balanced Scorecard
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
Copsec	Comissão de Precificação de Serviços Contábeis
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CRM	<i>Customer Relationship Management</i>
Dr.	Doutor
Dra.	Doutora
DRE	Demonstração de Resultado do Exercício
EI	Empresário Individual
EIRELI	Empresário Individual de Responsabilidade Limitada
et al.	“e outros”
FGV	Fundação Getúlio Vargas
ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IMA	Institute of Management Accountants
ISO	<i>International Organization for Standardization</i>
Jr.	Junior
MBA	<i>Master Business Administration</i>
MEI	Microempreendedor Individual
NEI	Nova Economia Institucional
NIE	<i>New Institutional Economics</i>
nº	Número
NSI	Nova Sociologia Institucional
NSI	<i>New Institutional Sociology</i>
OEM	<i>Original Equipment Manufacturer</i>
OIE	<i>Old Institucional Economics</i>

PIS	Programa de Integração Social
PPGA	Programa de Pós-Graduação em Administração
PR	Paraná
RH	Recursos Humanos
SCG	Sistema de Contabilidade Gerencial
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SESCAP	Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas
SIG	Sistemas de Informações Gerenciais
Sped	Sistema Público de Escrituração Digital
ST	Substituição Tributária
TIR	Taxa Interna de Retorno
Unioeste	Universidade Estadual do Oeste do Paraná
VEI	Velha Economia Institucional
VMDA	Vendas, Marketing, Distribuição e Administração

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	18
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA.....	20
1.2	OBJETIVOS.....	23
1.2.1	Geral.....	23
1.2.2	Específicos	23
1.3	JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DA PRODUÇÃO TÉCNICA	24
1.4	ESTRUTURA DO RELATO OU DA DISSERTAÇÃO.....	26
2	REFERÊNCIAS TEÓRICAS E PRÁTICAS	28
2.1	TEORIA INSTITUCIONAL.....	28
2.1.1	Velha Economia Institucional (VEI).....	32
2.1.2	Nova Economia Institucional (NEI).....	33
2.1.3	Nova Sociologia Institucional (NSI).....	34
2.1.3.1	Isomorfismo	36
2.2	TEORIA DA CONTINGÊNCIA	39
2.2.1	Fator contingencial Ambiente	44
2.2.2	Fator contingencial Tecnologia.....	46
2.2.3	Fator contingencial Estratégia.....	48
2.2.4	Fator contingencial Estrutura organizacional.....	49
2.2.5	Fator contingencial Tamanho ou porte.....	50
2.3	ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS E PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS E MENSURAÇÃO DE RESULTADOS.....	51
2.3.1	Características das organizações contábeis	52
2.3.2	Práticas de gestão de custos, mensuração de resultados e precificação de serviços .	55
2.3.3	Métodos de custeio aplicáveis a empresas de serviços	57
2.4	CUSTO PARA SERVIR.....	60
2.5	PESQUISAS ANTERIORES.....	65
3	MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA DA PRODUÇÃO TÉCNICA	69
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA	71
3.2	PROCEDIMENTOS DE COLETA DOS DADOS	72
3.2.1	Amostra ou sujeitos.....	74
3.2.2	Protocolo de pesquisa e roteiro para entrevista.....	75

3.2.2.1	Visão geral do projeto	76
3.2.2.2	Procedimentos de campo.....	76
3.2.2.3	Questões norteadoras do estudo de caso	77
3.2.2.4	Guia para relatório.....	78
3.2.2.5	Roteiro de entrevista.....	78
3.2.2.6	Observação direta.....	80
3.2.2.7	Análise de documentos.....	80
3.3	PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DE DADOS.....	81
3.4	COMPETÊNCIAS PROFISSIONAIS EMPREGADAS NA SOLUÇÃO DO PROBLEMA	82
3.5	LIMITAÇÕES DOS MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA	83
4	CONTEXTO DO PROJETO OU DA SITUAÇÃO-PROBLEMA.....	84
4.1	CARACTERIZAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES	84
4.1.1	Organização contábil A.....	84
4.1.2	Organização contábil B	86
4.1.3	Organização contábil C	87
4.1.4	Organização contábil D.....	88
4.1.5	Organização contábil E	90
4.1.6	Organização contábil F.....	91
4.2	CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA ANALISADO.....	93
5	TIPO DE INTERVENÇÃO E MECANISMOS ADOTADOS	95
6	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS	96
6.1	PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS E MENSURAÇÃO DE RESULTADOS ADOTADAS NAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS	96
6.2	ISOMORFISMO NA INSTITUCIONALIZAÇÃO DE PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS E MENSURAÇÃO DE RESULTADOS	107
6.3	FATORES CONTINGENCIAIS LIMITADORES DA UTILIZAÇÃO DE PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS E MENSURAÇÃO DE RESULTADOS.....	112
6.3.1	Ambiente	112
6.3.2	Tecnologia.....	121
6.3.3	Estrutura	131
6.3.4	Estratégia.....	140
6.3.5	Tamanho ou porte.....	144
7	CONTRIBUIÇÕES PARA A PRÁTICA.....	147

7.1	DADOS PARA A ANÁLISE DO CUSTO PARA SERVIR.....	147
7.2	PROPOSTA DO MÉTODO CUSTO PARA SERVIR NAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS	154
8	CONSIDERAÇÕES FINAIS	156
	REFERÊNCIAS	160
	APÊNDICE A – ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA	169
	APÊNDICE B – CONSTRUCTO DA PESQUISA	175

1 INTRODUÇÃO

Apesar do aumento de novas técnicas e instrumentos disponíveis aos gestores de empresas, o que se observa na prática é um baixo nível de implementação e utilização de novas técnicas e conceitos de contabilidade gerencial nas empresas (Guerreiro, Frezatti, & Casado, 2006).

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.

A Teoria da Contingência estabelece que não há como desenvolver um Sistema de Contabilidade Gerencial (SCG) eficiente para todas as situações, ou aplicável à todas as empresas, somente a análise dos fatores contingenciais e suas relações permitem definir padrões de comportamento e de configurações entre os mesmos, o que pode auxiliar na construção de um modelo de informações gerenciais mais eficiente (Guerra, 2007).

Shank e Govindarajan (1997) consideram que compreender efetivamente a estrutura de custos de uma empresa pode levar a vantagem competitiva e sustentável. Estes são os autores citados quando o tema busca de vantagem competitiva subsidiada por informações de custos é abordado.

Como consequências das críticas feitas à contabilidade, surgiram novas práticas, abordagens e procedimentos de custos considerados mais adequados às novas demandas da gestão. A principal crítica às práticas ditas antigas é centrada no argumento que as práticas de gestão de custos utilizadas, foram desenvolvidas para uma realidade tecnológica e de negócios que não existe mais (Souza, Rasia, & Almeida, 2015).

Shank e Govindarajan (1997) entendem que, sob o aspecto gerencial, a contabilidade existe na administração para facilitar o desenvolvimento e a implementação da estratégia empresarial. A contabilidade gerencial tem buscado, por meio do trabalho de pesquisadores, progredir no sentido de apresentar práticas específicas à composição do conjunto de informações de que os tomadores de decisão necessitam na condução competitiva das empresas (Shank & Govindarajan, 1997).

Para Braithwaite e Samakh (1998), uma questão central para qualquer negócio é saber como atender ou superar as expectativas dos clientes em termos de serviços, com um custo baixo em relação aos preços que os clientes estão dispostos a pagar. Para os autores as empresas devem desenvolver competências tanto na redução de custos quanto na diferenciação.

O Custo para Servir foi desenvolvido por Alan Braithwaite e Edouard Samakh em 1998, embasado no custeio Custeio Baseado em Atividades (ABC), contempla a análise do relacionamento com os clientes e canais de distribuição (Alvares, 2011). O método não segue um formato rígido para aplicação, as análises são construídas conforme as características e necessidades da cada empresa (Braithwaite & Samakh, 1998).

O método tem por objetivo identificar o custo de atendimento e a rentabilidade de cada cliente ou canal, o que permite ajustar a política comercial, analisar individualmente o tipo de atendimento e serviço prestado, bem como, apurar os custos específicos de cada serviço (Merschmann, 2006).

Os autores do Custo para Servir destacam que todo negócio possui clientes grandes e pequenos, pelo conceito de canais de clientes, as empresas buscam formar grupos de comportamento semelhante para atendê-los, embora seja difícil atender diversos canais simultaneamente, com baixo custo, e atendendo as exigências do mercado (Braithwaite & Samakh, 1998).

Com as informações do Custo para Servir, é possível direcionar os esforços de vendas e atendimento, uma vez que as características dos clientes rentáveis são conhecidas. Ainda, é possível planejar meios alternativos de servir os clientes que apresentam custo alto. Tais informações auxiliam os gestores nas estratégias comerciais e operacionais, e podem trazer um grande retorno em termos de melhoria de rentabilidade (Braithwaite & Samakh, 1998).

As empresas prestadoras de serviços apresentam dificuldades na apuração dos custos devido à imaterialidade e subjetividade (Silva, 2015). O conceito de serviços está relacionado à sua intangibilidade, não podendo haver transferência de propriedade de um bem, o serviço deve proporcionar benefícios e satisfação quando colocado no mercado (Amaral, 2004).

Nesse contexto, o Custo para Servir apresenta-se como uma opção a ser avaliada pelas empresas prestadoras de serviços, visto que utiliza como método de custeio o ABC e permite alocação de custos aos canais de clientes, sendo o perfil do cliente um fator de relevância na análise dos custos da prestação de serviços.

A identificação de práticas de gestão de custos e resultados em prestadoras de serviços, institucionalizadas pelo isomorfismo ou não utilizadas devido a fatores contingenciais, fornece subsídios para análise de como e porque os gestores destas organizações estão adotando determinadas práticas em detrimento de outras. Permite ainda, analisar a utilidade da informação gerada por tais práticas e propor a adoção de outros métodos mais eficientes para gestão estratégica e competitividade no ramo de serviços.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Em virtude das mudanças no cenário brasileiro, as organizações contábeis passaram a investir em novas tecnologias, em equipamentos, em aumento do quadro de pessoal e/ou no treinamento de seus colaboradores (Silva, 2015). Essa mudança impactou significativamente o custo dos serviços prestados, porém, os empresários contábeis ainda apresentam dificuldades para repassar este custo aos clientes, em sua grande maioria, esse tipo de empresa não consegue avaliar adequadamente o valor efetivo dos serviços que prestam (Silva, 2015).

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 entradas 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.

Lizote, Terres, Volaco, Nunes Filho e Sheidt (2013, p. 1) afirmam:

O mercado atual não tem um parâmetro definido de cobrança dos honorários contábeis. Isto acaba por formar uma grande oscilação de preços, promovendo uma desordem no mercado. [...] é necessário que se encontrem parâmetros adequados para formação dos referidos honorários, os quais devem variar considerando o tamanho de cada negócio, a região geográfica, assim como os custos efetivamente incorridos e a qualidade dos serviços prestados.

Anjos, Santos, Miranda, Silva e Freire (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 nessas 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.

Pressupõe-se que as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados que estão institucionalizadas nas organizações contábeis, ou seja, são utilizadas efetivamente, têm uma razão isomórfica para a institucionalização, seja por exigência normativa, por coerção do ambiente externo ou mimetismo do gestor que deseja fazer parte de determinado grupo. Bem como, pressupõe-se que práticas não são utilizadas por estas organizações por fatores contingenciais como: estratégia, estrutura organizacional, tamanho ou porte, tecnologia da informação e ambiente. Há ainda a possibilidade de não serem utilizadas quaisquer práticas de gestão de custos e resultados nessas organizações, conforme constatado por Anjos et al. (2011) em sua pesquisa com organizações contábeis no Estado de Alagoas.

As empresas de serviços contábeis, além das dificuldades inerentes ao tipo e à complexidade dos serviços que prestam, deparam-se ainda com o problema de mensuração de

custos para formação dos preços dos serviços. Não raros são os casos em que, quando os custos são medidos, há dificuldade em repassá-los aos clientes, principalmente pela falta de critérios objetivos, que demonstrem a real importância dos serviços prestados (Lizote et al., 2013).

Ao identificar as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados, utilizadas pelas organizações contábeis, será possível analisar a possibilidade de aplicação de um método que auxilie na identificação dos custos para servir, custos de atendimento dos clientes que devem ser considerados para formação de preço ou ainda para análise da rentabilidade de cada cliente, possibilitando estratégias mais específicas e competitivas para estas empresas.

A Figura 1 representa a estrutura da pesquisa proposta nesta dissertação. A representação da problematização e obtenção de argumentos para proposição de uma intervenção nas organizações estudadas.

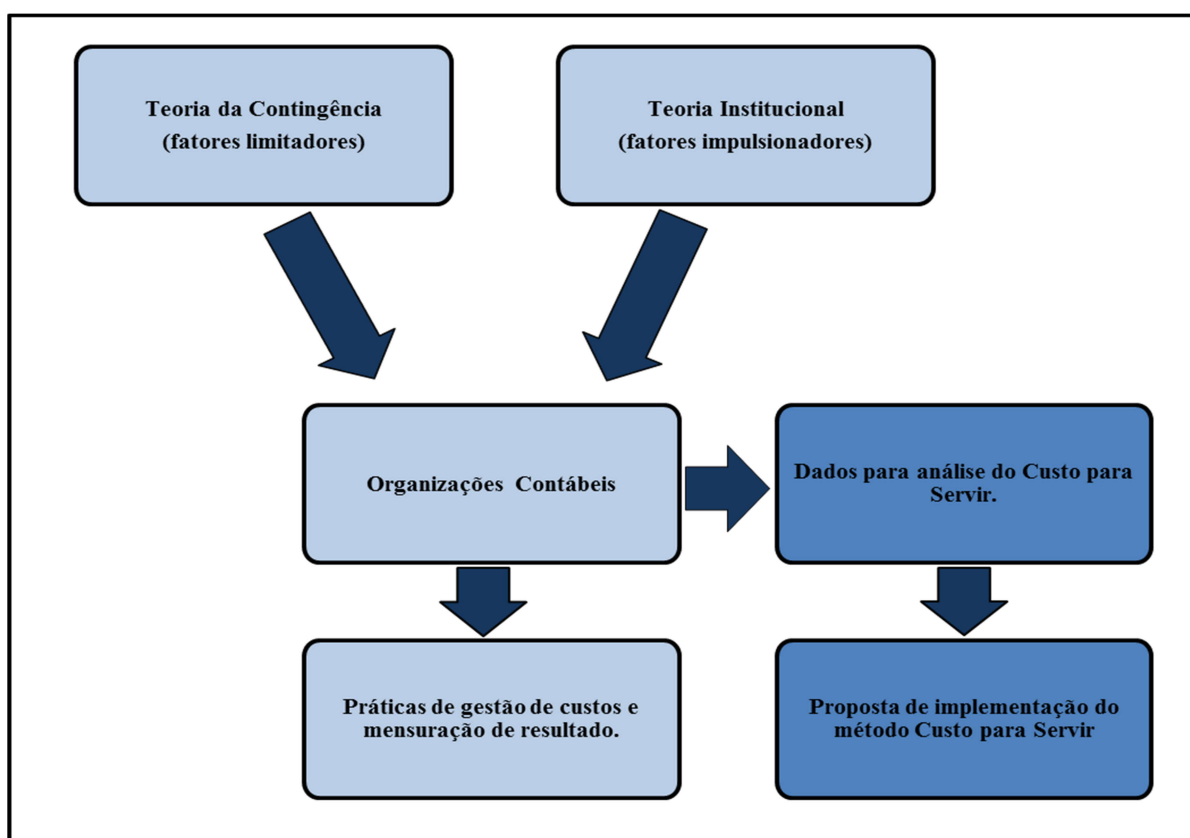


Figura 1 - Estrutura do problema de pesquisa.

Fonte: elaborado pela autora (2016).

A escolha da Teoria Institucional para analisar os fatores impulsionadores, e da Teoria da Contingência para analisar os fatores limitadores da adoção de práticas de gestão, se deu em virtude de não terem sido identificadas pesquisas anteriores com estas características.

Observou-se que as pesquisas anteriormente realizadas adotaram objetivos contrários, analisando a Teoria Institucional em relação às mudanças da contabilidade gerencial, institucionalização ou não de artefatos gerenciais e fases de implantação de artefatos (Vailatti, Silva, & Vicente, 2016; Cunha, Santos, & Beuren, 2015; Simões & Rodrigues, 2012; Barbosa & Colauto, 2010; Reis, 2008) e os fatores da Teoria Contingencial como motivadores da utilização de determinados artefatos gerenciais, ou sua influência nos sistemas de contabilidade gerencial (Leite, 2013; Beuren & Fiorentin, 2013; Camacho, 2010; Junqueira, 2010).

Diante deste contexto, a pesquisa adotou como problemas direcionadores do estudo as seguintes questões:

- a) Como os tipos de isomorfismo (Teoria Institucional) impulsionam a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados nas organizações contábeis?
- b) Como os fatores contingenciais (Teoria Contingencial) limitam a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados nas organizações contábeis?
- c) Como as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados, utilizadas nas organizações contábeis, possibilitam a aplicação e análise do Custo para Servir?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Geral

Como objetivo geral da pesquisa tem-se: diagnosticar como os tipos de isomorfismo (Teoria Institucional) e os fatores contingenciais (Teoria Contingencial) impulsionam e/ou limitam, respectivamente, a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados nas organizações contábeis, e como tais práticas possibilitam a aplicação e análise do Custo para Servir.

1.2.2 Específicos

Como objetivos específicos do estudo foram estabelecidos:

- a) Investigar as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados utilizados pelas organizações contábeis;
- b) 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;
- c) Verificar os fatores contingenciais da Teoria da Contingência que limitam a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados nas organizações contábeis;
- d) Identificar a existência dos dados e informações necessárias para a análise do custo para servir nas organizações contábeis, conforme práticas de gestão de custos e mensuração de resultados adotadas;
- e) Apresentar uma proposta de intervenção para implantação do método Custo para Servir nas organizações contábeis.

1.3 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DA PRODUÇÃO TÉCNICA

Alguns estudos têm se dedicado a abordar a institucionalização de práticas gerenciais nas organizações, e para isso apoiam-se na Teoria Institucional para compreender adoção de tais práticas contábeis (Barbosa & Colauto, 2010).

A Teoria da Contingência é utilizada nos estudos para explicar o processo de mudança organizacional e suas interdependências com os fatores contingenciais internos e externos, de um modo geral, “essa teoria fornece argumentos consistentes que possibilitam uma melhor compreensão dos fatores que levaram determinada empresa a reagir ao ambiente, implementar determinado sistema gerencial ou até mesmo abandoná-lo” (Guerreiro, Pereira, & Rezende, 2006).

A dificuldade dos contadores perceberem sua atividade profissional como empresarial tem levado à informalidade ou deficiência de gestão nas organizações contábeis, e o que se observa em estudos anteriores é que, os contadores enquanto gestores não utilizam ferramentas, técnicas ou métodos de gestão em seus próprios negócios.

A justificativa de realização deste estudo se dá, primeiramente, pela importância destas organizações no mercado, sejam como empregadores e “escolas” de futuros profissionais, como responsáveis pelas informações econômicas e financeiras das empresas

que dão apoio para a tomada de decisão, ou como agentes colaboradores do Fisco com a prestação de inúmeras informações exigidas, porém, que os respectivos gestores, em sua maioria, ainda não despertaram para a importância da gestão de seu negócio.

Justifica-se também pela contribuição teórica da utilização de duas teorias organizacionais como base da investigação das práticas de gestão de custos e mensuração de resultados. Vários estudos, inclusive citados nesta pesquisa, abordaram o tema de gestão e mensuração de custos em organizações contábeis, porém, nenhum destes embasou suas investigações em teorias de base.

Evidencia-se também a contribuição metodológica da pesquisa, com a utilização de abordagem qualitativa no meio contábil, oportunidade de aprendizado e evolução dos métodos, pois conforme afirma Martins (2005), o positivismo virou um símbolo da pesquisa científica na área, a matemática e a estatística aplicadas no teste de hipóteses, passou a ser tão importante, às vezes até mais, quanto o conhecimento contábil. Martins (2005) ainda salienta que as revistas de contabilidade mais conceituadas no Brasil e no mundo, não tem mais lugar para trabalhos que não sejam de natureza positivista.

Esta pesquisa justifica-se ainda pela lacuna de pesquisa identificada, relacionada às práticas de gestão de custos e mensuração de resultados em organizações contábeis, para as quais foi proposta a aplicação do método Custo para Servir, o qual já foi testado e aprovado em outros ramos de atividade, mas não nas organizações analisadas neste estudo de casos.

Outra lacuna é que não foram encontrados estudos que empregaram a Teoria da Contingência para analisar fatores limitadores de utilização de práticas de gestão, apenas para justificar a utilização ou traçar um perfil de gestão, e esta é uma das contribuições desta pesquisa.

Espera-se com a intervenção proposta neste estudo gerar contribuição para gestão de custos, em específico do Custo para Servir, e na mensuração da rentabilidade por cliente nas organizações objeto deste estudo, e que outras organizações similares possam aplicar o método e usufruir dos benefícios apontados pela literatura, demonstrando que pode e deve haver a interação entre teoria e prática.

1.4 ESTRUTURA DO RELATO OU DA DISSERTAÇÃO

Esta dissertação está estruturada em oito capítulos: introdução; referências teóricas e práticas; método e técnicas de pesquisa; contexto da situação-problema; tipo de intervenção e mecanismos adotados; análise e interpretação dos resultados; contribuições para a prática; e considerações finais.

O primeiro capítulo consiste na introdução, onde estão apresentados o problema norteador da pesquisa e os objetivos a serem alcançados com o estudo e, também, a justificativa e contribuição esperada de tal produção.

O capítulo dois aborda as referências teóricas da pesquisa. Para embasamento deste estudo, foi utilizada a Teoria Institucional, com enfoque na Nova Sociologia Institucional, e a Teoria da Contingência, com enfoque em cinco fatores contingências: ambiente, tecnologia, estratégia, estrutura organizacional e tamanho ou porte. Ainda, foram abordados aspectos gerais das organizações contábeis e práticas de gestão de custos e mensuração de resultados, bem como, o método Custo para Servir proposto pelos autores Braithwaite e Samakh (1998), apresentando as necessidades e dificuldades de gerenciamento do Custo para Servir e rentabilidade por cliente, fatores diretamente ligados à estratégia e competitividade destas organizações. Ainda neste capítulo, são apresentados experiências e estudos similares no Brasil e no mundo, que utilizaram as teorias e temas analisados nesta dissertação.

No capítulo três são apresentados os métodos e técnicas utilizados no estudo, sua classificação de acordo com os autores de metodologia, os procedimentos utilizados quanto à coleta dos dados e a elaboração do instrumento de coleta, os procedimentos empregados quanto à análise dos dados, as competências profissionais aplicadas na solução do problema e, ainda, as limitações do método adotado na pesquisa.

O capítulo quatro contempla a contextualização do problema, as principais características do projeto e a descrição e caracterização das organizações estudadas.

O tipo de intervenção proposta e mecanismos que foram adotados estão dispostos no capítulo cinco.

No capítulo seis são apresentadas a análise e interpretação dos dados, e além da descrição dos dados coletados, há a comparação dos resultados com a fundamentação teórica.

O capítulo sete apresenta as contribuições e proposições da pesquisa para as organizações em estudo e para casos semelhantes, descritas de forma detalhada para que se possa realizar e reproduzir a proposta.

E, por fim, o capítulo oito traz as considerações finais da pesquisa, a conclusão do estudo e resposta ao problema exposto.

2 REFERÊNCIAS TEÓRICAS E PRÁTICAS

Neste capítulo são abordadas as teorias de base e conceitos adotados no estudo, com objetivo de evidenciar as variáveis necessárias para elaboração dos instrumentos de coleta de dados e investigação qualitativa.

Buscou-se a literatura relevante com alguns trabalhos seminais, apresentando a evolução histórica das duas teorias e a abordagem dos trabalhos mais recentes, de modo a trazer a discussão atual sobre o tema. No entanto, esta seleção não tem objetivo de esgotar o assunto, mas demonstrar a influência destas teorias nas pesquisas em contabilidade gerencial.

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).

Para Selznick o processo de institucionalização ocorre ao longo do tempo numa organização, e com isso reflete particularidades históricas, estabelecidas por pessoas que ali trabalharam, pelos interesses criados e pela forma como se relacionaram com aquele ambiente (Carvalho, Vieira, & Silva, 2012).

A concepção racionalista, chamada de “velho institucionalismo”, afirma que a ação está subordinada à razão, e que a decisão é uma deliberação consciente dirigida a obter benefício próprio ou alcançar objetivos definidos (Carvalho, Vieira, & Lopes, 1999).

Peter L. Berger e Thomas Luckmann na década de 60, precisamente em 1966, com a publicação de “A construção social da realidade”, trouxeram para a Teoria Institucional uma contribuição especial da sociologia do conhecimento, o chamado construtivismo social. Esse tem seu ponto de partida teórico na instituição como o produto final da institucionalização, definida como a “tipificação recíproca de ações habituadas por tipos de atores” (Berger & Luckmann, 1966, p. 72).

Na década de 70, o movimento denominado “novo institucionalismo” trouxe alterações para a Teoria, com ênfase cognitivista de explicação dos fundamentos da ação social (DiMaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1977).

O aparecimento de estruturas organizacionais formais decorre da incorporação de práticas e procedimentos que prevalecem na organização, independentemente da eficácia proveniente de sua utilização (Meyer & Rowan, 1977). Nesse sentido, numa lógica cultural cognitiva, as organizações adotam mitos sociais. Apoiados nessa lógica, Meyer e Rowan (1977) atentam para uma dimensão cultural, destacando que a racionalidade não é plena, pois todo ser humano possui limitações cognitivas condicionadas pelas crenças e valores que limitam as suas escolhas.

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).

Para Carvalho, Vieira e Silva (2012), algumas organizações ainda são mais suscetíveis a elementos regulativos, como leis e normas estabelecidas em seu âmbito de atuação, e legitimam suas práticas utilizando tais elementos. As leis são obrigatoriedades estabelecidas pelo Estado, têm uma ênfase moral, na qual a legitimação se dá pela adesão a padrões de comportamento definidos, deliberados normalmente pelas profissões e seus órgãos de controle (Carvalho, Vieira, & Silva, 2012). Contudo, a Teoria valoriza as interpretações subjetivas atribuídas pelos indivíduos à realidade ou ambiente em que estão inseridos, que configuram e orientam as ações organizacionais (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.

Entende-se por campo organizacional, o conjunto de organizações que constituem uma área reconhecida institucionalmente, incluindo fornecedores, consumidores, agências

reguladoras e outras que atuem produzindo serviços e produtos similares. Uma vez que, diferentes organizações, no mesmo ramo de negócios, estejam firmadas em um campo estabelecido, tornam-se mais similares umas às outras (DiMaggio & Powell, 2005).

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).

As mudanças organizacionais são processos que tornam as organizações mais homogêneas, mas, não necessariamente mais eficientes. As expectativas que são disseminadas pela sociedade e as pressões exercidas pelo Governo ou por outras instituições acabam por induzirem as empresas a adotarem práticas semelhantes, em reação a estas pressões ambientais, resultando em um processo isomórfico (Duarte & Tavares, 2012).

As abordagens e justificativas para o processo de institucionalização dentro das organizações podem ser agrupadas, segundo a literatura, em três correntes de pensamento: a Velha Economia Institucional (VEI) (*Old Institutional Economics - OIE*), a Nova Economia Institucional (NEI) (*New Institutional Economics – NIE*) e a Nova Sociologia Institucional (NSI) (*New Institutional Sociology – NIS*). Embora cada uma tenha diferentes origens e raízes filosóficas, compartilham um interesse comum pelos temas “instituição” e “mudança institucional” (Guerreiro, Frezatti, Lopes, & Pereira, 2005).

Cunha, Santos e Beuren (2015) expõem resumidamente o foco, principais características e autores de cada corrente de pensamento conforme a Figura 2.

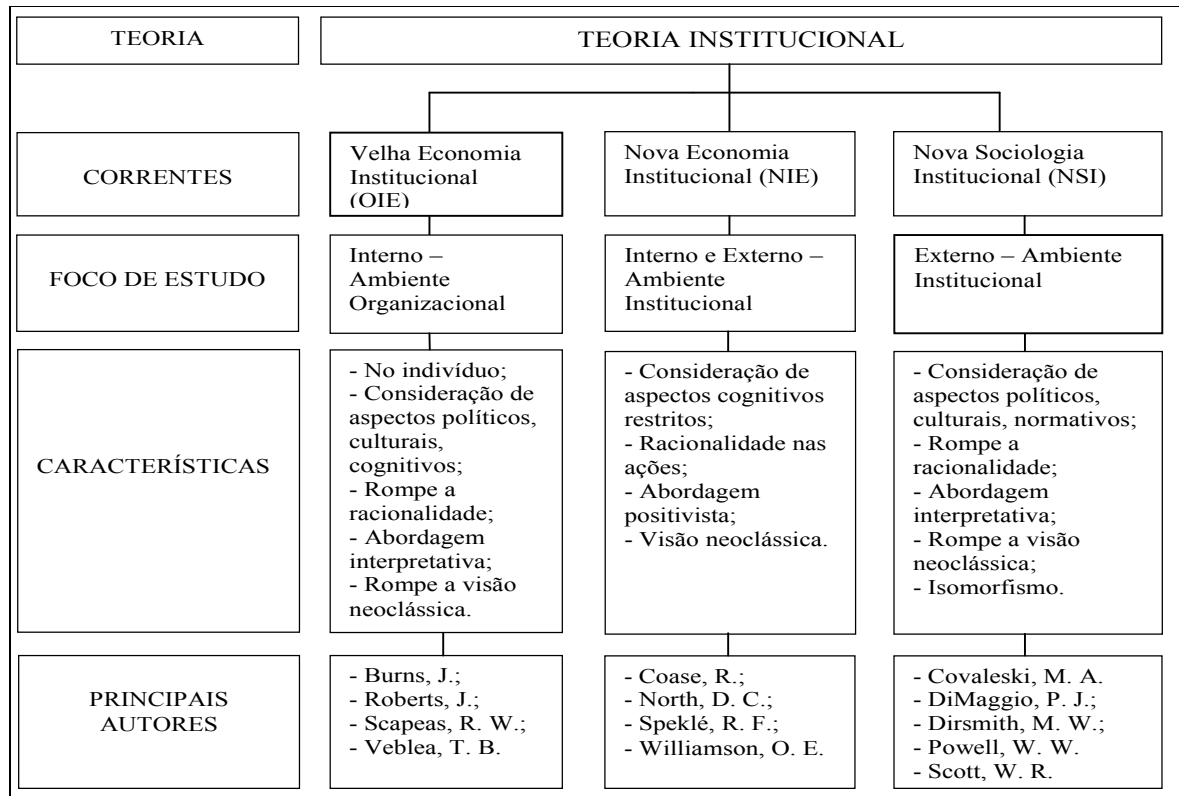


Figura 2 - Correntes de pensamento da Teoria Institucional.

Fonte: Cunha, Santos e Beuren (2015).

A VEI possui foco no ambiente organizacional interno, mais especificamente na relação entre os indivíduos da organização, seus hábitos e rotinas. A NEI se concentra no ambiente institucional interno e externo e tem como foco um conjunto de regras sociais, legais e políticas que estabelecem as bases para a produção, a troca e a distribuição no mercado. E a NSI focaliza o ambiente institucional externo, ou seja, a relação entre as organizações e o ambiente social no qual estas estão inseridas, o comportamento desta frente às pressões dos relacionamentos organizacionais. O ambiente institucional é caracterizado como um elemento central para o entendimento da estratégia das empresas nele inseridas (Cunha, Santos, & Beuren, 2015).

Na sequência para esclarecer um pouco mais sobre estas vertentes teóricas, abordou-se particularmente cada corrente de pensamento da Teoria Institucional aqui mencionada.

2.1.1 Velha Economia Institucional (VEI)

A VEI tem sua origem na tradição institucionalista americana, predominante no século XIX, os autores mais influentes são Thorstein Veblen, John Commons e Wesley Mitchell (Cavalcante, 2014).

A VEI preocupa-se com as instituições que aperfeiçoam as ações e pensamentos individuais dos agentes humanos, procura explicar que o comportamento dos indivíduos com regras, rotinas e instituições, mudança e estabilidade não são coisas independentes (Angonese, 2012).

Robert Scapens e John Burns publicaram em 2000 um artigo intitulado *“Conceptualizing management accounting change: an institutional framework”*, no qual sugerem um quadro teórico, baseado nos preceitos da VEI, para o estudo do processo de mudança da contabilidade de gestão. Procuraram desenvolver um instrumento que permitisse entender “como” e “porquê” os gestores se comportam em relação ao uso da contabilidade gerencial (Burns & Scapens, 2000).

A VEI tem seu foco de análise nas instituições, essencialmente nas chamadas “microinstituições”, que se referem às relações entre indivíduos no interior das organizações (Russo, 2015).

Burns e Scapens (2000) enunciam que a VEI é indicada nas investigações sobre contabilidade e gestão porque tem seu foco nas rotinas organizacionais e na sua institucionalização, para os autores o estudo dos processos de mudança da contabilidade refere-se à alteração de rotinas organizacionais. A VEI permite estudar a forma como as regras e as rotinas evoluem e compreender o processo de mudança da contabilidade (Simões & Rodrigues, 2012).

Na VEI as regras são entendidas como os procedimentos formalizados, ou “a forma como as coisas deveriam ser feitas”, e as rotinas representam os padrões de ação (ou pensamento) que são habitualmente adotados por indivíduos, deste modo, as rotinas podem ser entendidas como os procedimentos em uso, ou “a forma como as coisas são de fato feitas” (Burns & Scapens, 2000).

A repetição de ações e de comportamentos baseados em regras pode transformá-los em rotinas, neste sentido as regras são estabelecidas e, pela sua efetivação, as rotinas emergem. Contudo, não significa que as rotinas traduzam exatamente as regras inicialmente estabelecidas, podem ocorrer alterações durante o processo, por resistência às regras ou erro

de interpretação. No entanto, as rotinas serão reproduzidas ao longo do tempo e transmitidas aos novos membros da organização (Burns & Scapens, 2000).

É relevante observar que a existência de hábitos não exclui a ideia da intencionalidade do comportamento individual, e não significa que hábitos não possam ser modificados. Apesar dos hábitos estarem na esfera pessoal, as rotinas podem envolver um grupo de pessoas e, assim, tornarem-se os principais componentes das instituições (Guerreiro et al., 2005).

Contudo, pode acontecer que as rotinas se instalem sem prévias regras, e que tais rotinas estabelecidas se formalizem em regras, o enquadramento teórico de Burns e Scapens reconhece, por isso, uma inter-relação entre regras e rotinas (Burns & Scapens, 2000).

2.1.2 Nova Economia Institucional (NEI)

As referências mais notáveis da literatura da NEI são Oliver Williamson, Douglass North e Ronald H. Coase (Guerreiro et al., 2005; Simões & Rodrigues, 2012).

A NEI tem as suas origens no trabalho de Oliver Williamson, datado de 1975. Nesta corrente de pensamento apenas os comportamentos racionais e orientados pela eficiência e otimização fundamentam as escolhas e decisões dos atores organizacionais (Simões & Rodrigues, 2012).

Nesta vertente do institucionalismo econômico não há um paradigma uniforme, mas existe uma mistura de diferentes teorias que coletivamente a formam (Soeiro, 2015). Contudo, uma das teorias mais influentes na pesquisa contábil sobre esta corrente é a Teoria dos Custos de Transação Econômica (Coase, 1937).

Para os seguidores de Coase, os custos de transação são menos perceptíveis que os custos de produção, e são um fator importante para o processo de decisão nas empresas (Guerreiro et al., 2005). Na visão da NEI, o custo de transação é a principal motivação para a continuidade das empresas, pois é mais vantajoso financeiramente realizar transações pelas organizações do que individualmente como pessoa (Vailatti, Silva, & Vicente, 2016).

As instituições surgem apenas quando os benefícios que geram excedem os custos necessários à sua criação e manutenção. Por isso, os pesquisadores que adotam esta perspectiva teórica descrevem a contabilidade e a gestão como uma forma de minimizar custos e aumentar a eficiência (Simões & Rodrigues, 2012).

A NEI está preocupada com os custos de transações econômicas (Angonese, 2012; Reis, 2008), e pode atrair a atenção para os fatores econômicos que auxiliam a aperfeiçoar a estrutura da organização e suas práticas de contabilidade gerencial.

No entanto, esta vertente atenta apenas ao resultado final da mudança (aquilo que se faz agora) e ignora o processo e a dinâmica desta (como e porquê as coisas se fazem desta forma), não considera as pressões internas capazes de influenciar as práticas dentro da organização (Simões & Rodrigues, 2012).

Como afirmam Guerreiro et al. (2005), o cerne desta perspectiva é o ambiente institucional como um conjunto de regras sociais, legais e políticas que estabelecem as bases para a produção, a troca e a distribuição. Tal ambiente é caracterizado como um componente principal para o entendimento da evolução e da estratégia das organizações nele inseridas. O ambiente institucional exerce uma grande influência no comportamento das organizações econômicas, que podem ser consideradas como grupos envolvidos por um propósito comum de alcançar seus objetivos por meio das transações com o mercado (Guerreiro et al., 2005).

2.1.3 Nova Sociologia Institucional (NSI)

A NSI nasceu em oposição à perspectiva positivista, e os trabalhos pioneiros foram de Meyer e Rowan, em 1977, e de DiMaggio e Powell, em 1983. Esta perspectiva da Teoria direciona sua atenção para as instituições externas do ambiente organizacional, que influenciam as estruturas e os sistemas organizacionais (Simões & Rodrigues, 2012).

Autores, como Scott (1987) e DiMaggio e Powel (2005), afirmam que o desenvolvimento desta perspectiva se deu com a aplicação da Teoria dos Sistemas Abertos aos estudos organizacionais. Desta forma, foi reconhecida a importância que o campo tem na definição das estruturas e práticas das organizações (Soeiro, 2015).

A NSI preocupa-se com as instituições presentes no ambiente organizacional e questiona os motivos que levam as organizações a parecerem similares, bem como, quais são os processos e pressões que aperfeiçoam as organizações (Angonese, 2012).

A vertente NSI (Dimaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1977; Scott, 1987; Zucker, 1987) evidencia as organizações dentro de uma grande rede de relacionamentos e sistemas culturais. O ambiente institucional tanto influencia o relacionamento das organizações com o mercado, quanto suas crenças, normas e tradições também (Soeiro,

2015). Ainda conforme Guerreiro et al. (2005), o ambiente institucional é caracterizado pela elaboração de regras, práticas, crenças e requerimentos normativos aos quais as organizações precisam se adaptar para receber apoio e legitimidade. Ao adotar os comportamentos percebidos pela sociedade como corretos, as organizações procuram conferir legitimidade às suas ações (Simões & Rodrigues, 2012).

Conforme afirma Russo (2015), há duas linhas de pesquisa na NSI baseando-se na classificação dos autores Barley e Tolbert de 1997. A primeira associada às interpretações dos pesquisadores Zucker, Meyer e Rowan, que estão relacionadas a uma visão mais mecanicista e determinista do processo de institucionalização, regras como padrões sociais de ações organizadas, inseridas em estruturas formais e propostas a atores específicos. A segunda está vinculada a interpretação de DiMaggio e Powell, que considera a formação de campos organizacionais oriundos de estruturas de dominação e forças isomórficas, o que levam as organizações a se assemelham nestes campos (Russo, 2015).

DiMaggio e Powell (2005) observam que a competição, considerada uma das causas motivadoras de mudança nas organizações, colabora para que estas sejam cada vez mais parecidas umas com as outras, mesmo com origens, propósitos ou estratégias distintas, podem levar a formação de novos campos organizacionais, e em um novo campo de forças passam a atuar no sentido da homogeneização.

Para Burns e Scapens (2000), esta vertente teórica concentra-se em analisar os efeitos das instituições externas às organizacionais em suas práticas contábeis e de gestão. E tem sido utilizada para explicar a estabilidade e processos de mudança da contabilidade gerencial (Oyadomari, Cardoso, Mendonça Neto, & Lima, 2008).

A NSI assume que as organizações que operam em condições similares, são sujeitas às pressões externas que refletem aquilo que se admite como sendo o comportamento adequado, incluindo a escolha e a forma como se estruturaram e os procedimentos internos, refletindo normas, mitos e regras prevalecentes no ambiente em que está inserida (DiMaggio & Powell, 2005).

As organizações adotam comportamentos de acordo com as pressões externas, o que por um lado garante legitimidade, bem como, os recursos e sobrevivência, por outro, o ambiente lhes transmite culturas e crenças institucionalizadas e assumidas como garantidas (Simões & Rodrigues, 2012).

Meyer e Rowan (1977) identificaram três características associadas às organizações que adotam estratégias para legitimar as suas decisões e comportamentos: (1) a organização está mais preocupada com as estratégias de legitimação externa e interna, do que com os

critérios de eficiência; (2) a organização adota comportamentos cerimoniais para mostrar racionalidade; (3) a turbulência organizacional é reduzida e a estabilidade reforçada, como resultado da sua dependência e aceitação das instituições externas. Se as organizações não adotam as regras institucionalizadas pelo ambiente externo, ou se as suas práticas não refletem “a forma certa de fazer as coisas”, poderão ser acusadas de adotarem estratégias irracionais ou desnecessárias (Simões & Rodrigues, 2012).

As mudanças estruturais nas organizações parecem cada vez menos impulsionadas pela concorrência ou pela necessidade de eficiência, ao invés disso, a burocratização e outras formas de mudança organizacional ocorrem como o resultado de processos que tornam as organizações mais similares, porém, sem torná-las mais eficientes (DiMaggio & Powell, 2005). O principal conceito da NSI relevante à contabilidade gerencial é a noção de isomorfismo, que corresponde à tendência que as organizações possuem em se assemelharem em decorrência de pressões relacionadas ao ambiente externo (Vailatti, Silva, & Vicente, 2016).

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. Tais mecanismos são descritos detalhadamente no tópico a seguir.

2.1.3.1 Isomorfismo

A literatura apresenta dois tipos de isomorfismo: o competitivo e o institucional.

O primeiro envolve o uso de práticas com base nos benefícios obtidos em termos de eficiência e, ocorre quando a competitividade do mercado obriga as organizações a adotarem uma “forma certa de fazer as coisas” (Simões & Rodrigues, 2012).

Como exemplo de autores que abordam o isomorfismo competitivo, DiMaggio e Powell (2005) apontam Hannan e Freeman, em 1977, os quais supõem uma racionalidade sistêmica e enfatizam a competição no mercado, a mudança de nichos e medidas de adequação. DiMaggio e Powell (2005) frisam que essa perspectiva de isomorfismo é compatível com campos organizacionais em que a competição é livre e aberta.

Em contraposição, o isomorfismo institucional considera que as organizações não concorrem somente por recursos e clientes, mas também por poder político, legitimação

institucional, adequação social e adequação econômica (DiMaggio & Powell, 2005). Os autores ainda argumentam que o isomorfismo institucional é a razão dominante pela qual as organizações tomam determinadas formas, as forças motoras que levam à racionalização e à burocratização se baseiam em uma economia capitalista de mercado, tendo a burocratização como uma “jaula de ferro” em que a humanidade se vê confinada.

DiMaggio e Powell (2005) apresentam três mecanismos que fomentam isomorfismo institucional: a) coercitivo, derivado de influências políticas, b) mimético, oriundo da imitação organizacional diante da incerteza ambiental, e c) normativo, derivado, principalmente, de aspectos da profissionalização, como normas, regulamentos e métodos de trabalho.

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 ideias 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).

O isomorfismo normativo resulta do papel desempenhado por determinadas profissões, na divulgação de orientações que influenciam o comportamento organizacional. Este processo é suportado pela legitimidade conferida pela qualificação profissional e pelo desenvolvimento de redes profissionais que atravessam as organizações (Simões & Rodrigues, 2012).

Segundo DiMaggio e Powell (2005), essa distinção entre os três tipos de isomorfismo é analítica, visto que esses três mecanismos não são empiricamente distintos, haja vista que ocorrem concomitantemente, interferindo na ocorrência de isomorfismo.

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 ao longo 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).

Esta perspectiva da Teoria Institucional entende a estrutura organizacional não como um processo racional, e sim, como processo derivado das pressões tanto externas como internas, que com o tempo levam as organizações a se parecerem umas com as outras. Desta forma, as escolhas estratégicas ou as intenções de controle seriam originadas na ordem institucional na qual uma organização está inserida (Rossetto & Rossetto, 2005).

Nesta pesquisa foi utilizada a vertente da NSI sob enfoque do isomorfismo institucional, proposto pelos autores DiMaggio e Powell (1983; 2005).

Cunha, Santos e Beuren (2015) afirmam que a vertente teórica NSI 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.

A compreensão do processo de institucionalização de práticas de gestão pode ser mais eficiente quando a análise contempla também os fatores contingentes do ambiente no qual as organizações estão inseridas (Guerreiro, Pereira, & Rezende, 2006; Brandt, 2010). Para verificar a interdependência entre o ambiente e a institucionalização de práticas nas organizações, são apresentados a seguir os fatores da Teoria da Contingência.

2.2 TEORIA DA CONTINGÊNCIA

Ao final da década de 40, com o despontar da Teoria Comportamental, pesquisadores passaram a adotar metodologias de pesquisa descritivas e explicativas, deixando um pouco de lado as metodologias normativas e prescritivas adotadas até então em teorias anteriores (Guerra, 2007). Observou-se uma mudança de paradigma na literatura, que antes era indicar

como a empresa e seus integrantes deveriam se organizar e passou a descrever como os fatos realmente ocorrem no processo de organização (Guerra, 2007).

Seguindo esta abordagem, na década de 50, pesquisas empíricas iniciaram investigações dos “[...] processos estruturais adotados pelas organizações à luz da visão sistêmica, ou seja, considerando o ambiente externo no qual estariam inseridas” (Guerra, 2007, p.20).

Os estudos pioneiros da Teoria Contingencial foram os de Joan Woodward (1965), Tom Burns e George M. Stalker (1961), Alfred Du Pont Chandler Jr. (1962), James David Thompson (1967), Paul Roger Lawrence e Jay Lorsch (1967), os quais buscavam entender como as variáveis contingenciais impactam a estrutura organizacional (Guerra, 2007; Aguiar & Frezatti, 2007; Espejo, 2008; Junqueira, 2010).

O trabalho de Joan Woodward (1965) além de abordar os fatores contingenciais nas organizações, analisaram as relações entre a tecnologia e a estrutura organizacional (Espejo, 2008; Junqueira, 2010). A autora coordenou em 1965 um estudo com mais de 100 empresas britânicas e as agrupou em três grupos: produção unitária, em massa ou automatizada, e identificou que as mais bem sucedidas em cada grupo de tecnologia utilizada na produção compartilhavam características estruturais semelhantes no grupo e divergentes entre eles (Guerra, 2007; Espejo, 2008), ou seja, a adequação entre estrutura e a tecnologia interfere diretamente no desempenho das organizações (Junqueira, 2010).

Tom Burns e George M. Stalker apresentaram em 1961, um trabalho realizado com aproximadamente vinte indústrias eletrônicas inglesas e escocesas, nas quais aplicaram entrevistas em profundidade com os principais executivos, na busca por entender a relação entre a estrutura organizacional e o ambiente externo destas empresas (Guerra, 2007; Espejo, 2008; Junqueira, 2010). Os resultados desta pesquisa apontaram que, quando uma organização está em um ambiente estável, a estrutura mecanicista é mais eficaz, e quando está em um ambiente dinâmico, a estrutura orgânica torna-se necessária devido a problemas que não podem ser distribuídos entre atores em uma hierarquia (Burns & Stalker, 1961).

A estrutura mecanicista é burocrática, baseada em hierarquia e organograma, com divisão específica de trabalho e cargos, obrigações e poderes atribuídos a cada função, a administração é de forma vertical e as decisões são centralizadas na cúpula da organização. Já a estrutura orgânica é flexível, com pouca divisão de trabalho, decisões descentralizadas e a execução das atividades se dá por meio do conhecimento da empresa como um todo (Burns & Stalker, 1961).

A pesquisa de Alfred Du Pont Chandler Jr., publicada em 1962, foi desenvolvida nos Estados Unidos, num primeiro momento em 100 empresas norte-americanas, posteriormente, focou-se no estudo de caso de quatro grandes corporações, e analisou o processo histórico de mudanças estruturais nessas organizações. O estudo identificou que as mudanças na estrutura organizacional são ajustadas à estratégia corporativa para atender as demandas do mercado (Guerra, 2007; Espejo, 2008; Junqueira, 2010). O estudo buscou demonstrar que a estratégia adotada frente ao mercado é um fator determinante na estrutura organizacional (Chandler, 1962).

James David Thompson publicou sua pesquisa em 1967, e constatou que “[...] a tarefa e a tecnologia são os principais fatores contingenciais que influenciam a estrutura organizacional” (Junqueira, 2010). Thompson apresenta a tecnologia como importante variável, na qual, a padronização e as rotinas de processos são destaques, e as tarefas são realizadas isoladamente, sequencialmente ou de forma recíproca, sendo que a incerteza dessas tarefas deve ser afastada do processo decisório por meio de análise do ambiente (Gafuri, 2016). Junqueira (2010) relata que, provavelmente, Thompson foi o primeiro pesquisador a utilizar-se de estudos anteriores para construir bases da Teoria da Contingência. Nas conclusões do estudo, Thompson indica que a tecnologia e o ambiente são as principais fontes de incerteza, e que as diferenças entre tais fatores interferem na estrutura, estratégia e processos de decisão das organizações (Junqueira, 2010).

O estudo de Lawrence e Lorsch, divulgado em 1967, foi o primeiro a utilizar o termo Teoria da Contingência, e analisou a relação entre o ambiente externo e alguns elementos da estrutura interna de dez organizações de três setores distintos: containers, alimentação e plástico (Guerra, 2007; Espejo, 2008). Neste estudo, constataram que a diferenciação e integração entre as organizações são decorrentes da estabilidade ou dinâmica do mercado em que atuam. Em ambientes estáveis, há menor grau de diferenciação e menor necessidade de integração, já em ambientes dinâmicos há maior grau de diferenciação, e a estrutura organizacional é mais integrativa (Guerra, 2007; Junqueira, 2010; Oliveira, 2012).

Lawrence e Lorsch (1967) definem diferenciação como a diferença de orientação cognitiva e emocional entre gestores em departamentos distintos, e integração como a qualidade da relação de cooperação que existe entre departamentos, situação que pode ocorrer por demandas ambientais para alcançar unidade de esforços. Em suas conclusões os autores identificaram que empresas menos eficientes em cada ambiente analisado, apresentavam dificuldades para estabelecer em sua estrutura organizacional o grau requerido de

diferenciação e/ou integração, enquanto as que apresentavam melhor desempenho estavam com as estruturas adequadas ao ambiente (Junqueira, 2010).

Estes estudos impulsionaram a aplicação da Teoria da Contingência na análise do processo de estratégia e indicaram que as organizações precisam adaptar sua estrutura ao seu ambiente e tecnologia para ter continuidade e eficácia organizacional (Aguiar & Frezatti, 2007).

A Teoria da Contingência parte do princípio de que as condições do ambiente é que causam as transformações internas nas organizações, dessa forma negando os conceitos das teorias anteriores, que afirmavam existir uma melhor forma de se organizar (*the best way*) aplicada a qualquer tipo de empresa. Para a Teoria Contingencial, a melhor forma de se organizar depende das características situacionais pelas quais a organização passa (Guerra, 2007; Junqueira, 2010).

As pesquisas empíricas da área têm buscado mensurar os níveis de adequação entre os contextos ambientais e estruturas internas das organizações, utilizando a premissa de que quanto maior a adequação entre estes dois fatores melhor será o desempenho (Guerra, 2007).

Para Guerra (2007, p.57), a proposta da teoria é que “[...] para cada conjunto de fatores contingenciais e organizacionais, haverá um sistema de contabilidade adequado que, se estiverem corretamente encaixados, contribuirão para o desempenho da empresa”. Fatores contingenciais como ambiente, estratégia, estrutura e tamanho das empresas são variáveis que influenciam a escolha e o uso de práticas contábeis (Mantovani, 2012).

Na visão da abordagem contingencial existem contingências fundamentais para o estudo das organizações, contingências situacionais que abrangem tanto elementos externos ou ambientais, quanto internos ou organizacionais (Guerra, 2007). Estas são agrupadas em cinco fatores: ambiente, tecnologia, estratégia, estrutura e tamanho ou porte.

Camacho (2010) apresenta a evolução das pesquisas que utilizaram a Teoria para analisar fatores contingenciais internos e externos de 1961 a 2008, conforme Figura 3:

AUTORES	VARIÁVEIS DEPENDENTES	VARIÁVEIS INDEPENDENTES
Burns & Stalker (1961)	Estrutura organizacional	Ambiente
Chandler (1962)	Estrutura organizacional	Estratégia
Woodward (1965)	Estrutura organizacional	Tecnologia
Lawrence & Lorsch (1967)	Estrutura organizacional em termos de diferenciação e integração	Ambiente

AUTORES	VARIÁVEIS DEPENDENTES	VARIÁVEIS INDEPENDENTES
Khandwalla (1972)	Controles gerenciais: Custeio-Padrão, Auditoria Interna, Taxa Interna de Retorno (TIR) e Valor presente na avaliação de investimentos	Variáveis ambientais: competitividade de preço: competitividade mercadológica (promoção e distribuição), competitividade em qualidade e variedade de produtos
Perrow (1972)	Estrutura organizacional	Ambiente (órgãos regulatórios) e tecnologia (artesanal, rotineira, não-rotineira e tecnologia de engenharia)
Galbraith (1973)	Sistema de Informações Gerenciais	Incerteza das tarefas
Burns & Waterhouse (1975) apud Otley (1980)	Controles orçamentários	Contexto organizacional (origem, tamanho, tecnologia) e Estrutura organizacional (centralização, autonomia e níveis de estruturação das atividades)
Thompson (1976)	Estrutura organizacional	Ambiente e tecnologia
Gordon & Miller (1976)	Sistema de Informações Contábeis	Ambiente externo, estrutura organizacional, estilo de tomada de decisões
Hayes (1977)	Desempenho das unidades de negócios	Ambiente, Interdependência entre departamentos, fatores internos (natureza da tarefa, tipo de pessoas, relacionamento interpessoal e habilidade de mensurar e quantificar funções) e orçamento empresarial
Waterhouse & Tiessen (1978)*	Estrutura organizacional	Ambiente e Tecnologia
Waterhouse & Tiessen (1978)*	Sistema de Contabilidade Gerencial	Estrutura organizacional
Milles & Snow (1978)	Sistema de Contabilidade Gerencial	Estratégia
Merchant (1984)	Formalização do uso do orçamento	Porte, diversidade da organização e grau de automação do processo produtivo
Gordon & Narayanan (1984)	Estrutura organizacional e Sistemas de informações	Ambiente (incerteza ambiental percebida)
Chenhall e Morris (1986)	<i>Design</i> do Sistema de Contabilidade Gerencial	Ambiente (incerteza ambiental percebida), descentralização, interdependência organizacional
Chenhall & Langfield-Smith (1998)	Performance organizacional	Prioridades estratégicas, técnicas gerenciais, práticas de contabilidade gerencial.
Hoque & James (2000)	Desempenho organizacional	Estágio do ciclo de vida do produto, posição de mercado e uso do <i>Balanced Scorecard</i> (BSC)
Hadma & Lääts (2002)	Práticas contábeis gerenciais: gerenciamento de custos, orçamento, controle etc	Fatores externos: ambiente de negócios, ambiente contábil: Ftores internos: aspectos organizacionais, tecnologia, estratégia
Baines & Langfield-Smith (2003)	Desempenho organizacional	Ambiente, tecnologia, estratégia, estrutura organizacional, práticas de contabilidade gerencial avançadas, informações contábeis gerenciais não financeiras
Chenhall (2003)	Sistema de controle gerencial	Estratégia, estrutura organizacional e ambiente
Pizzini (2006)	Performance financeira	Crença dos administradores sobre a relevância e utilidade dos dados de custos, <i>design</i> do sistema de custos
Guerra (2007)	Desempenho organizacional	Atributos do Sistema de Informações Gerenciais (SIG), ambiente, tecnologia, estrutura, estratégia
Hyvönen (2008)	Desempenho organizacional	Contabilidade gerencial, sistemas de

AUTORES	VARIÁVEIS DEPENDENTES	VARIÁVEIS INDEPENDENTES
		controle, estratégia, tecnologia de informação e tecnologia de manufatura
Espejo (2008)	Desempenho organizacional	Incerteza ambiental percebida, tecnologia, estrutura, estratégia, porte organizacional

Figura 3 - Pesquisas com abordagem Contingencial e fatores analisados, 1961 a 2008.

Fonte: Camacho (2010).

Os fatores contingenciais que foram analisados nesta pesquisa são: ambiente, tecnologia, estratégia, estrutura organizacional e tamanho/porte, os quais foram analisados nas pesquisas de contabilidade gerencial (Guerra, 2007; Espejo, 2008; Camacho, 2010; Mantovani, 2012; Leite, 2013; Gafuri, 2016). Tais fatores estão descritos individualmente nos tópicos consecutivos.

2.2.1 Fator contingencial Ambiente

A pesquisa de Burns e Stalker (1961) foi a primeira a apontar relação entre os fatores contingenciais: ambiente e estrutura organizacional.

Para Junqueira (2010) a maior contribuição do estudo de Burns e Stalker (1961) está na compreensão de que ambientes diferentes demandam estruturas organizacionais diferentes, a organização deve adaptar-se às condições ambientais em que está inserida e, aparentemente, as que se adaptarem com mais rapidez terão maiores chances de sucesso.

No resultado do estudo de Burns e Stalker (1961) as organizações que operam em ambientes mais estáveis apresentam maior especialização em suas tarefas, os controles são formais e as decisões centralizadas, a estrutura possui hierarquização e é verticalizada, denominada pelos autores de estrutura mecanicista (Camacho, 2010).

Já as organizações que operam em ambientes mais instáveis ou dinâmicos, apresentam baixo grau de especialização de tarefas, os controles são informais e a estrutura e decisões são horizontalizadas, ou seja, há maior delegação de tarefas, recebem a denominação de estrutura orgânica (Camacho, 2010).

O fator contingencial ambiente é considerado externo à organização. Burns e Stalker (1961) trataram o fator ambiente em seu aspecto de incerteza e sua influência sobre a estrutura organizacional (outro fator contingencial). Outros autores como Khandwalla (1972) e

Mintzberg (1979) ampliaram o conceito de ambiente tratando de aspectos como estabilidade, hostilidade, diversidade de produtos e/ou clientes e complexidade (Gafuri, 2016).

Na Figura 4 pode ser observado o constructo proposto por Mintzberg (1979) com as variáveis para análise do fator contingencial ambiente.

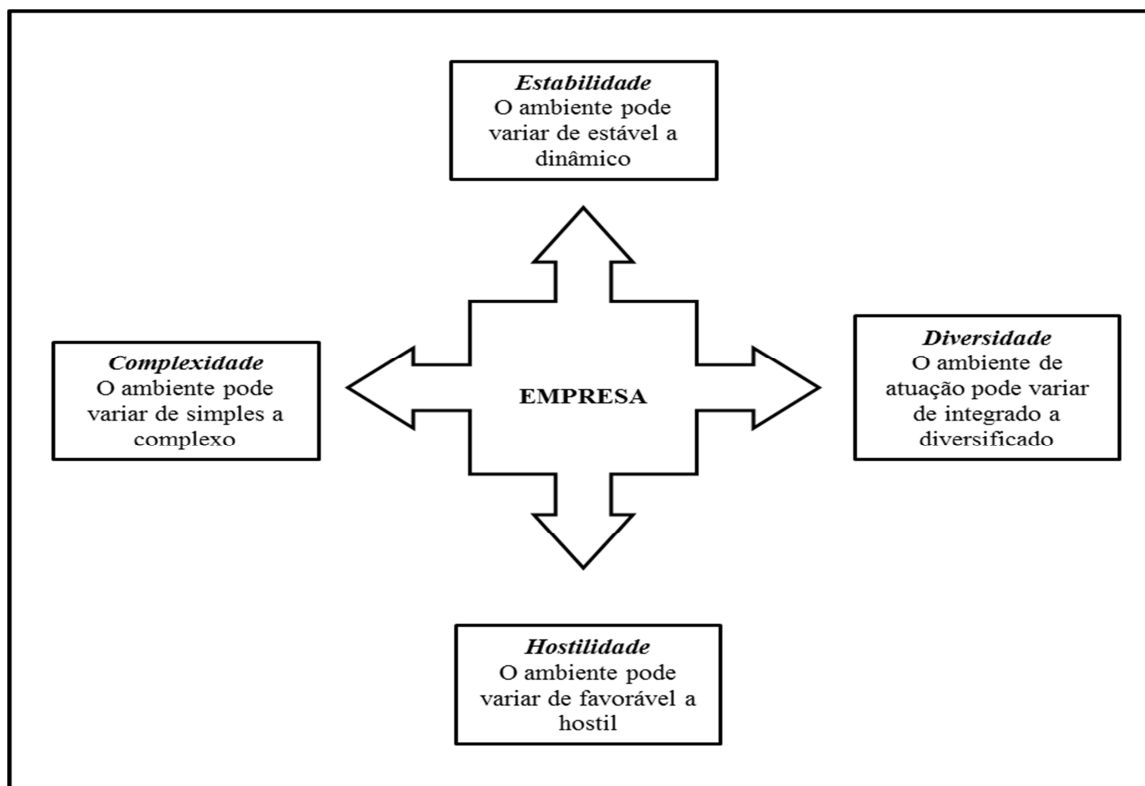


Figura 4 - Variáveis ambientais.

Fonte: Mintzberg (1979).

Neste estudo foram consideradas as variáveis estabilidade, complexidade, hostilidade e diversidade para mensurar as influências do fator contingencial ambiente como limitador da utilização de determinadas práticas de gestão de custos e mensuração de resultados pelas organizações contábeis. Conforme Mintzberg (1979) as variáveis ambientais apresentam as seguintes características:

1. Estabilidade: incerteza, previsibilidade e turbulência são termos ligados ao dinamismo ambiental. O ambiente pode variar de estável a dinâmico, em que quanto mais mudanças ocorrem de forma inesperada, sem um padrão estabelecido, mais dinâmico é considerado o ambiente. E quando as atitudes da concorrência, as tecnologias e preferências dos clientes forem previsíveis, é considerado um ambiente estável (Junqueira, 2010; Gafuri, 2016).
2. Complexidade: o ambiente pode variar de simples a complexo, em que quanto maior a necessidade de utilização de conhecimentos sofisticados a respeito de

produtos, clientes e fornecedores, mais complexo se caracteriza o ambiente. E quanto mais racionalizados ou divididos em partes de fácil compreensão os conhecimentos, mais simples (ou menos complexo) será o ambiente (Junqueira, 2010; Gafuri, 2016).

3. Diversidade de mercado: as organizações podem ser similares ou diferenciadas, em que quanto maior a heterogeneidade quanto aos clientes, produtos e serviços oferecidos, mais diversificada será a organização (Junqueira, 2010; Gafuri, 2016).
4. Hostilidade: o ambiente pode variar de favorável a hostil, em que quanto maior a influência dos concorrentes nos resultados das demais organizações, mais hostil será o ambiente. Tal influência nos resultados pode se dar por escassez de recursos, regulamentações políticas e legais, ou ainda, dificuldades de crédito (Junqueira, 2010; Gafuri, 2016).

2.2.2 Fator contingencial Tecnologia

Em seu estudo, Woodward (1965) analisou o fator tecnologia em relação à estrutura organizacional, e constatou que quando a tecnologia é utilizada em menor grau e de modo simples, a organização tende a ser menos formal e sua estrutura orgânica, e quando há o emprego acentuado de tecnologia, a organização apresenta um nível maior de formalidade e sua estrutura é mecanicista.

O fator contingencial tecnologia, é comumente estudado como tecnologia da informação e tecnologia aplicada à manufatura (Junqueira, 2010). Nesta pesquisa, este fator foi analisado sob a dimensão tecnologia da informação, devido às organizações objeto de estudo serem prestadoras de serviços.

Quanto à tecnologia, Chenhall (2003) afirma que quanto mais padronizados e automatizados os processos em uma organização, maior a formalidade e confiabilidade dos controles. Para o autor, um processo operacional, uma forma na qual as empresas desenvolvem suas tarefas e/ou serviços com auxílio de máquinas, ferramentas, softwares, pessoas e seus conhecimentos, tudo isso é considerado tecnologia.

Para Guerra (2007), a tecnologia é um fator contingencial interno, pois pode ser responsável pelo aumento da eficiência nos processos de transformação e acabamento do

produto. Contudo, a intensidade da utilização da tecnologia e agregação ao produto (ou serviço) é de escolha das organizações.

Espejo (2008) e Junqueira (2010) destacam a importância da análise da tecnologia em relação à informação, mensurando e gerenciando banco de dados, relacionamentos com clientes e fornecedores.

Hyvönen (2007) apresenta como variáveis para esse constructo: troca de informações eletrônicas, gerenciamento da cadeia de suprimentos, armazenamento de dados, gerenciamento da relação com o cliente e comércio eletrônico. Beuren e Fiorentin (2014) utilizaram as mesmas variáveis na pesquisa em que objetivaram verificar se os fatores contingenciais influenciam os atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial em empresas têxteis do estado do Rio Grande do Sul, e acrescentaram mais duas variáveis: softwares integrados entre áreas funcionais da empresa e gerenciamento de qualidade total.

Com base na pesquisa de Hyvönen (2007), este estudo analisou as seguintes variáveis quanto ao fator tecnologia da informação: gestão do relacionamento com clientes (*Customer Relationship Management* - CRM) e armazenamento de dados, e acrescentou-se a variável padronização de processos ou tarefas com base em Chenhall (2003).

As variáveis do fator contingencial tecnologia apresentam as seguintes características:

1. Gestão do relacionamento com clientes (CRM): é a combinação do marketing de relacionamento que objetiva atrair e reter clientes com um relacionamento estável e duradouro, com a infraestrutura da tecnologia da informação, que fornece recursos integrados de informática e telecomunicações (Xavier & Dornelas, 2006). Consiste em adotar uma gestão com foco no cliente subsidiada pela tecnologia, o que pode gerar impacto nas organizações quanto aos processos, quanto ao comportamento dos envolvidos no contato com os clientes e na tomada de decisão.
2. Armazenamento de dados: destaca-se a importância da análise da tecnologia mensurando e gerenciando banco de dados (Junqueira, 2010), que são base para geração de informações para contabilidade gerencial, tomada de decisões e estratégias.
3. Padronização de processos ou tarefas: pesquisas contingenciais consideram a tecnologia quanto ao nível de rotina dos processos. Para analisar sua influência na organização observa-se que quanto maior a padronização e automatização dos processos, maior o grau de rotina (Guerra, 2007). Quanto mais

padronizados e automatizados os processos em uma organização, maior a confiabilidade dos controles (Chenhall, 2003).

2.2.3 Fator contingencial Estratégia

A contribuição de Chandler (1962) para a teoria da Contingência está na relação que identificou entre os fatores estrutura e estratégia, na qual, a primeira provém em função da segunda, ou seja, a estratégia adotada pela organização impacta na estrutura dela.

A estratégia é um fator contingencial interno por ser controlável pela empresa, no qual o objetivo é a conquista de vantagem competitiva em relação aos concorrentes (Espejo, 2008).

Porter (1986) classifica as estratégias em liderança de custo, diferenciação e enfoque, sendo este último com duas variantes: enfoque no custo ou na diferenciação. Essas estratégias são chamadas de genéricas pela literatura, pois podem ser seguidas por empresas de qualquer tipo ou tamanho (Mantovani, 2012).

As características de cada tipo de estratégia conforme a classificação de Porter (1986):

1. Liderança de custo: é a busca de redução de custos na produção e comercialização, com mais eficiência que os concorrentes. Essa liderança pode exigir reinvestimentos em equipamentos e instalações para buscar ainda mais a redução de custos (Espejo, 2008; Junqueira, 2010).
2. Diferenciação: é a estratégia que objetiva que os clientes percebam os produtos ou serviços da organização como únicos, ou seja, diferentes dos oferecidos pela concorrência (Espejo, 2008; Junqueira, 2010).
3. Enfoque: é a estratégia indicada quando no escopo competitivo há um alvo estreito, ou seja, pode adotar para determinado mix de produtos ou nicho de mercado uma das duas estratégias citadas anteriormente, e manter-se com outros demais. O ponto central é que as duas estratégias podem ser adotadas juntas (Junqueira, 2010).

Espejo (2008), alerta que adotar a estratégia de diferenciação não consiste em descuidar os controles de custos, embora essa não seja a prioridade nas diretrizes da empresa que adota este tipo de estratégia.

Neste estudo foi adotada a classificação de Porter (1986) para análise do fator estratégia, e seguindo o estudo de Espejo (2008) as variáveis investigadas nas organizações

contábeis foram: ênfase na busca da alta qualidade do produto/serviço, muito maior do que a da concorrência; oferta de suporte ao cliente do produto/serviço; desenvolvimento de características únicas do produto/serviço; busca de uma imagem da marca muito melhor do que a da concorrência e, busca por preço de venda muito menor do que o da concorrência.

2.2.4 Fator contingencial Estrutura organizacional

A estrutura organizacional representa a atribuição formal de papéis para os membros da organização, ou determinação de tarefas para grupos, para assegurar que as atividades da organização sejam cumpridas (Chenhall, 2003).

Para Espejo (2008) a estrutura relacionada ao grau de descentralização é comumente aceita pelos pesquisadores da área contábil, onde se justifica a investigação de estrutura amparada em Burns e Stalker (1961), que a divide em mecanicista (centralizadas) e orgânica (descentralizadas).

CARACTERÍSTICAS	ESTRUTURA MECANICISTA	ESTRUTURA ORGÂNICA
Autoridade	Baseada na hierarquia e no comando.	Baseada no conhecimento e na consulta.
Desenho de Cargos e Tarefas	Definitivo. Cargos estáveis e definidos. Ocupantes especialistas.	Provisório. Cargos mutáveis, redefinidos constantemente.
Processo Decisorial	Decisões centralizadas na cúpula da organização.	Decisões descentralizadas <i>ad hoc</i> (aqui e agora)
Comunicações	Quase sempre verticais. Formal.	Quase sempre horizontais. Informais.
Princípios Predominam	Princípios gerais da Teoria Clássica	Aspectos democráticos da Teoria das relações Humanas.
Objetivo	Eficiência de produção	Criatividade e Inovação.
Tarefas	Simple e repetitivas	Únicas e Complexas.
Relacionamento	Coordenação centralizada	Elevada interdependência.
Confiabilidade em	Regras e regulamentos formalizados por escrito e impostos pela empresa.	Pessoas e comunicações informais entre as pessoas.

Figura 5 - Características das estruturas mecanicista e orgânica.

Fonte: Chiavenato (2003, p.507).

Neste estudo foi utilizada a classificação de Burns e Stalker (1961) de estrutura mecanicista à orgânica, conforme demonstrado na Figura 5, as variáveis analisadas foram as mesmas do estudo de Guerra (2007), exceto a característica “princípios predominam”, por não ser relevante para o estudo.

2.2.5 Fator contingencial Tamanho ou porte

Poucas pesquisas na área de contabilidade gerencial abordam o tamanho/porte das organizações como fator contingencial. E quando esse é utilizado, os estudos geralmente analisam grandes empresas, com a justificativa de que estas adotam práticas de gestão e possuem um sistema de controle mais formal (Leite, 2013).

Espejo (2008) apresenta o porte organizacional como outro fator contingencial interno à organização, que pode ser mensurado pelo número de funcionários ou faturamento operacional bruto anual. Em seu estudo, Espejo (2008) adotou a classificação de porte do BNDES – Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social. Já Mantovani (2012) adotou para o constructo tamanho ou porte, as variáveis: faturamento líquido e número de empregados.

Neste estudo foi considerado como variável para determinação do porte: o faturamento bruto anual e o número de colaboradores.

A Lei Complementar nº 123/2006 que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, em seu artigo 3º define microempresa como aquela que auferir no ano calendário receita bruta igual ou inferior a R\$360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), e empresa de pequeno porte a que auferir receita bruta superior ao estabelecido para microempresa e inferior a R\$3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). Já está aprovada uma alteração da referida lei para o aumento do limite de receita bruta de empresa de pequeno porte para R\$4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais), a qual produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro de 2018.

Conforme a Lei nº 11.638/2007, em seu artigo 3º, é considerada sociedade de grande porte as empresas que no exercício social anterior tiveram receita bruta anual superior a R\$300.000.000,00 (trezentos milhões de reais), ou ativo total superior a R\$240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais).

Estabeleceu-se como critério para as empresas de médio porte, o limite de receita bruta anual superior às empresas de pequeno porte e inferior às de grande porte, ou seja, de R\$3.600.000,01 (três milhões e seiscentos mil reais e um centavo) a R\$300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

A Figura 6 demonstra a classificação do porte da empresa pela receita bruta anual adotada no estudo.

PORTE	RECEITA BRUTA ANUAL
Microempresa	Receita bruta anual até R\$ 360.000,00.
Pequeno porte	Receita bruta anual entre R\$360.000,01 até R\$3.600.000,00.
Médio porte	Receita bruta anual entre R\$3.600.000,01 até R\$300.000.000,00.
Grande	Receita bruta anual superior a R\$300.000.000,00.

Figura 6 - Classificação do porte pela Receita Bruta anual.

Fonte: elaborado pela autora (2017).

O Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) utiliza como critério de classificação do porte das empresas o número de empregados. Para o setor de serviços que é o objeto de estudo desta pesquisa, o SEBRAE estabelece critérios conforme a Figura 7:

PORTE	NÚMERO DE COLABORADORES
Micro	até 9 empregados
Pequena	de 10 a 49 empregados
Média	de 50 a 99 empregados
Grande	mais de 100 empregados

Figura 7 - Classificação do porte pelo número de colaboradores.

Fonte: elaborado pela autora (2017).

Guerra (2007) aponta críticas feitas à Teoria da Contingência, sendo que a principal delas é a ausência de importância ao fator humano, como derivou da abordagem sistêmica, esta teoria adotou como objeto de análise o ambiente no qual a organização está inserida, e incluiu a estrutura organizacional, não há estudo a nível micro ou individual, o argumento dos pesquisadores na defesa da teoria é que sem analisar a organização em nível coletivo, não há como analisar aspectos individuais.

2.3 ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS E PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS E MENSURAÇÃO DE RESULTADOS

As organizações contábeis são empresas que podem ser constituídas sob as formas de sociedades simples ou limitada, empresário individual (EI), empresário individual de responsabilidade limitada (EIRELI) e microempreendedor individual (MEI). São constituídas

por profissionais técnicos ou contadores formados bacharéis em Ciências Contábeis, que possuem registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) do estado em que atuam.

Nas seções seguintes foram abordadas as características das organizações contábeis e seus serviços, as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados adotadas por estas organizações, ou ainda de precificação dos serviços e métodos de custeio aplicados a empresas prestadoras de serviços.

2.3.1 Características das organizações contábeis

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”.

Peleias, Hernandes, Garcia e Silva (2007) descrevem alguns tipos de serviços que podem ser oferecidos por organizações contábeis e suas respectivas características, os quais foram adaptados na Figura 8.

Tipo de serviço que pode ser oferecido	Características do serviço a ser oferecido
Escrituração contábil	Registro dos fatos contábeis de alteração do patrimônio e elaboração dos demonstrativos e livros contábeis, seguindo os princípios, normas e a legislação vigente.
Escrituração fiscal e cálculo de tributos	Registro ordenado dos documentos fiscais de entradas e saídas, com as respectivas informações necessárias à geração e entrega de arquivos digitais e obrigações ao Fisco. Cálculo de tributos devidos conforme regime tributário.
Recursos humanos e/ou departamento pessoal	Registro, processamento e controle da folha de pagamento, férias, 13º salário, adiantamentos, rescisões e tudo o que for relacionado ao departamento pessoal. Recrutamento e seleção de pessoal, testes e entrevistas.
Controle patrimonial (avaliação, teste <i>impairment</i> , depreciação, amortização e exaustão)	Registro, controle e baixas de bens tangíveis e intangíveis, cálculo de depreciação, amortização e exaustão, realização ou acompanhamento de avaliação de bens, elaboração de teste de recuperabilidade.
Processos de legalização de empresas (abertura, alteração, baixa e outros)	Elaboração e acompanhamento de processos de constituição, alteração e baixa de empresas na Junta Comercial ou cartórios e em todos os órgãos fiscalizadores como Receita Federal, Estadual e Prefeitura, entre outros.
Obrigações acessórias e arquivos digitais	Elaboração e/ou conferência e correção, de dados para obrigações acessórias, e de estrutura e conteúdo de arquivos digitais obrigatórios para o Fisco.
Planejamento tributário	Orientação para a escolha da melhor opção tributária e forma de operação.

Análise financeira	Análise de crédito, mercado de capitais, investimentos e custos.
Análise das demonstrações	Cálculo e análise de indicadores financeiros, econômicos e de viabilidade, elaboração de relatórios de análise.
Auditoria interna	Auditoria de sistemas, de gestão, de processos operacionais e do controle interno.
Auditoria externa	Auditoria das demonstrações contábeis e elaboração de parecer.
Gestão de custos	Elaboração de controle de custo de serviços, custos industriais e comerciais, aplicação ou implantação de métodos de custeio, análise de custos e orçamentos.
Consultoria	Tributária/fiscal, contábil, financeira, departamento pessoal, gestão de pessoal, de marketing, operacional, avaliação de empresas, comércio exterior, gerencial, sistemas/software, controle de custos, formação de preços, planejamento estratégico, orçamento e outros.
Assessoria	Tributária/fiscal, contábil, financeira, departamento pessoal, sistemas/software, controles gerenciais e outros.
Perícia	Perícia contábil, fiscal, trabalhista, financeira e extrajudicial.
Pareceres	Pareceres sobre Laudo pericial e causa judicial, envolvendo empresas, avaliações de empresas e questões contábeis.
Contabilidade gerencial	Elaboração de controles e relatórios com informações para tomada de decisão dos gestores.

Figura 8 - Tipos de serviços que podem ser oferecidos por organizações contábeis.

Fonte: adaptado de Peleias et al. (2007).

Segundo Liba, Robles e Bacci (2001), as organizações contábeis apresentam as seguintes características:

- a) a maioria delas se enquadra na categoria de pequeno e médio porte;
- b) prestam serviços de escrituração contábil, escrituração fiscal, rotinas do departamento de pessoal, encaminhamento de documentos, legalização de atos e registros, alteração e baixa das organizações em geral;
- c) são subdivididas em organizações especialistas que se dedicam ao atendimento de determinada atividade ou ramo empresarial, e organizações generalistas, que se dedicam ao atendimento das mais diversas atividades e ramos empresariais;
- d) possuem uma estrutura familiar simplificada ou são organizadas em sociedades em que todos os sócios oferecem dedicação exclusiva.

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 à 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 ou 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.

Em diversas 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).

2.3.2 Práticas de gestão de custos, mensuração de resultados e precificação de serviços

De acordo com Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2000), a contabilidade gerencial tem quatro funções organizacionais, sendo que, a primeira é o controle operacional que deve fornecer informações sobre a eficiência e a qualidade das tarefas executadas. A segunda é o controle de custeios do produto e do cliente, que existem para mensurar os custos dos recursos para se produzir, vender e entregar um produto ou serviço aos clientes. O controle administrativo que fornece informações sobre o desempenho de gestores e de unidades operacionais. E finalmente, o controle estratégico que fornece informações sobre o desempenho financeiro e competitivo no longo prazo, condições de mercado, preferências dos clientes e inovações tecnológicas (Atkinson et al., 2000).

Neste estudo buscou-se analisar a segunda das quatro funções da contabilidade gerencial, o controle de custos dos serviços prestados e dos clientes, em organizações contábeis. Paralelo a esta análise, buscou-se identificar as práticas de mensuração de resultados e de precificação dos serviços, que é um complemento à análise dos custos para tomada de decisão dos gestores.

Para determinar os preços dos serviços os empresários contábeis consideram a complexidade da empresa-cliente e, podem tomar como base de preço mínimo as tabelas propostas pelos sindicatos e associações profissionais, ou basear-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).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em sua resolução nº 803/96, que trata do Código de Ética Profissional do Contador, define no artigo 6º que o valor dos serviços contábeis deve ser fixado previamente, por contrato escrito, considerando as seguintes variáveis:

- i. a relevância, o vulto, a complexidade e a dificuldade do serviço a executar;
- ii. o tempo que será consumido para a realização do trabalho;
- iii. a possibilidade de ficar impedido da realização de outros serviços;
- iv. o resultado lícito favorável que para o contratante advirá com o serviço prestado;

- v. a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;
- vi. o local em que o serviço será prestado.

O Código de Ética Profissional do Contador aponta variáveis a serem observadas na formação do preço do serviço, as quais estão relacionadas ao controle e gestão de custos.

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.

Anjos et al. (2011) 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.

Grecco (2014) apresenta em seu estudo uma análise dos riscos fiscais que as organizações contábeis estão submetidas e uma proposta de mitigar tais riscos. Segundo o autor, o Código Civil Brasileiro delega ao profissional contábil a responsabilidade sobre as informações fiscais prestadas, e esses profissionais recebem a carga do somatório do risco fiscal sofrido pelos seus clientes contribuintes. Mais uma razão para que estas organizações se preocupem com a gestão de seus custos, não somente de prestação de serviços inerentes ao contador, mas de atendimento aos clientes, onde também está imbutido o risco de penalidades.

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).

No estado do Paraná, o Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas (SESCAP) criou em 2010, a Comissão de Precificação de Serviços Contábeis (Copsec). Um grupo de profissionais contadores e especialistas se reúne com frequência para discutir iniciativas que despertem no empresariado uma forma mais racional de formação de preços, evitando o aviltamento de honorários e a concorrência desleal no mercado (<http://sescap-pr.org.br/copsec/index.php/blog/forma-de-pre-dos-servi-conta-se-discutida-na-16-conescap>).

Esta comissão já promoveu treinamentos e cursos em diversas cidades do Paraná, e de outros estados. Elaborou uma planilha de precificação e controle de custos, disponibilizada nos treinamentos realizados pela Copsec. Um dos membros desta comissão, Gilmar Duarte da Silva, lançou em 2012 o livro “Honorários Contábeis: uma solução baseada no estudo do tempo aplicado”, que trata da formação do preço de venda baseada na gestão do tempo aplicado no serviço, temas discutidos pela Copsec nos últimos anos.

Silva (2012) aborda em sua obra o que considera os principais itens para a precificação dos serviços contábeis: precificação da hora vendida, ficha técnica dos serviços, diagnóstico de cliente, gestão do tempo aplicado, responsabilidade civil, tabela referencial de honorários e contrato de prestação de serviços.

Estudos anteriores investigaram ou propuseram a aplicação de métodos para gestão de custos em organizações contábeis (Cavalcante & Silva, 2007; Moreira, Almeida, Ferreira, & Bassan, 2010; Bleil, Mauss, Urbanski, & Zambon, 2011; Tedesco & Silveira, 2011; Kremer, Borget, & Richartz, 2012; Alberton, Donzelli, Diehl, & Marquezan, 2012; Eckert et al., 2013; Silva, 2015; Teixeira, 2015), no entanto, parece que o tema é discutido na academia, mas não muito difundido entre os empresários contábeis.

2.3.3 Métodos de custeio aplicáveis a empresas de serviços

Soutes (2006) fez um levantamento sobre a utilização de artefatos da contabilidade gerencial (atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas) num grupo de 500 empresas brasileiras. A pesquisa classificou os artefatos gerenciais entre os estágios evolutivos propostos pelo *Institute of Management Accountants* (IMA).

Os métodos e sistemas de custeio elencados por Soutes (2006) foram: Custeio por absorção, Custeio variável, ABC, Custeio padrão e Custeio Meta, estes foram classificados conforme demonstrado na Figura 9.

	1º Estágio	2º Estágio	3º Estágio	4º Estágio
Foco	Determinação do custo e controle financeiro	Informação para controle e planejamento gerencial	Redução de perdas de recursos no processo operacional	Criação de valor através do uso efetivo dos recursos
Métodos e sistemas de custeio				
Custeio por absorção	X			
Custeio Variável	X			
Custeio Baseado em Atividades (ABC)			X	
Custeio Padrão	X			
Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)			X	

Figura 9 - Segregação dos artefatos da contabilidade gerencial.

Fonte: adaptado de Soutes (2006).

O custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, sejam fixos, variáveis, diretos ou indiretos, todo e qualquer gasto relativo ao esforço de produção é rateado entre todos os produtos ou serviços feitos (Martins, 2010). A principal crítica ao método é quanto aos critérios de rateio utilizados, muitas vezes arbitrários, o que o compromete como instrumento gerencial (Martins, 2010).

O custeio variável admite como custo, apenas os custos variáveis incorridos, os custos fixos são considerados como despesas do período, registrados diretamente no resultado (Martins, 2010).

O método ABC é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, o foco é determinar o custo das atividades necessárias para a produção de um produto (Martins, 2010). A atividade é uma combinação de recursos para produzir um bem ou serviço, às vezes é necessário um agrupamento de tarefas para a conclusão de um processo, o que se chama cadeia de atividades (Eckert, Biasio, Mecca, & Lima, 2013).

Martins (2010) lista quatro etapas de implantação do método ABC e as explica:

- a) identificação das atividades relevantes: dentro de cada departamento ou fluxo, pode acontecer de a empresa já possuir uma estrutura de centros de custos, de trabalho ou por atividades, mas podem ocorrer subdivisões de atividades em cada centro de custo. É importante observar que para cada atividade será atribuído o respectivo custo e um direcionador, então, ao selecionar as atividades relevantes, deverá ser levado em conta as duas etapas seguintes;
- b) atribuição de custos às atividades: o custo de uma atividade compreende todos os sacrifícios de recursos necessários para finalizá-la, às vezes é possível agrupar vários itens de custos em um só, refletindo a natureza do gasto pelo

seu total. Outras vezes deve-se separar o valor em diferentes finalidades (custos indiretos, por exemplo), evidenciando os recursos utilizados por diversas atividades;

- c) identificação e seleção dos direcionadores de custo: é o ponto principal deste método, os direcionadores de custos são fatores que determinam a existência de uma atividade. O rastreamento é uma alocação com base na relação entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos, sendo expressa por direcionadores de primeiro estágio, por exemplo, número de empregados, área ocupada, tempo de mão de obra (hora), tempo de máquina (hora). O rateio é realizado quando não é possível utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento do custo. Os direcionadores de recursos acabam respondendo o que é que determina ou influencia o uso de um recurso pelas atividades, ou como é que as atividades se utilizam deste recurso;
- d) atribuir os custos das atividades aos produtos: inicialmente é necessário definir os direcionadores de atividades, identificar a maneira como os produtos consomem as atividades, possibilitando custear os produtos indicando sua relação com as atividades, com o levantamento da quantidade de ocorrência dos direcionadores de atividades por período e por produto.

A implantação do ABC requer uma cuidadosa análise do sistema de controle interno. Sem este procedimento de definição precisa das atividades e fluxo dos processos, torna-se impossível a aplicação do ABC de forma eficiente e eficaz. Também pode ser implantado com maior ou menor grau de detalhamento, dependendo das necessidades de informações gerenciais para o gestor, o que está fortemente ligado ao ramo de atividade e porte da empresa (Eckert et al., 2013).

O Custeio padrão é o valor fixado como meta para o próximo período para um determinado produto ou serviço, considera as deficiências existentes em termos de qualidade de materiais, mão de obra, equipamentos e outros (Martins, 2010). O objetivo principal desta metodologia é estabelecer um padrão de comportamento para os custos, para ao final do período, comparar com os custos reais e identificar as causas das variações para que sejam corrigidas (Soutes, 2006).

Custeio meta é um processo definido como “de fora para dentro”, pois parte do preço de venda para se chegar ao custo, é analisado neste método qual o custo máximo admitido para determinado produto, dado o preço de venda do mercado, para que se consiga a rentabilidade desejada (Martins, 2010).

Cada empresa pode optar pelo método de custeio gerencial que melhor atender suas necessidades.

Stefano (2009) propôs em seu estudo uma sistemática para a análise dos custos nas atividades de serviços, em pequenas empresas, sob a ótica do método ABC. O estudo caracterizou-se como um estudo de caso em uma empresa de implantação de sistemas. Concluíram que a utilização da proposta auxiliará positivamente a empresa a visualizar os processos e atividades, medir o custo das atividades executadas, facilitar o exame da participação do custo das atividades no custeamento dos serviços.

2.4 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.

Para medir a rentabilidade algumas empresas utilizam a margem de contribuição ou margem de lucro bruto. Na margem de contribuição, calculada utilizando o método de custeio variável, considera-se que o montante de margem gerada em determinado período deve cobrir os custos e despesas fixos do período e compor o lucro da empresa. O conceito de margem de lucro bruto deriva da utilização do método de custeio por absorção, nesse método, todos os custos de produção estão alocados aos produtos, portanto, a margem bruta deve cobrir todas as despesas da organização (Guerreiro, Merschmann, & Bio, 2008).

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) e Kaplan e Narayanan (2001) apresentaram um estudo de caso realizado em uma empresa sueca denominada Kanthal, demonstrando como o conhecimento sobre os custos pode promover o relacionamento com clientes. Os autores consideram que é possível mensurar com maior precisão a lucratividade por clientes e canais de distribuição, utilizando o método de custeio ABC. Observam que, em muitos casos, a aplicação de um ABC mais simples é suficiente para gerar informações para apoiar as decisões relacionadas a produtos, clientes e canais de distribuição.

Para mensurar o custo de servir por produtos, clientes e canais de distribuição, sugere a alocação das despesas de vendas, marketing, distribuição e administração (VMDA), que denominam “despesas supervariáveis”, isto porque apesar de não sofrerem influência direta dos volumes vendidos têm se revelado não fixas, e identifica-se um importante crescimento destas nas empresas, mas nem por isso podem ser consideradas variáveis (Kaplan & Cooper, 1998).

Tendo em vista que o consumo de recursos é relevante e diferenciado por tipos de clientes, na visão dos autores a alocação das despesas VMDA promove grande contribuição desde aos aspectos específicos de negociação até aos aspectos de definições estratégicas, como por exemplo, a adoção de políticas comerciais distintas para cada segmento de clientes ou canal de distribuição (Kaplan & Cooper, 1998).

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:

- a) proteção e expansão de negócios com clientes lucrativos;

- b) redução do custo para servir realizando negociações “ganha-ganha” com clientes parceiros;
- c) promover descontos para conseguir negócios com clientes de baixo custo de atendimento;
- d) disponibilização de clientes permanentemente não rentáveis para a concorrência;
- e) 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).

Os direcionadores de mudanças são representados pelos temas centrais a seguir (Braithwaite & Samakh, 1998):

- a) custo da variedade: significa que produtos individuais em um portfólio contribuem de modo diferente na geração da rentabilidade do negócio. Desta forma, os métodos tradicionais de custeio não refletem adequadamente as variações de: taxas de vendas; níveis de estoques, custos de exploração e obsolescência, e os custos de administração;
- b) gestão do canal de clientes: baseia-se no pressuposto que toda empresa possui clientes grandes e pequenos, existindo inclusive tratamento diferenciado para cada grupo. A mensagem estratégica é que é difícil para uma empresa servir vários canais simultaneamente, com o menor custo e atendendo as expectativas de mercado, sem conhecer o Custo para Servir cada grupo de cliente;
- c) objetivos de serviços aos clientes: devem estar alinhados em termos de disponibilidade e tempo às necessidades de cada tipo de cliente, haja vista que o compromisso que uma empresa assume com seus clientes é parte fundamental de seu posicionamento no

mercado e um ponto de partida para sua estratégia de cadeia de fornecimento e estrutura de rede;

- d) estrutura da cadeia de suprimentos e de rede: deve ser constantemente avaliada, no intuito de se obter sua otimização, reduzindo os custos logísticos totais e melhorando o nível de serviço aos clientes, com estratégias de centralização/descentralização de estoques e terceirização/compartilhamento de serviços de transporte e armazenagem;
- e) políticas comerciais e de preços: a combinação de produtos, clientes, rotas de logística e política de preços podem eliminar completamente a margem planejada para uma parcela significativa do negócio. Portanto, partindo da premissa de que é impossível ser tudo para todos, as empresas devem identificar quais clientes devem ser atendidos e desenvolver esforços para garantir-lhes o menor nível de serviço ao menor Custo para Servir possível;
- f) ênfase no custo funcional e remuneração de pessoal: a ênfase funcional pregada pela contabilidade cria uma forte barreira à promoção de mudanças no negócio. Por outro lado, o pensamento da cadeia de suprimentos pressupõe equilíbrio entre funções e corrobora que as pessoas deverão ser avaliadas por novos tipos de metas de custos e indicadores de desempenho.

Braithwaite e Samakh (1998) afirmam que a metodologia do Custo para Servir considera cinco premissas chave, conforme Figura 10:

PREMISSAS	OBSERVAÇÕES
A importância de se conhecer os custos.	Com uma metodologia simples de análise dos custos dos processos, que não demande detalhes excessivos e permita a construção de um referencial a ser utilizado como instrumento de monitoração do desempenho.
Reequilíbrio organizacional.	Ao conhecer seus custos, é possível à empresa estabelecer as bases sobre as quais irão se desenvolver os relacionamentos entre os membros da cadeia, objetivando atender o nível de serviço esperado por cada tipo de cliente, ao menor Custo para Servir possível.
Terceirização e estrutura de custos compartilhada.	É obrigação da empresa que terceiriza seus processos logísticos permanecer no controle total das operações, de modo a monitorar constantemente o Custo para Servir, concentrar todos os esforços para que seja desenvolvido na organização os conhecimentos necessários para gerir os processos logísticos.
Custos evitáveis e fixos.	Ao conhecer o Custo para Servir é mais fácil para a empresa monitorar e desenvolver ações que permitam, ou até eliminem, os custos evitáveis e fixos, haja vista que estes possuem horizontes temporais distintos e estão sujeitos a quaisquer mudanças nas atividades da cadeia de suprimentos.
Risco e tempo.	É fácil gastar tempo procurando resolver coisas que, em última análise se mostram não ser um problema. Com a análise do Custo para Servir é possível efetuar uma avaliação dos riscos de estabelecer um plano de prioridades.

Figura 10 - Premissas do método Custo para Servir.

Fonte: Braithwaite e Samakh (1998)

O exemplo de modelo de mensuração do Custo para Servir apresentado por Braithwaite e Samakh (1998), a partir de sua experiência numa empresa chamada “HiTech”, do setor de produtos eletrônicos de consumo, baseou-se nos conceitos de atividades, canais de distribuição e conceito de famílias de produtos. Destacam que o Custo para Servir é uma abordagem que poderá variar com o nível de profundidade de sua aplicação, não é uma metodologia rigorosa já definida. Os clientes foram classificados em quatro canais: distribuidores, grandes contas, varejistas e OEMs (*Original Equipment Manufacturer*).

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 e/ou 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. Este 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).

Na verdade, o que se pretende é propor um método que demonstre de maneira clara e fácil como os custos são acumulados durante os processos de atendimento ao cliente. O Custo

para Servir não busca ser uma abordagem exata de análise, que vai direto ao coração dos problemas da empresa, mas sim, um modo novo de reunir detalhadamente os dados da empresa. A complexidade do modelo dependerá do número de combinações de produtos/canal/grupo, contudo, esta metodologia se fundamenta na premissa que análises altamente complexas não resultam em conclusões mais sofisticadas, por isso, pressupõe como regra geral que quanto mais simples é melhor e mais rápido (Delpim, 2012).

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.

2.5 PESQUISAS ANTERIORES

Sousa (2003) buscou validar um modelo de gestão por atividades para empresas contábeis, com intuito de melhoria nos serviços prestados e na performance dos negócios. Neste modelo, ainda, destaca a necessidade de gerenciamento das organizações contábeis por parte dos empresários, como em qualquer outro negócio. Propõe além da padronização de processos e fluxos de trabalho e a gestão por atividades, a apuração de custos pelo método ABC, o que permitiria mensurar os custos por serviço prestado e formar seu preço de venda de forma mais acertiva, buscando maior lucratividade.

Eckert et al. (2013) realizaram um estudo de caso em uma organização contábil, para evidenciar a aplicabilidade do método de custeio ABC e sua utilidade para a gestão e tomada de decisão dos empresários contábeis. Realizaram todas as etapas do método e aplicaram o cálculo analisando a rentabilidade de três clientes da organização contábil, identificaram (entre os três) que o cliente com honorário mais baixo trazia prejuízo de 16% ao escritório. Evidenciaram neste estudo também que os gestores não faziam uso de nenhum controle de custos ou método de custeio para embasar adequadamente seus preços de honorários contábeis. A pesquisa contribuiu com a aplicação prática de uma ferramenta de custos e comprovou sua utilidade na obtenção de informações para tomada de decisão e estratégias de precificação.

Silva (2015) teve como objetivo principal de seu estudo, desenvolver um instrumento gerencial de custos para uma gestão estratégica em empresas de serviços contábeis. Realizou um estudo de multicasos em três escritórios de prestação de serviços contábeis na cidade de Belo Horizonte e Contagem no estado de Minas Gerais. Utilizou abordagem quantitativa mediante a aplicação de um modelo de apuração e controle de custos e, também, a abordagem qualitativa fundada por entrevistas semiestruturadas com os gestores dos escritórios para avaliar a percepção destes quanto ao modelo proposto. Concluiu que, o modelo sugerido é adequado como instrumento gerencial e fornece subsídio à estratégia de precificação dos serviços contábeis.

Merschmann (2006) realizou um estudo para investigar se o uso do conceito de Custo para Servir poderia melhorar as informações de rentabilidade por cliente e, conseqüentemente, o gerenciamento dos resultados. Aplicou o método de estudo de caso em uma indústria de alimentos de São Paulo com diversidade de produtos e serviços, e constatou que os resultados foram relevantes para o gerenciamento de clientes e estratégias de atendimento.

Este estudo ainda tinha por objetivo demonstrar como aplicar o conceito de Custo para Servir, Merschmann (2006) por uma pesquisa bibliográfica identificou que o método de custeio ABC foi o único utilizado para mensuração em processos relativos ao atendimento de clientes, utilizando este método com adaptações, conseguiu aplicar o conceito na indústria de alimentos pesquisada e trouxe grande contribuição sobre o tema para a pesquisa nacional.

A pesquisadora utilizou fontes de dados propostas por Braithwaite e Samakh (1998), como já mencionado este é um método flexível, que deve ser adaptado a cada tipo de empresa e necessidade de informação, logo Merschmann (2006) estabeleceu as atividades e direcionadores de custo de acordo com a análise da estrutura da empresa em estudo, fez a primeira alocação de custos diretamente aos produtos, para obter as informações de Custo

para Servir por produto, a segunda alocação direcionou por clientes, para poder avaliar o Custo para Servir por cliente.

Em seu estudo de caso identificou que há grande espaço para crescimento da rentabilidade da empresa, pois 80% da margem de servir têm origem em apenas 6% dos clientes. Também apontou na análise que canais e produtos de menor participação nas vendas são o que apresentam menor Custo para Servir e maior margem, o que permite direcionar esforços e recursos para estes, enquanto alguns canais e produtos de maior volume de vendas estão gerando Custo para Servir maior e rentabilidade próxima a 0%, o que comporta analisar as estratégias e políticas comerciais e nível de serviço (Merschmann, 2006).

Faria, Borinelli e Mantovani (2010) realizaram um estudo, por meio de uma pesquisa em uma empresa de serviços logísticos, para verificar as análises em nível multidimensional que podem ser desenvolvidas utilizando o método Custo para Servir, visando otimizar a tomada de decisões dos gestores, no que diz respeito aos objetos de análise: filial, ponto de distribuição, rota e cliente. Identificaram que podem ser desenvolvidas análises de lucratividade em nível multidimensional na empresa analisada, sendo apurados os resultados por filial, ponto de distribuição, rota e cliente.

Outro estudo que aplicou o método Custo para Servir na apuração da lucratividade por cliente foi o de Alvares (2011), o objetivo da pesquisa foi verificar se a utilização do *Time-Driven ABC* pode simplificar a mensuração dos custos do processamento de pedidos e fornecer informações úteis para a análise de lucratividade por cliente, e concluiu que utilizando o tempo como direcionador do método ABC é possível gerar dados para calcular o custo para servir e mensurar o resultado por cliente.

O estudo de Delpim (2012) teve como objetivo demonstrar como a controladoria pode evidenciar o Custo para Servir e gerar informações para a tomada de decisões relativas ao processo de gestão da logística integrada, por meio da implantação de controles gerenciais e operacionais.

Delpim (2012) utilizou o método de estudo de caso em uma empresa brasileira, grande porte, com atividade de comércio de pilhas, baterias e produtos de uso pessoal, apresentou modelos de controles de custos logísticos sobre a ótica da controladoria utilizando os dados fiscais obrigatórios, e a partir das informações obtidas pelo controle proposto, demonstrou a aplicação da metodologia de apuração do Custo para Servir recomendada por Braithwaite e Samakh (1998).

Por meio da controladoria com a organização dos dados fiscais obrigatórios e implantação de controles logísticos, é possível obter informações importantes como o Custo

para Servir e a margem de servir, para a gestão dos processos que envolvem a logística integrada, permitindo identificar como cada cliente e produto contribuem para a rentabilidade da empresa, e possibilitando planejar ações direcionadas a promover níveis de serviços específicos a cada tipo de cliente, e transformando clientes não rentáveis em rentáveis (Delpim, 2012).

Verificou-se que não há estudos na área de gestão de custos e mensuração de resultados de organizações contábeis, ou de empresas prestadoras de serviços, que se utilizou de teorias organizacionais para embasamento da investigação.

Identificou-se também, que em todos os estudos e propostas de aplicação do método Custo para Servir os resultados foram úteis e trouxeram melhorias para a gestão das organizações.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA DA PRODUÇÃO TÉCNICA

Este capítulo descreve a classificação e os métodos de pesquisa utilizados no estudo, técnicas e estratégias de coleta de dados, definição de instrumento e suas características, procedimentos de análise e limitações destes métodos.

Hair, Babin, Money e Samouel (2005) sugerem um processo de pesquisa em administração que compreende três fases: formulação, execução e análise.

Para os autores a fase da formulação é muito parecida com uma receita, a definição dos “ingredientes” e o passo a passo de elaboração é que irão produzir o resultado desejado. Nesta primeira fase ocorre o planejamento do estudo, elaboração da questão de pesquisa, definição das hipóteses que foram testadas (quando aplicável), a seleção de métodos aplicados e a determinação da teoria que fornece percepções sobre o problema e explica o fenômeno analisado (Hair et al., 2005).

A fase de execução é no sentido literal da palavra, é a implementação do projeto, criação de instrumentos de coleta de dados, a coleta dos dados de fontes apropriadas, verificação para detecção de erros, codificação ou organização dos dados para armazenagem de forma que facilite a posterior análise (Hair et al., 2005).

A terceira e última fase é a análise, os resultados são examinados para oferecer respostas às questões de pesquisa, após a análise e interpretação dos dados é possível fazer inferências, validar ou não as hipóteses e identificar limitações, assim, o indivíduo encarregado de tomar decisões terá um melhor entendimento da situação e subsídios para administrar a situação problema (Hair et al., 2005).

Ferreira (2014) corrobora que há um processo científico na elaboração de pesquisas e artigos em administração, o qual está representado na Figura 10. O processo se inicia na definição do problema, após a revisão de estudos anteriores e teorias de base é possível formular hipóteses ou proposições/pressupostos que serão validados ou refutados quando comparados e analisados com os resultados. O design da pesquisa é o delineamento metodológico, seleção de objeto de pesquisa, da abordagem e elaboração de instrumento de coleta de dados. O próximo passo é o procedimento de coleta efetivamente, seguido da análise dos dados que compreende o manuseio e organização destes, de acordo com o objetivo da pesquisa. O autor estabelece um último procedimento, de interpretação dos resultados em relação à teoria e hipóteses ou proposições, no qual deve ser realizada a discussão da ideia central da pesquisa e conclusões obtidas.

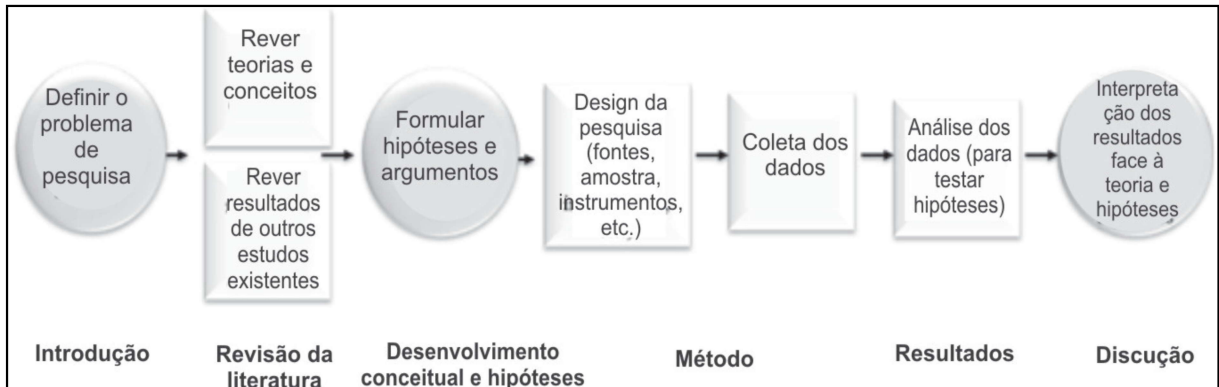


Figura 11 - O processo científico e o artigo.

Fonte: Ferreira (2014).

Seguindo as recomendações dos autores citados, este estudo foi planejado e estruturado de forma a revisar as teorias e conceitos aplicáveis ao tema, bem como, rever os estudos anteriores, identificando argumentos e observando proposições já realizadas em situações semelhantes.

As teorias organizacionais selecionadas para embasamento desta pesquisa foram a Teoria Institucional e a Teoria da Contingência, que visam explicar o processo de institucionalização de práticas de gestão pelo isomorfismo e evidenciar os fatores contingenciais que limitam a utilização de práticas de gestão nas organizações contábeis, respectivamente.

Com a identificação dos fatores impulsionadores e limitadores atuantes sobre as organizações contábeis e influentes na utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultado, foi possível identificar os dados e informações que as organizações possuem e como os obtêm. Também possibilitou identificar se tais dados são suficientes para a elaboração da proposta de intervenção e, a partir disso, traçar estratégias para obter dados não disponíveis devido aos fatores limitadores.

A investigação dos dados para análise do Custo para Servir foi utilizada para elaboração da proposta de intervenção, a qual também teve sua necessidade e/ou utilidade evidenciada com a análise dos fatores impulsionadores e limitadores de utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultado em organizações contábeis.

3.1 DELINEAMENTO 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 classificou-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).

Classificou-se quanto aos procedimentos como estudo de casos múltiplos. A primeira etapa do estudo de caso consiste no desenvolvimento da teoria, em seguida a seleção do caso e a definição das medidas específicas, estas são etapas importantes para o processo de planejamento e coleta de dados (Yin, 2001). Cada caso consiste em um estudo completo individual, no qual se procuram provas convergentes em relação aos fatos. Para cada caso individual deve ser elaborado um resumo, e o relatório deve indicar como e por que se demonstrou (ou não) uma proposição em especial (Yin, 2001). Ao longo dos casos, o parecer deve indicar a extensão da lógica de replicação (Yin, 2001).

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 foram 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 foi 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.

Godoy (1995) expõe que há muitas discussões e divergências sobre a abordagem qualitativa, porém, aponta aspectos essenciais desse tipo de pesquisa: o ambiente natural é a fonte direta de dados e o pesquisador o instrumento fundamental; a pesquisa qualitativa é descritiva, devido à busca do entendimento do fenômeno; o significado que as pessoas dão às coisas e a vida é a preocupação do investigador; enfoque indutivo na análise de dados.

Por um período, a utilização desta abordagem foi minimizada em sua importância e utilidade devido à influência de pressupostos positivistas (Godoy, 1995), mas a abordagem qualitativa ganhou força e tem se mostrado eficaz com a rigorosidade de seus procedimentos.

3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA DOS DADOS

Os procedimentos de coleta de dados utilizados nesta pesquisa foram a entrevista em profundidade, observação direta e análise documental favorecendo a triangulação de dados com fontes diversas de evidências para validação do estudo (Yin, 2001).

Para Richardson (1999) a entrevista face a face é o tipo de interação entre pessoas que é elemento fundamental na pesquisa em Ciências Sociais. A entrevista deve ser uma comunicação bilateral, onde o entrevistador estimula o entrevistado a falar sobre determinado tema abordado.

A entrevista em profundidade ou não estruturada, procedimento de coleta adotado nesta pesquisa, visou obter do entrevistado os aspectos que ele considera (própria opinião) mais relevantes sobre determinado problema. Por meio de questões direcionadas, pretende-se obter informações detalhadas, de como e porquê algo ocorre na organização (Richardson, 1999).

Alguns princípios devem ser observados pelo entrevistador na execução da entrevista (Richardson, 1999) para melhorar a qualidade das informações e evitar viés nas respostas do entrevistado:

- a) dar liberdade de falar ao entrevistado, apenas direcioná-lo ao assunto de interesse e demonstrar interesse em ouvi-lo;
- b) levar o entrevistado a aprofundar os pontos que coloca espontaneamente se relacionados ao interesse da pesquisa;
- c) facilitar o processo da entrevista, retomando a ideia central e até relembrando colocações já feitas pelo entrevistado;
- d) esclarecer a importância do problema para o entrevistador, assim terá maior possibilidade de contribuição efetiva para a pesquisa.

Todos estes princípios mencionados por Richardson (1999) foram observados e adotados nas entrevistas deste estudo.

Estabelecer uma relação de confiança e cordialidade com o entrevistado é um dos primeiros passos para obter sucesso na entrevista, muito deste processo de coleta de dados depende, principalmente, da postura adotada pelo entrevistador. Destarte, as organizações selecionadas para esta pesquisa e seus respectivos gestores entrevistados, tiveram alguma forma de relacionamento anterior com a pesquisadora, o que constituiu esta relação de confiança e cordialidade no momento da coleta dos dados.

As entrevistas foram previamente agendadas com os gestores das organizações contábeis selecionadas em dia e horário mais convenientes ao entrevistado. Buscou-se realizar as entrevistas no próprio ambiente da empresa para transmitir mais segurança e tranquilidade aos empresários. As entrevistas foram gravadas em áudio, com autorização dos entrevistados, totalizando 7 horas e 22 minutos e foram transcritas literalmente para consulta e análise dos dados. Notas de campo também foram utilizadas como complemento da coleta de dados nas entrevistas.

A observação direta foi útil para fornecer informações adicionais ao estudo de caso, observar comportamentos e condições do ambiente trouxeram dados importantes. Podem ser realizadas observações durante outras visitas de campo, inclusive na coleta de outras evidências como as provenientes de entrevista (Yin, 2001).

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.

Para Richardson (1999), a análise documental consiste no estudo de um ou vários documentos, para descobrir as circunstâncias com as quais podem estar relacionados. O ponto de partida para este processo de coleta de dados é a caracterização dos documentos a serem utilizados. Neste estudo, foram utilizados documentos impressos e eletrônicos, tais como: relatórios 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.

3.2.1 Amostra ou sujeitos

Os sujeitos da pesquisa são organizações contábeis atuantes na cidade de Cascavel, Paraná. Estão registrados e ativos no CFC em 2017, aproximadamente 528.000 profissionais de contabilidade entre técnicos e bacharelados (<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>, recuperado em 25, maio, 2017). Também, cerca de 59.000 organizações contábeis, sendo subdivididas em sociedade, EI, MEI e EIRELI, a forma de organização mais expressiva é a sociedade, que representa aproximadamente 58% das organizações.

Conforme informações disponíveis sobre os registros profissionais ativos no site do CFC (<http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>, recuperado em 25, maio, 2017) o Estado de São Paulo está em primeiro lugar como o que possui maior número de profissionais (28,5%) e organizações contábeis (29,6%) registrados e ativos no Conselho, com larga diferença dos demais estados. Em segundo lugar está o Estado de Minas Gerais, com aproximadamente 10,6% dos profissionais e 11,3% das organizações contábeis do país. O Rio de Janeiro está na terceira posição, mas quase se iguala em relação à quantidade de profissionais do segundo lugar (10,5%), possui cerca de 8% do total das organizações contábeis do país. O Paraná está na quarta posição com 7,8% das organizações contábeis do país, e em quinta posição em relação aos profissionais contábeis (6,4%), atrás do Rio Grande do Sul que possui 7,5% dos profissionais ativos do Brasil.

Diante desta expressiva quantidade de organizações contábeis no Estado do Paraná, justifica-se a importância de estudos relativos a estas empresas, bem como, pela utilidade dos serviços que prestam.

O Estado do Paraná apresenta em maio de 2017, aproximadamente 4.730 organizações contábeis registradas e ativas no CRC do Paraná (http://www.crcpr.org.br/wilson/acesso_publico/paginas/qtde_escr_cidade.php#, recuperado em 25, maio, 2017). Entre as cidades com maior volume destas organizações estão Curitiba com 1.494 empresas, Londrina com 385, Maringá com 297 e Cascavel com 169 empresas, sendo nesta última onde estão situadas as organizações objeto deste estudo.

Foram selecionadas seis organizações contábeis de Cascavel-PR para a aplicação do método de estudo de caso múltiplo (Yin, 2001). Buscou-se selecionar duas organizações de cada porte, classificadas pelo mercado como: pequenas, médias e grandes, tanto em relação à estrutura, quanto à atuação e volume de clientes, visando identificar se haviam divergências

ou semelhanças quanto às práticas de gestão de custos e resultados adotadas, nas empresas de portes diferentes e, em relação às duas empresas de cada porte. Também por acessibilidade da pesquisadora a estas empresas e disponibilidade de obter os dados necessários ao estudo.

3.2.2 Protocolo de pesquisa e roteiro para entrevista

Berger e Luckmann (2004, p.79-80) afirmam que “é impossível compreender adequadamente uma instituição sem entender o processo histórico em que foi produzida”. Da mesma forma, uma pesquisa para ser mais bem compreendida, deve apresentar seu processo histórico de elaboração e execução.

Em pesquisas com procedimento de estudos de caso, Yin (2001) recomenda a utilização do protocolo para estudo de caso com intuito de aumentar a confiabilidade e orientar o pesquisador na condução do trabalho. Para Yin (2001, p.89):

Um protocolo para o estudo de caso é mais do que um instrumento. O protocolo contém o instrumento, mas também contém os procedimentos e as regras gerais que deveriam ser seguidas ao utilizar o instrumento. É desejável possuir um protocolo para o estudo de caso em qualquer circunstância, mas é essencial se você estiver utilizando um projeto de casos múltiplos.

No livro “Estudo de caso: planejamento e métodos”, escrito por Robert K. Yin, o autor descreve características e habilidades desejadas em um pesquisador que utiliza este procedimento, e descreve métodos para o planejamento e execução de estudos. Uma das ferramentas recomendadas e detalhadas pelo autor no livro é o protocolo para estudo de caso, que deve conter as seguintes seções (Yin, 2001):

- a) visão geral do projeto do estudo de caso;
- b) procedimentos de campo;
- c) questões do estudo de caso;
- d) guia para o relatório do estudo de caso.

O protocolo de estudo de caso desta pesquisa foi elaborado e descrito conforme recomendado pelo autor Yin (2001) nas seções seguintes.

3.2.2.1 Visão geral do projeto

Na visão geral do projeto deste estudo destaca-se o objetivo geral da pesquisa, que é diagnosticar como os tipos de isomorfismo da Teoria Institucional impulsionam e os fatores contingenciais da Teoria Contingencial limitam a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados nas organizações contábeis.

A utilização de teorias organizacionais como base da pesquisa proporcionou maior credibilidade ao estudo e valorizou seus resultados, visto que as teorias têm fundamentos sociológicos, econômicos e políticos.

Optou-se pelo método de estudo de casos múltiplos com organizações contábeis da cidade de Cascavel-PR, devido à representatividade destas empresas e sua importância para o mercado e para a sociedade. Para alcançar o objetivo, a pesquisadora utilizou-se de procedimentos como entrevistas semiestruturadas, documentos e observação direta para coleta dos dados. A estratégia de análise adotada na pesquisa foi análise de conteúdo, na qual se estabelece categorias a serem examinadas.

Além da investigação, o estudo objetivou elaborar uma proposta de intervenção para as organizações estudadas e similares para implantação do método Custo para Servir, o qual propicia informações individualizadas de custos e resultados por clientes, informação importante para decisões estratégicas e melhoria da competitividade das organizações contábeis.

3.2.2.2 Procedimentos de campo

Para os procedimentos de campo em um estudo de caso, o pesquisador deve superar fatos reais e imprevistos às necessidades do que planejou para a coleta de dados, o pesquisador não controla o ambiente da coleta de dados como poderia controlar ao utilizar outras estratégias de pesquisa (Yin, 2001).

Para ter acesso às organizações foi realizado contato direto com os gestores de cada um dos escritórios contábeis participantes da pesquisa, explicando-se a relevância do estudo para a classe, quais temas seriam abordados e como funcionaria a dinâmica da coleta de dados. Todos os participantes se mostraram interessados pela pesquisa no contato inicial e dispostos a ajudarem com os dados de suas empresas.

Durante as entrevistas foi possível realizar a gravação dos áudios de forma clara e sem causar transtornos ou constrangimento aos entrevistados. Notas de campo foram realizadas pela pesquisadora, para reforçar ou complementar alguma informação passada durante a entrevista e para registrar as observações diretas. Alguns documentos também foram solicitados para triangular a coleta de dados. Não houve quaisquer dificuldades em relação a materiais durante os procedimentos de campo.

A coleta de dados ocorreu entre os dias 22 de abril de 2017 e 10 de maio de 2017, com as entrevistas e observações previamente agendadas com os empresários gestores das organizações. Os documentos solicitados foram enviados por e-mail neste mesmo período.

Fatos inesperados, incluindo mudanças na disponibilidade dos entrevistados, assim como alterações no humor e na motivação do pesquisador (Yin, 2001), foram eventos ocorridos durante a realização deste estudo, entretanto, não atrapalharam o andamento da pesquisa.

3.2.2.3 Questões norteadoras do estudo de caso

O ponto central do protocolo é a elaboração de questões substantivas que refletem a investigação do estudo, questões feitas para o pesquisador que orientam o planejamento, coleta e análise dos dados (Yin, 2001). São os pontos chave que o pesquisador deverá utilizar para lembrar-se dos dados que precisam ser coletados e o motivo para coletá-los (Yin, 2001).

As questões deste protocolo de estudo de caso foram elaboradas com base nos objetivos específicos da pesquisa, e para evidenciar a oportunidade do comparativo de casos.

Perguntas do protocolo de estudo de caso:

- a) Quais são as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados utilizadas pelas organizações contábeis? E como são realizadas?
- b) Por quais causas isomórficas as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados são institucionalizadas nas organizações contábeis? Como ocorre?
- c) Quais fatores contingenciais da Teoria da Contingência limitam a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados nas organizações contábeis? E como se dá tal limitação?
- d) As organizações contábeis possuem os dados e informações necessários para a análise do Custo para Servir? Se não possuem, tem condições de obtê-las?

- e) Há similaridades ou diferenças entre as características das organizações contábeis e as causas isomórficas de institucionalização das práticas de gestão de custos e mensuração de resultados? Quais similaridades? Quais diferenças?
- f) Há similaridades ou diferenças entre as características das organizações contábeis e os fatores contingenciais limitadores da utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados? Quais similaridades? Quais diferenças?

3.2.2.4 Guia para relatório

O relatório principal do estudo é esta dissertação de mestrado, cujo público alvo são professores pesquisadores da área de ciências sociais e acadêmicos em geral interessados pelo tema de pesquisa. As informações prestadas neste relatório são os fundamentos teóricos adotados como base, os métodos de coleta e análise para possibilitar a replicação do estudo, análises dos dados de cada caso e sua comparação, resultados e conclusões obtidas sobre a investigação e proposição do método Custo para Servir para organizações contábeis.

Posteriormente, foi elaborado para cada estudo de caso um relatório destinado aos gestores entrevistados das organizações contábeis, apresentando os fatores impulsionadores e limitadores da utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados em sua empresa (e se são similares às outras organizações do estudo) e, também, evidenciando os dados que já possuem para análise do Custo para Servir, sugerindo estratégias para obter os dados que ainda faltam e explicando o método proposto.

3.2.2.5 Roteiro de entrevista

O roteiro de entrevista semiestruturada está demonstrado no Apêndice A desta pesquisa, foi estruturado em cinco blocos (A, B, C, D e E) de modo a promover o andamento das entrevistas de forma mais natural e espontânea possível.

Foram elencados alguns procedimentos de praxe antes de iniciar a entrevista, como agradecimento pela disponibilidade de participação e colaboração na pesquisa,

esclarecimentos e explicações sobre a pesquisa e seus objetivos, criar um clima de cordialidade e segurança com o entrevistado ao informar sobre o sigilo de dados e acesso aos resultados da pesquisa, e ainda, informar sobre o tempo estimado de entrevista e solicitar permissão para gravação de áudio para evitar interrupções e perda de tempo de ambas as partes.

O bloco A de questões do roteiro foi dedicado a buscar informação sobre o perfil do entrevistado, buscando conhecê-lo como profissional e as características de sua gestão. Iniciou-se com este bloco no intuito de promover uma conversa amistosa, pois permitindo o gestor falar um pouco sobre si a entrevista fluiu com empatia, como uma conversa entre conhecidos e não uma entrevista repleta de formalidades.

O bloco B de perguntas 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 e se as mesmas possuem os dados necessários para a análise do Custo para Servir. Mesmo com o roteiro, as perguntas foram realizadas nas entrevistas na ordem de desenvolvimento do raciocínio do respondente e melhor oportunidade de abordar cada assunto.

O bloco C 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 nas organizações.

Ainda o bloco D abrangeu questões relacionadas aos fatores da Teoria Contingencial, buscando identificar quais destes são fatores limitadores para a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados nas organizações contábeis. As questões deste bloco foram divididas por fator contingencial (D.1, D.2, D.3, D.4 e D.5) e baseadas nas variáveis de análise de cada um dos fatores.

Por fim, o bloco E, composto por uma única pergunta, permitiu ao entrevistado emitir sua opinião, crítica, sugestão ou comentário sobre o tema abordado na pesquisa.

Este roteiro de entrevista semiestruturado foi construído a partir do constructo demonstrado no Apêndice B. O constructo foi sustentado em quatro dos objetivos específicos do estudo e estruturado com base nas categorias e variáveis de análise, que por sua vez foram estabelecidas com base em estudos anteriores. Pretendeu-se desta forma facilitar a análise dos dados tendo em vista que cada questão está relacionada com uma categoria e variável pré-estabelecida.

3.2.2.6 Observação direta

Para realizar o procedimento de observação direta, foram estabelecidos três quesitos principais que deveriam ser observados:

- i. a estrutura física e de pessoal da organização;
- ii. a efetiva utilização das práticas de gestão de custos e mensuração de resultados apontadas pelos gestores;
- iii. funcionamento e utilização do software de gestão.

A observação destes quesitos principais permitiu comparar as notas de campo com os dados obtidos na entrevista. A veracidade de determinados processos e controles que os gestores afirmaram que são realizados nas organizações contábeis. Um gestor afirmou na entrevista, que utiliza um software para gerir o tempo de trabalho dos colaboradores, registrando o tempo aplicado em cada atividade, de cada cliente. Com a observação foi possível confirmar que tal processo ocorre realmente na organização, e ainda, permitiu solicitar um relatório com as informações geradas e utilizadas pela administração. Permitindo a triangulação de dados.

As observações diretas ocorreram durante as visitas para a entrevista com os gestores das organizações, e em três casos ocorreram também em visitas anteriores, quando do contato da pesquisadora com tais empresas por prestação de serviços.

3.2.2.7 Análise de documentos

Para fortalecer as evidências da institucionalização de determinadas práticas de gestão de custos e mensuração de resultados, bem como, das limitações que os fatores contingenciais ocasionam nas organizações e, confirmação dos dados necessários para a análise do custo para servir, foram solicitados documentos como: relatório de clientes ordenados conforme a classificação adotada pela empresa (canais); relatório com a descrição de todos os serviços prestados (definição de atividades); relatórios de controle do tempo aplicado na prestação de serviços; relatórios de dados utilizados para gestão de custos; relatórios de análise de custos e de mensuração de resultados utilizados; planilhas eletrônicas utilizadas para controle e cálculo de custos e resultados; planilhas eletrônicas utilizadas para cálculo da precificação dos serviços.

Entretanto, nem todos os documentos foram fornecidos pelas organizações contábeis estudadas. Os documentos foram obtidos com certa dificuldade, e houve casos em que não foi autorizada a coleta de dados documentais.

3.3 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DE DADOS

A análise dos dados se deu por análise de conteúdo, que consiste na técnica de análise de mensagens por meio de categorias pré-estabelecidas, que admitam inferência a respeito do conteúdo da mensagem (Bardin, 2002). Bardin (2002) salienta que existem unidades de registro como palavras e temas que podem ser utilizadas na análise de conteúdo.

Nesta pesquisa foi utilizado o tema como unidade de registro, o qual consiste em uma unidade de significação e tamanho variado que é percebida naturalmente no texto analisado, segundo variáveis encontradas na teoria que servem de guia à análise (Bardin, 2002).

Dentre o conjunto de técnicas de análise de conteúdo, a por categoria é a técnica mais utilizada. A análise por tema é a mais comum, rápida e eficaz, a qual consiste em “isolar os temas de um texto coletado e extrair as partes utilizáveis e correlacionáveis ao problema da pesquisa, para permitir a comparação com outros textos escolhidos do mesmo modo” (Colauto & Beuren, 2006, p. 138).

Nesta pesquisa os temas foram definidos pelos objetivos específicos, sendo estes: (i) práticas de gestão de custos e mensuração de resultados; (ii) dados para análise do Custo para Servir; (iii) institucionalização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados pela ótica do isomorfismo; (iv) fatores contingenciais limitadores da utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados.

Para a análise dos dados, adotou-se o seguinte processo: (i) leitura do material coletado; (ii) codificação; (iii) categorização e (iv) interpretação dos resultados.

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 deste estudo foram estabelecidas no constructo da pesquisa (Apêndice B), bem como, suas variáveis.

Por fim, a interpretação dos resultados se deu de forma individualizada em relação aos dados para análise do Custo para Servir, e simultaneamente em relação aos fatores impulsionadores e limitadores de utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de

resultados. Destacou-se também as similaridades e diferenças mais relevantes entre os casos analisados. Durante a análise foram apresentados os achados do estudo em relação às teorias utilizadas, ou seja, a confirmação ou refutação das proposições teóricas.

3.4 COMPETÊNCIAS PROFISSIONAIS EMPREGADAS NA SOLUÇÃO DO PROBLEMA

O conhecimento adquirido no meio acadêmico na graduação em Ciências Contábeis, na especialização *Lato Sensu Master Business Administration (MBA)* e na pós-graduação *Stricto Sensu* Mestrado Profissional em Administração, proporcionou a pesquisadora a experiência necessária para o emprego correto dos métodos e estratégias de pesquisa, bem como, auxiliou na visualização do sistema organizacional e análise do controle gerencial e práticas de gestão adotadas pelas empresas.

Também a experiência profissional de dez anos de atuação em organizações contábeis e a observação direta do problema, despertou na pesquisadora o interesse pela lacuna de pesquisa abordada neste estudo, devido à dificuldade observada na prática em relação a este tema. Ainda a possibilidade de auxiliar a classe contábil e empresas do ramo de serviços com descobertas e proposições, motivou a investigação realizada nesta pesquisa.

Tanto a experiência de atuação no mercado, quanto a de atuação no Mestrado Profissional com consultorias e assessorias às empresas parceiras, trouxeram habilidades para analisar a realidade, evidenciar pontos fortes e pontos de melhoria, e com o diagnóstico da situação da empresa apresentar sugestões de solução aos problemas identificados.

Como habilidades, destaca-se a boa comunicação da pesquisadora, o que facilitou no momento da abordagem aos empresários e coleta de dados. Também se evidencia a atitude de empatia necessária ao realizar uma pesquisa como esta.

Tais características e competências da pesquisadora permitiram alcançar os objetivos traçados para essa pesquisa.

3.5 LIMITAÇÕES DOS MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA

Métodos de pesquisa possuem limitações. Quanto à utilização de entrevistas para coleta de dados, existem limitações em relação a possíveis respostas tendenciosas dos entrevistados, informações imprecisas por esquecimento do entrevistado no momento da entrevista, falta de domínio da técnica de coleta por parte do entrevistador, o que pode comprometer a pesquisa por ausência de dados ou imprecisão, ou ainda flexibilidade, o entrevistado fala ao entrevistador o que ele deseja ouvir (Yin, 2001).

Neste estudo, em alguns momentos das entrevistas percebeu-se que podem ter sido fornecidas informações imprecisas por esquecimento do entrevistado, ou devido o mesmo não saber exatamente qual o procedimento operacional adotado em relação ao software. Para minimizar tal limitação buscou-se a triangulação na coleta de dados com a solicitação de documentos e observação do uso do software e seus recursos.

Na observação direta, as principais limitações são o tempo gasto nessa atividade, e a flexibilidade, o ambiente e as ações podem ser alterados por estarem sendo observados (Yin, 2001).

O processo de observação direta realizado nas empresas em estudo não sofreu limitação quanto à flexibilidade, pois determinadas situações foram observadas para compreender o funcionamento dos softwares e controles, em outras, os observados não sabiam da observação, logo não houve interferência no ambiente.

Algumas limitações da análise documental, segundo Godoy (1995), são a arbitrariedade na seleção dos documentos e dados secundários, que podem ter sofrido alterações ou representar a opinião apenas de quem os elaborou, proporcionando informações tendenciosas. Também a indisponibilidade de cessão de alguns documentos por parte das empresas é um fator limitador da pesquisa.

Quanto à análise documental houve algumas limitações na pesquisa, tanto em relação à arbitrariedade na seleção de documentos, quanto em relação à indisponibilidade de documentos. Exemplo disso é que foram solicitados relatórios de clientes conforme a classificação adotada pela empresa e relatórios dos serviços prestados, porém, alguns não disponibilizaram tais relatórios, outros informaram que tais dados estavam disponíveis no site da empresa e outros passaram dados aproximados por e-mail ou informalmente após a entrevista.

4 CONTEXTO DO PROJETO OU DA SITUAÇÃO-PROBLEMA

4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES

Foram selecionadas para este estudo seis organizações contábeis de Cascavel-PR para a aplicação do método de estudo de casos múltiplo (Yin, 2001). As organizações foram denominadas por letras do alfabeto de “A” a “F”, para evitar a exposição das empresas e garantir o sigilo de seus respectivos dados. Nesta seção, foram descritas e caracterizadas cada uma das organizações contábeis estudadas, afim de melhor demonstrar os casos analisados.

4.1.1 Organização contábil A

A organização contábil denominada como A, atua há quase 19 anos no mercado. É constituída por dois sócios sob a forma de uma sociedade limitada simples e optante pelo regime tributário do simples nacional. Os sócios possuem outra empresa constituída especificamente para a realização das atividades de consultoria e auditoria, no entanto, a equipe de trabalho, receitas e custos são individualizadas, somente atuando no mesmo espaço físico. Apenas o escritório contábil foi objeto de análise deste estudo.

Os sócios são atuantes na atividade da organização contábil, e possuem em média 38 colaboradores em seu quadro, divididos em quatro equipes. Cada equipe é liderada por uma pessoa com qualificação para tal função, e se dedica à supervisão da equipe e atividades operacionais voltadas para atendimento aos clientes, como por exemplo, reuniões e apresentações de demonstrativos contábeis.

Há uma equipe de departamento pessoal que se dedica a todas as tarefas operacionais e de atendimento relacionadas (registro de colaboradores, admissões, rescisões, cálculo da folha de pagamento e outros). Há também uma equipe que cuida do departamento administrativo e financeiro da empresa, tanto nas atividades operacionais quanto de auxílio na gestão do escritório. As outras duas equipes se dedicam à operacionalização do trabalho fiscal e contábil, envolvendo os colaboradores em todo o processo de registro, sendo divididas pelo regime de tributação das empresas. Uma equipe trabalha somente com as empresas optantes

pelo regime do lucro real (clientes-alvo), e a outra equipe com as empresas optantes pelo lucro presumido, simples nacional e imunes ou isentas.

Os trabalhos de legalização como abertura de empresas, alterações contratuais e outros, foram repassados para a empresa de consultoria e auditoria, visto que, lá possui pessoal qualificado e com dedicação exclusiva para execução de tais serviços, inclusive com conhecimento jurídico necessário (na visão do empresário), o que possibilitou dar maior importância e visibilidade a tais trabalhos, propiciando até melhor remuneração por estes serviços.

Além das equipes de trabalho, há uma colaboradora responsável pela limpeza e outra responsável pela recepção e atendimento telefônico.

Analisando o organograma da organização, têm-se no topo os sócios, logo abaixo destes um gerente geral que auxilia tanto na gestão de pessoal, quanto nas atividades operacionais, na sequência os líderes de cada equipe e na base os colaboradores que exercem a atividade operacional da empresa.

Conforme o faturamento bruto anual, a empresa se enquadra no porte médio. Possui um número não vultoso de clientes, porém, um grande número de optantes pelo lucro real, que demandam mais tempo e mão de obra qualificada pela complexidade e volume do trabalho e das obrigações acessórias, mas que pagam honorários mais expressivos.

Observa-se que esta organização preocupa-se em investir e utilizar a tecnologia e inovação para melhorar e otimizar as tarefas operacionais, gerando retorno à equipe e aos clientes. Esse retorno vem de encontro às prioridades de gestão do empresário, que são qualificar os colaboradores e prestar um serviço e atendimento de qualidade, que gere satisfação aos clientes. Destaca-se ainda a atenção dada pelos gestores às práticas de gestão e controles internos realizados nesta organização.

O empresário entrevistado nesta organização tem 47 anos, é bacharel em Ciências Contábeis desde 1995 e especialista em auditoria e gerenciamento financeiro. Iniciou a carreira em uma cooperativa de grande porte, na qual despertou interesse pela auditoria. Junto a um colega de pós-graduação, surgiu a oportunidade de comprar um pequeno escritório contábil, o que lhe permitiria iniciar neste mercado sem ter que partir do “zero” em busca de clientes. Por um determinado período, também lecionou aulas em uma universidade pública de Cascavel, mas com a ampliação do nicho de serviços para além da contabilidade, consultoria e auditoria, bem como, expansão da atuação para outras cidades do Paraná e até outros estados, acabou optando por se dedicar exclusivamente ao seu negócio. Hoje é o contador responsável e sócio administrador da organização contábil A, objeto deste estudo.

4.1.2 Organização contábil B

A organização contábil B, nomeada neste estudo, atua há 26 anos no mercado. É constituída por quatro sócios sob a forma de sociedade simples limitada. Os mesmos sócios juntamente com outros dois profissionais, possuem outra empresa específica para a prestação de serviços de consultoria, no entanto, são empresas distintas que atuam separadamente, inclusive quanto ao espaço físico. Salienta-se que somente o escritório contábil foi objeto de análise neste estudo.

O quadro funcional é composto por uma média de 30 colaboradores que possuem formação acadêmica na área de atuação e experiência profissional adquirida no próprio escritório. A empresa é organizada em departamentos: fiscal, contábil, pára-legal (ou legalização) e recursos humanos. O organograma apresenta no topo a diretoria executiva exercida pelo sócio entrevistado, abaixo desta há os cargos de diretoria financeira, comercial e operacional, sendo esse último dividido entre dois diretores, um mais voltado ao departamento operacional de recursos humanos e o outro aos departamentos fiscal e contábil. Além das diretorias, cada departamento possui um coordenador, que supervisiona e dá suporte a equipe sob sua responsabilidade. Não subordinados a departamentos estão os colaboradores relacionados à secretaria e recepção, limpeza e organização do escritório.

De acordo com o faturamento bruto anual, a organização B é considerada de pequeno porte. Possui um volume maior de clientes optantes pelo simples nacional, mas também apresenta um volume considerável de clientes pessoa jurídica optante pelo lucro real, sendo que grande parte destes de porte médio e grande, com filiais e de ramos de atividade específicos, o que exige certa qualificação para realizar o serviço.

Observa-se que a organização está tentando mudar a estratégia operacional, buscando um atendimento mais próximo ao cliente e tentando agregar valor aos serviços prestados. Também se identificou muito empenho por parte da empresa em relação à utilização da tecnologia para integração de dados e otimização do trabalho de lançamentos e digitação de dados nos sistemas contábeis.

O empresário entrevistado nesta organização tem 35 anos, possui formação técnica em contabilidade no ano de 2000, e bacharelado em Direito, em 2004. Além da função de diretor executivo do escritório, também é o diretor comercial. Iniciou sua vida profissional no escritório contábil da família como auxiliar, após sua formação em direito passou a exercer a advocacia em escritório próprio e atuou por seis anos em Cascavel. Nesse período não se

sentia realizado com o que fazia, embora o retorno financeiro fosse interessante, foi então que retornou para o escritório contábil da família e passou a atuar na gestão da empresa, trazendo ideias e ações novas para a profissionalização da empresa até então familiar.

4.1.3 Organização contábil C

A organização contábil denominada C no estudo, atua há cerca de seis anos no mercado. Inicialmente, possuía matriz em Cascavel e filial em Guarapuava, constituída por dois sócios sob a forma de sociedade limitada. Ao final de 2015, por divergência de ideias e estratégias no negócio, os sócios resolveram separar a sociedade e, como as unidades estavam com o faturamento e número de clientes equivalentes, cada um ficou com uma filial do escritório e seguem seus negócios separadamente, com a mesma relação de amizade.

A empresa de Cascavel, objeto deste estudo, passou a ter um novo sócio, que inclusive preencheu a necessidade de conhecimento fiscal que o escritório apresentava. Manteve-se o quadro societário com dois sócios sob a forma de sociedade limitada. Além da organização contábil, possuem outra empresa que presta serviços de consultoria empresarial, na qual atuam apenas os sócios, e utilizam o mesmo espaço físico do escritório contábil. Neste estudo, analisou-se apenas a organização que presta serviço contábil.

Esta organização conta com quatro colaboradores, sendo que, os dois sócios também atuam no operacional. Destes colaboradores, duas são contadoras e uma irá concluir em 2017 o curso de graduação na área, o outro é o contínuo ou office-boy, que auxilia na entrega e arquivo dos documentos. O organograma estabelecido são os empresários no topo e os colaboradores na base, e embora tenham as atividades da consultoria paralelamente ao trabalho no escritório e gestão do seu negócio, exercem supervisão nos trabalhos executados pela equipe. Uma das colaboradoras atua diretamente com recursos humanos e auxilia no fiscal e contábil conforme dispõe de tempo, as outras duas atuam diretamente na execução dos serviços fiscais e contábeis.

Conforme faturamento bruto anual, esta organização se enquadra como uma microempresa. É um escritório relativamente pequeno e jovem, por isso o número de clientes não é tão expressivo (aproximadamente 30), mas atendem empresas optantes pelos três principais regimes de tributação, com maior volume de empresas optantes pelo simples nacional (cerca de 50% da carteira) e apenas dois clientes do lucro real. O atendimento

mensal a profissionais liberais e da área rural também tem boa representatividade na quantidade de clientes do escritório (em torno de 8). Apresentam potencial de crescimento e o objetivo dos gestores é crescer com qualidade no atendimento aos clientes e com controle de seu negócio, sendo inclusive uma das prioridades do gestor entrevistado, utilizar as ferramentas que possui no software para controle financeiro e de produtividade.

O empresário entrevistado na organização C tem 39 anos, é técnico em contabilidade e bacharel em Ciências Contábeis, com especialização MBA em auditoria e perícia, e MBA em gestão empresarial pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Iniciou sua carreira no exército brasileiro, onde ficou por seis anos. Já cursando a graduação buscou se inserir no mercado contábil e conseguiu estágio no SEBRAE, onde teve oportunidade de conhecer mais sobre a área empresarial. Após um ano de estágio, conseguiu uma vaga de trabalho em uma empresa de consultoria e auditoria da cidade (Cascavel), na qual considera ter aprendido muito. Trabalhou com auditoria em diversas empresas de ramos de atividades variadas e de diferentes regiões do país. Após quatro anos de muitas experiências, viagens e aprendizado nesta empresa, surgiu a oportunidade de trabalhar em um dos clientes de auditoria como contador responsável. Posteriormente, passou a *controller* e atuou nesta empresa até que foi vendida a um grupo e passou a ser de capital aberto, houve então a troca de diretoria e da equipe administrativa e contábil.

Nesta fase, o empresário se deparou com uma realidade em que o mercado não o remuneraria de acordo com sua experiência e conhecimento, foi então que, em parceria com um ex-professor e amigo que trabalhava com consultoria, decidiram abrir um escritório de contabilidade, no qual o entrevistado atua como sócio e consultor empresarial.

4.1.4 Organização contábil D

A organização contábil denominada como D, atua há 10 anos em Cascavel. É constituída por cinco sócios sob a forma de sociedade limitada e possui uma filial em Curitiba. Ainda tem mais três empresas no grupo, uma que presta serviços de consultoria empresarial, outra que oferece serviços administrativos e uma de serviços jurídicos. Salienta-se que apenas a organização contábil situada em Cascavel foi objeto do estudo de caso.

Possuem em seu quadro funcional nove colaboradores, e os sócios também exercem atividades na empresa. Os colaboradores possuem bom nível de formação técnica e

treinamento para atendimento. No organograma apresentam cinco departamentos: recursos humanos, contábil e fiscal (não há separação destes dois), associações (devido ao volume de empresas deste ramo) e administrativo do escritório. Os sócios se dividiram nas funções de gestão do escritório, dois deles são responsáveis pelo departamento contábil e fiscal (dividem a quantidade de empresas), o outro pelo departamento de recursos humanos, o quarto sócio cuida da parte comercial e representação da empresa, e o quinto empresário, que foi o entrevistado neste estudo, é responsável pela gestão de pessoal, de processos internos e atendimento aos clientes. Este último também acumula funções de legalização (abertura de empresas, alterações contratuais e afins).

Conforme faturamento bruto anual, a empresa se caracteriza como de pequeno porte. Possui um número expressivo de clientes optantes pelo simples nacional e associações sem fins lucrativos, em torno de 500 somando estes dois nichos (proporção de 40% e 60%, respectivamente). Atendem também algumas pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido (cerca de 10) e real (em torno de 6). A empresa busca qualificação na área de gestão para escritórios contábeis, o que para o gestor entrevistado é um processo constante de melhoria. Destaca que há muito que fazer e melhorar nos controles e ferramentas de gestão do escritório. Sua prioridade é a equipe, proporcionar qualidade no ambiente de trabalho e otimizar o tempo, para que a satisfação dos colaboradores reflita no atendimento de qualidade aos clientes, que é a segunda maior prioridade, oferecer um serviço diferenciado e atendimento além das expectativas dos clientes.

O empresário entrevistado nesta organização tem 31 anos, é bacharel em Ciências Contábeis desde 2009 e tem especialização na área de gestão de pessoas. Iniciou sua vida profissional em uma empresa distribuidora, onde seus patrões o incentivaram a fazer o curso de contábeis. Durante a graduação, por intermédio de um colega de classe foi trabalhar numa empresa de software contábil de Cascavel, na qual atuou por quatro anos. Posteriormente, foi trabalhar em outra empresa de software, porém, de gestão, em Curitiba. Logo retornou a Cascavel e passou a atuar como consultor tributário, foi neste período em que conheceu os sócios da organização contábil D, começou a prestar serviços para a organização e em 2014 se tornou sócio. No escritório atua como gestor da equipe e de processos administrativos, bem como, no atendimento aos clientes.

4.1.5 Organização contábil E

A organização contábil denominada como E neste estudo, atua há três anos no mercado. É constituída por três sócios sob a forma de sociedade limitada, os quais se dividem entre as atividades de gestão e atividades operacionais devido ao tamanho do escritório. Uma das sócias atua e é responsável pelo departamento de recursos humanos e atendimento (visitas) aos clientes, outro sócio atua e é o responsável pelo departamento fiscal e gestão financeira do escritório, e a terceira sócia atua e é responsável pelo departamento contábil e processos de legalização (abertura de empresas, alterações contratuais e afins). Também prestam serviços de assessoria financeira e de gestão à alguns clientes.

Possuem em seu quadro funcional uma colaboradora registrada e duas estagiárias que trabalham meio período. A colaboradora registrada tem formação na área contábil e está fazendo especialização, atua no fiscal e contábil dos clientes maiores (lucro real), uma das estagiárias atua na recepção e atendimento telefônico e, também, auxilia na organização e arquivo de documentos. A outra estagiária também trabalha dando suporte aos sócios na parte operacional do fiscal e contábil e organização de documentos. Salientam que os sócios estão muito envolvidos ainda com o operacional da organização contábil.

De acordo com o faturamento bruto anual, esta organização se enquadra como microempresa, é um escritório relativamente pequeno e muito jovem, sua prioridade está voltada ao atendimento de qualidade e proativo aos clientes. Afirmam investir em cursos, treinamentos e ferramentas de gestão também, pois percebem que precisam melhorar a gestão do negócio, ter controle e acompanhamento dos números da empresa. Expõem que o fato de estarem muito ligados ao operacional ainda, atrapalha um pouco o processo de gestão que acaba ficando em segundo plano.

Nesta organização, dois sócios foram entrevistados (por opção deles), um casal: ela tem 35 anos, é bacharel em Ciências Contábeis desde 2005, com especialização em Controladoria, Planejamento e Direito Tributário. Ele tem 41 anos, também bacharel em Ciências Contábeis desde 2005 e especialista em gestão financeira, contábil e controladoria e MBA em gestão empresarial pela FGV.

Ela iniciou a carreira na contabilidade como estagiária em um escritório de contabilidade de Cascavel, depois foi contratada e após dois anos passou a ser sócia da organização contábil. Esta sociedade durou de 2003 a 2013, quando ocorreu a cisão. Com parte dos clientes, móveis e equipamentos, ela decidiu abrir este novo escritório com seu

marido e uma colega, uma realidade um tanto diferente da que vivia até então, pois o escritório em que era sócia já tinha certa estabilidade no mercado.

Ele atuou por 10 anos em um escritório de consultoria e contabilidade, inicialmente trabalhando com contabilidade e nos últimos anos com consultoria. Após este período passou a trabalhar em uma empresa como contador interno, na qual atuou por oito anos. Quando ocorreu a cisão da sociedade em que a esposa participava, tornou-se sócio neste novo escritório e contribui com seus conhecimentos sobre a área fiscal e de obrigações acessórias.

4.1.6 Organização contábil F

A organização contábil denominada neste estudo como F atua há 10 anos em Cascavel. Foi constituída sob a forma de sociedade limitada com dois sócios, porém, em 2015 ocorreu a ruptura da sociedade e a empresa está como unipessoal desde então, havia a ideia de conseguir outro sócio, mas não aconteceu. Assim, o sócio que permaneceu resolveu atuar sozinho e proceder a alteração de sociedade para EIRELI, o que ocorrerá no próximo mês.

Possui dois colaboradores em seu quadro de pessoal, um que realiza as atividades de recursos humanos que é onde o escritório apresenta mais demanda, e o outro que juntamente com o empresário exerce atividades da área fiscal e contábil. O empresário ainda acumula as tarefas de legalização e atendimento aos clientes, bem como, de suporte aos dois colaboradores que não possuem muita experiência e ainda estão no processo de formação acadêmica.

Este empresário também oferece serviços advocatícios como profissional liberal nas áreas tributária, cível e trabalhista, serviço este separado da organização contábil, apenas utiliza a mesma estrutura física.

Conforme o faturamento bruto anual, a empresa se enquadra como pequeno porte. Não possui um volume expressivo de clientes, algo em torno de 60, sendo que, a maioria é optante pelo simples nacional (aproximadamente 80%), atende apenas uma empresa optante pelo lucro real, as demais são optantes pelo lucro presumido.

A prioridade do empresário é a melhoria da gestão do negócio, pois segundo sua visão, a organização cresceu de forma desordenada e sem estrutura. Afirma que tem investido em cursos e treinamentos para melhorar a gestão do escritório, também apostou na troca do software, que permite maior controle de custos e produtividade, espera ter uma boa base de

dados para análise em alguns meses, pois a implantação deste software é recente e ainda são realizados testes e adaptações nos parâmetros.

O empresário entrevistado na organização F tem 39 anos, é técnico em contabilidade desde 1996 e bacharel em direito desde 2008. Iniciou sua vida profissional como office-boy em um escritório contábil, posteriormente, passou para a área fiscal, depois para a área contábil, setor onde mais se identificou e desempenhou a atividade por mais tempo. Trabalhou em empresas de grande porte na cidade de Cascavel e assumiu a responsabilidade técnica pela contabilidade de uma empresa por um período. Em 2006 com mais experiência profissional e amadurecimento pessoal, sentiu-se preparado para iniciar o próprio negócio, foi quando constituiu o escritório de contabilidade em sociedade com um amigo. Tornou-se sócio administrador da organização desde 2015, quando houve a divisão da sociedade.

Na Figura 12, apresenta-se um resumo das principais características do perfil das organizações contábeis estudadas.

Características do Perfil	A	B	C	D	E	F
Tempo de atuação	19 anos	26 anos	6 anos	10 anos	3 anos	10 anos
Porte (faturamento)	Médio	Pequeno	Micro	Pequeno	Micro	Micro
Forma de constituição	Sociedade limitada	Sociedade limitada	Sociedade limitada	Sociedade limitada	Sociedade limitada	EIRELI
Nº sócios/empresário	2	4	2	5	3	1
Nº colaboradores	38	30	4	9	3	2
Estrutura de pessoal	Equipes	Departamentos	Equipes	Departamentos	Departamentos	Equipes
Equipes/ Departamentos	Financeiro	RH	RH	RH	RH	RH
	Legalização	Fiscal		Fiscal e Contábil	Fiscal	
	RH	Contábil	Fiscal e contábil	Associações	Contábil	Fiscal e contábil
	Fiscal e contábil por regime tributário dos clientes	Pára-legal		Administrativo		
Serviços Agregados	Consultoria	Consultoria	Consultoria	Consultoria	Assessoria financeira	Jurídico
	Auditoria	Jurídico		Administrativo Jurídico		
Clientes-alvo	Optantes pelo Lucro Real	Empresas de médio à grande porte	Empresas de pequeno a médio porte	Optantes pelo Simples Nacional e entidades sem fins lucrativos	Optantes pelo Simples Nacional	Optantes pelo Simples Nacional
Nº clientes aproximado	130	300	30	500	60	60
Idade do gestor entrevistado	47 anos	35 anos	39 anos	31 anos	35 e 41 anos	39 anos

Área de formação do gestor entrevistado	Bacharel em Ciências Contábeis	Técnico em Ciências Contábeis e Bacharel em Direito	Técnico e Bacharel em Ciências Contábeis	Bacharel em Ciências Contábeis	Bacharéis em Ciências Contábeis	Técnico em Ciências Contábeis e Bacharel em Direito
Estratégia	Qualidade do serviço	Qualidade do serviço	Qualidade no atendimento	Serviço e atendimento diferenciado	Atendimento de qualidade e pró-atividade	Qualidade do serviço
Prioridade na gestão	Investimento em pessoal e tecnologia	Empenho na utilização de tecnologia para integração de dados	Implantar controles financeiros, de custo e produtividade	Melhorar a gestão econômico-financeira e proporcionar qualidade no ambiente de trabalho	Atendimento de qualidade e pró-atividade	Melhorar a gestão do negócio

Figura 12 - Características principais do perfil das organizações contábeis estudos de caso.

Fonte: dados coletados por entrevista, observação direta e documentos (2017).

Observou-se que há similaridade nas características das organizações conforme o porte em que se enquadram quanto ao número de colaboradores, número de clientes, clientes-alvo e até mesmo quanto à organização da estrutura de pessoal.

Observou-se semelhança quanto às estratégias das seis organizações, todos os gestores afirmam estarem focados na qualidade do serviço e atendimento aos clientes, vendo tal estratégia como um diferencial de mercado.

As prioridades na gestão estão mais voltadas ao investimento e utilização de tecnologia na prestação do serviço e, melhoria na gestão e controle do negócio, o que corrobora com o que foi evidenciado pela literatura, que os empresários contábeis não têm dado a devida atenção à gestão de suas organizações, como administradores.

4.2 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA ANALISADO

O problema deste estudo é caracterizado conforme itens elencados a seguir:

- a) Nome do projeto: práticas de gestão de custos e mensuração de resultados e uma proposta para implantação do método Custo para Servir em organizações contábeis;
- b) Definição sumária e justificativa do projeto: esta pesquisa busca identificar as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados utilizados, e os fatores

limitadores e impulsionadores dessas práticas, para então propor a aplicação do método Custo para Servir para análise de custos e rentabilidade por cliente nas organizações contábeis;

- c) Atores envolvidos no projeto: gestores de seis organizações contábeis de Cascavel-PR selecionadas pela pesquisadora por acessibilidade e disponibilidade de informações necessárias ao estudo;
- d) Principal responsável pela autoria do caso: a autora da pesquisa;
- e) Responsabilidade pela interlocução ou pelo desenvolvimento: a autora da pesquisa;
- f) Tema central do projeto: identificar as atuais práticas de gestão de custos e mensuração de resultados, identificar os fatores impulsionadores e limitadores para utilização de tais práticas e apresentar uma proposta para implantação do método Custo para Servir em organizações contábeis, visando melhorar a mensuração dos custos e análise de rentabilidade por cliente;
- g) Caracterização da situação problema: conforme examinado em estudos anteriores (Anjos et al., 2011; Souza, 2014; Bonemberger, Soutes, & Jacoby, 2016) os gestores das organizações contábeis não possuem uma efetiva gestão de custos, raramente adotam artefatos gerenciais para a administração de seu próprio negócio e apresentam dificuldades na formação do preço de venda dos serviços que é realizada de forma empírica, bem como, na mensuração de resultado. Ainda segundo Souza (2014), observa-se que não há estudos sobre os custos dos serviços contábeis, essa ausência é observada também na prática das organizações, menos ainda para medir os custos (ou rendimentos) individualizados por cliente, o que compromete a capacidade de negociação destas empresas (e de elaboração de estratégias). Diante deste contexto, buscou-se averiguar fatores limitadores e impulsionadores para a utilização das práticas de gestão de custos e mensuração de resultado nas organizações contábeis, com o objetivo de propor a aplicação do método Custo para Servir que possibilitará maior informação sobre custos e resultado de cada cliente.

5 TIPO DE INTERVENÇÃO E MECANISMOS ADOTADOS

O tipo de intervenção utilizada neste estudo classifica-se como Força Tarefa – desenvolvimento de um projeto de intervenção.

O termo força tarefa é de origem militar, no entanto, passou a ser utilizado no meio empresarial pela adaptação do conceito. Para Jones e George (2012), força tarefa é um comitê formado por pessoas que se reúnem pra resolver um problema específico e comum a todos, soluções são ponderadas e recomendadas. Trata-se de um grupo de pessoas que estão temporariamente designados para trabalhar em conjunto a fim de alcançar um objetivo específico, utilizando suas habilidades e recursos para elaborar um plano ou projeto.

Foram investigadas as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados em seis organizações contábeis, verificando fatores impulsionadores para utilização destas práticas de acordo com a Teoria Institucional e o isomorfismo, e fatores limitadores baseados na Teoria da Contingência. Paralelo a esta averiguação e análise dos mecanismos de gestão das organizações contábeis, foram identificados e listados os dados necessários para a análise do Custo para Servir. Com tais dados foi possível elaborar a proposta de intervenção do método Custo para Servir nas organizações contábeis.

Posteriormente, foram descritos os procedimentos da proposta de intervenção, a permitir a aplicação da intervenção e a replicação do método.

6 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

A análise dos dados desta pesquisa foi estruturada e norteada pelo constructo (Apêndice B) e pelas questões do protocolo de estudo de caso. Os objetivos específicos deram origem às categorias e variáveis que foram analisadas e às questões do protocolo.

As categorias (temas) estabelecidas foram as seguintes: (i) práticas de gestão de custos e mensuração de resultados adotadas; (ii) dados para análise do Custo para Servir; (iii) institucionalização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados pela ótica do isomorfismo; (iv) fatores contingenciais limitadores da utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados, esta última subdividida em: ambiente; tecnologia; estrutura, estratégia e tamanho ou porte. Cada categoria foi analisada e explorada nos tópicos a seguir.

6.1 PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS E MENSURAÇÃO DE RESULTADOS ADOTADAS NAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS

Para investigar quais são as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados utilizadas pelas organizações contábeis, conforme primeira categoria de análise, 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, as práticas ou ferramentas de gestão de custos e mensuração de resultados efetivamente aplicadas, e ainda quais os critérios de precificação dos serviços utilizados. Tais questionamentos foram elaborados na tentativa de obter quaisquer informações sobre práticas de gestão de interesse deste estudo que são adotadas nessas organizações.

Referente às práticas de gestão de custos utilizadas pelas organizações contábeis investigadas, após a análise do conteúdo, foram extraídos trechos das entrevistas (codificação) que foram apresentados na Figura 13, conforme as considerações de cada gestor entrevistado:

Sujeitos da pesquisa	Considerações de cada gestor empresário das organizações contábeis
Organização contábil A	<p>“Através do sistema do (nome do software), o (sigla do software) que a gente chama aqui, nós conseguimos sim identificar que tipos de trabalhos estão sendo prestados para cada um dos clientes e quanto tempo nós levamos pra fazer esse trabalho pro cliente”.</p> <p>“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”.</p>
Organização contábil B	<p>“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”.</p> <p>“É, a gente já fez alguns experimentos (referindo-se a utilização de softwares para controle de custos de mão de obra e tempo gasto em cada serviço), mas eu acho que está muito distorcido da realidade, porque eu não consigo aplicar isso, eu não consigo fazer um orçamento, ou fazer uma nova proposta para o cliente em cima disso eu acho, está muito longe ainda”.</p>
Organização contábil C	<p>“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”.</p> <p>“[...] porque o escritório, ele tem uma particularidade importante, que é questão da mão de obra, isso representa 60%, às vezes até 70% do custo do escritório, a mão de obra, então eu vejo qual é a minha capacidade de produção dentro do escritório hoje, [...]. Ah, então eu vou formar o preço de venda lá, não vou lógico descarregar um custo de um funcionário para um cliente, mas eu vou fazer uma espécie de rateio em horas, para que eu possa chegar dentro de um proporcional que eu consigo atender ele, que gere um resultado para o escritório”.</p>
Organização contábil D	<p>“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”.</p>
Organização contábil E	<p>“A gente tem no sistema assim o quanto tempo cada cliente consome ali. [...] Mas não de forma exata, porque daí faltam outros quesitos, por exemplo, quanto tempo o cliente fica no telefone com a gente, ou quanto tempo a gente fica respondendo e-mail, ou reunião, isso não está apontado”.</p> <p>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”.</p>
Organização contábil F	<p>“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</p>

	<p>vou dizer, desordenada, você começa e depois vai vendo como vai fazer as coisas, isso pesou bastante pra mim [...]”.</p> <p>“[...] não faço nenhum rateio, então basicamente no escuro. Então uma forma aí muito fora do padrão até de utilização. O que eu tenho observado bastante é que as organizações que estão crescendo começaram a gerir melhor os seus custos”.</p>
--	---

Figura 13 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação as práticas de gestão de custos adotadas.

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 destas, 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.

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.

Verificou-se também como são realizadas tais práticas de gestão de custos nas organizações. 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. Há supervisão dos líderes de equipe – cada um observa os registros de seus liderados – e do departamento administrativo financeiro – que confere a quantidade de horas do cartão-ponto com as horas trabalhadas registradas no software, como tentativa de reduzir registros duvidosos. O gestor afirma possuir acesso às informações de custos por cliente e consegue monitorar a produção de cada colaborador.

A organização B possui um controle de custos total, não consegue informações específicas por cliente ou por serviços, conforme afirma seu gestor: “A organização tem uma grande dificuldade de saber exatamente qual é o custo efetivo aí por setor, ou por colaborador, é uma dificuldade grande [...]”. Quando questionado sobre possuírem informações individualizadas de custos o empresário afirma: “Tenho uma ideia, mas eu não poderia dizer para você que eu tenho certeza que é isso, o nosso preço está mais baseado em mercado e custo do escritório aqui, uma margem de lucro que a gente tem, do que custo efetivo de serviços.”. Ressalta ainda que, já houve tentativa de utilizar o software para registro e controle de tarefas dos serviços prestados, mas sem sucesso devido à complexidade e imprecisão dos registros. Afirma que há perda de tempo de trabalho dos colaboradores em fazer tais registros e ainda assim não são registros exatos, visto que, atendimento telefônico, retorno de e-mails, comunicações internas, por exemplo, não são registrados.

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. Quando questionado sobre essa disposição de informações individualizadas de custos o gestor desta organização admite: “[...] hoje, por exemplo, se eu pegar algumas empresas que eu acabei fazendo honorário, colocando a consultoria embutida, se eu olhar, analisar hoje esse cliente, eu teria que cobrar muito mais dele, porque eu não mensurei tanto trabalho [...]”. E assevera que faz revisão dos honorários periodicamente, conforme observa aumento do volume de trabalho apontado por sua equipe:

“[...] eu faço uma revisão dependendo do volume de trabalho, eu até deixo bem claro para o cliente, olha estamos contratando, esse contrato aqui é para isso que está acontecendo na tua empresa, se a tua empresa prosperar fazer um volume muito maior, isso aqui tem que ser renegociado [...]”.

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 dos honorários contábeis. Entretanto, não aplica esse controle para todos os seus clientes, quando abordado sobre o tema de identificar os custos de forma individualizada, o gestor afirma:

“Não de todos os clientes, confesso que nós hoje não temos isso pra todos os clientes, nós fazemos isso pra uma amostragem dos principais clientes daí, os clientes que mais correspondem à carteira. Então eu pego o cliente A que corresponde a 10% da minha carteira, então isso eu faço um trabalho separado dele pra saber o quanto ele custa pra mim. Mas todos, não. Hoje, tranquilamente, posso te falar que eu tenho só 40% da minha carteira bem precificada. O restante ainda, até por falta desses números e análises de um método que me ajude a analisar o quanto custa o meu profissional trabalhando pra essa empresa.”.

E, quando questionado se há controle e/ou registros dos custos, por serviço prestado pela organização, o empresário alega:

“Então, esse é nosso maior desafio. Nós tentamos fazer o mais aproximado possível levando em consideração custos fixos e variáveis, dentro desses custos o que dá mais impacto hoje pra nós é sistema e pessoal. Então a folha de pagamento nossa é bem considerável, hoje é o que mais impacta. Ainda assim existe as variáveis que é quanto vale o profissional, quanto vale a hora de serviço numa determinada empresa, conforme o seu perfil.”.

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. Os gestores entrevistados afirmam que não conseguem identificar de forma clara o custo de prestação de cada serviço e nem sequer o custo por cliente. Atribuem esta situação a falta de tempo dos gestores em se dedicar a efetiva gestão do negócio, pois como atuam há pouco mais de três anos no mercado e ainda se consideram pequenos, estão muito envolvidos com o operacional do escritório.

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 e 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. Afirma, ainda, que tem planos de utilizar as funcionalidades do software que adquiriu para o controle de tempo de trabalho e custos de cada cliente: “[...] e o projeto foca basicamente hoje em organizar isso e a partir do ano que vem, sim, via sistema, começar a distribuir esses custos.”.

Referente às práticas de mensuração de resultados utilizadas pelas organizações contábeis investigadas, apresentam-se na Figura 14 as considerações de cada gestor entrevistado (codificação):

Sujeitos da pesquisa	Considerações de cada gestor empresário das organizações contábeis
Organização contábil A	<p>“Como eu disse, todas as despesas que nós temos são diariamente lançadas e baseados nessas despesas, nesses custos, e na quantidade de tempo despendida pra cada um dos clientes é que nós obtemos as nossas informações pra tomada das decisões”.</p> <p>“[...] 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”.</p>
Organização contábil B	<p>“[...] a gente não utiliza softwares específicos, a gente utiliza a planilha Excel ainda, por mais obsoleto que seja não é, mas é muito seguro e enfim, está bem</p>

	desenvolvido aí, a gente consegue observar, mas com essa sucessão do (diretor presidente), a gente tem pensado em profissionalizar um pouco mais esta questão”. “[...] 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”.

Figura 14 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação as práticas de mensuração de resultados adotadas.

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 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.

Investigou-se como são realizadas tais práticas de mensuração de resultados em cada organização e o detalhamento destas informações.

A organização A possui registro de suas receitas e despesas no software, e uma equipe que acompanha e monitora diariamente tais operações. O gestor afirma que além de possuir controle de custos, consegue apurar seus resultados também por cliente, com parâmetros estabelecidos pelos gestores, o software faz o rateio dos custos fixos para cada cliente:

“Nós temos também controle de resultado por cliente. O (sigla do software) nos possibilita a gente apurar também por cliente. Se ele está nos dando resultado ou não está nos dando resultado, nós temos condições de todo mês saber disso. E se não está dando resultado, automaticamente a gente acaba conversando com o cliente pra que haja uma renegociação de seus honorários.”.

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 tal nas circunstâncias do momento. Há evidências de que o gestor entrevistado quer colocar as informações do financeiro no software, desde emissão de notas fiscais e boletos, até pagamentos realizados, porém, ainda há certa resistência por parte do atual gestor responsável por esta área.

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. Comenta também que já dispõe de um software para realizar o controle de tempo de trabalho dos colaboradores e sócios, para que seja realizado o cálculo do valor das horas trabalhadas para cada cliente e, conseqüentemente a mensuração de resultado por cliente, porém, ainda não conseguiram implantar na rotina do escritório.

“[...] hoje eu tenho como fazer isso, hoje eu tenho (referindo-se a mensuração de resultados por cliente), hoje existe a possibilidade de fazer, o que está faltando é nós implantarmos e ter esse tempo aí para conseguir implantar (o software), mas é extremamente importante esse dado para o escritório [...]”.

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. Mensalmente, preenchem esta planilha manualmente com dados de receitas, custos e despesas de cada cliente para mensurar o resultado. No entanto, não é realizado este procedimento para toda a carteira de clientes, em virtude de ser um processo manual e conseqüentemente demorado.

Na organização E, a mensuração de resultado é realizada pelo fluxo de caixa elaborado em planilha do Excel. O escritório é relativamente pequeno conforme asseveram os gestores

entrevistados, por isso conseguem fazer os controles sem o auxílio de softwares. Entretanto, não há informações de resultado individualizadas por cliente.

Já a organização F, conforme já apontado, não utiliza uma prática de mensuração de resultados, observa sua movimentação de recursos sem um registro formal ou análise de demonstrativos. O gestor relata: “Eu faço a minha rotina, assim, a rotina contábil, mas te digo que eu não fico avaliando muito. Meu resultado hoje é mais pelo fluxo do dia a dia, então pela rotina você tem essa noção [...] pelo fluxo, não pela análise de resultados.”.

Optou-se por investigar quanto aos critérios de precificação dos serviços como alternativa de identificar se qualquer prática de gestão de custos e mensuração de resultados compõe tais critérios, e também, para investigar se há um método acurado de formação de preços nas organizações contábeis estudadas.

São demonstradas a seguir na Figura 15, as considerações de cada organização contábil analisada nesse estudo (codificação), em relação aos critérios de precificação dos serviços contábeis adotados:

Sujeitos da pesquisa	Considerações de cada gestor empresário das organizações contábeis
Organização contábil A	“[...] essa questão do (sigla do software), ele possibilita eu saber qual é o meu custo e por quanto eu tenho que vender o meu trabalho também. Quanto a formar o preço pro cliente novo, primeiro, nós passamos um relatório com diversas questões ao cliente onde a gente busca mensurar e tentar verificar com que tipo de cliente nós estamos lidando. Se é um cliente organizado, se ele tem um sistema de gestão lá dentro da empresa dele, que volume, que quantidade de pessoas ele tem trabalhando, se tem pessoas que se dedicam exclusivamente à questão das informações administrativas financeiras, nós precisamos ter uma pessoa pra contato e já verificamos se ele tem essa pessoa ou nós vamos ter que criar essa pessoa lá dentro, então são diversas informações que nós tentamos extrair antes de formar um preço. Logicamente que também nos baseamos nos clientes que nós atualmente temos pra saber mais ou menos, mas de uma forma, assim, eu diria que não é precisa, porque preciso, você precisaria estar executando o trabalho lá dentro da empresa pra saber exatamente quanto tempo você vai gastar para aquele cliente, mas baseado nos clientes que nós já temos, nós chegamos numa quantidade de horas aproximada que devemos estar investindo naquele cliente. Aí multiplicado pelo valor do nosso preço de venda por hora é que nós vamos formar o preço pra esse cliente”.
Organização contábil B	“É o porte da empresa, o enquadramento tributário, o número de notas fiscais emitidas, o número de notas fiscais de entrada também, porque a gente consegue mensurar o trabalho. O porte da empresa porque o número de obrigações assessorias também muda, a responsabilidade aumenta, o prazo que eu tenho para entregar, dependendo do tipo da empresa é mais curto ou mais longo, o tamanho da empresa, porque a gente avalia realmente a capacidade da empresa do pagamento, geralmente também isso reflete o trabalho que vai dar um pouco, o número de funcionários também é importante, é um fator bem determinante, se têm filiais, se não tem. A gente analisa, se tem condição de importação ou não de dados, a gente tem, antes de fechar, porque é contrato, atualmente a gente tem visitado empresas, e feito alguns testes no RP

	(software de gestão) do cliente, e se tem condição de importação, a gente já dá um desconto no preço, de cabeça eu estou pensando que é isso, mas eu acho que deve ter alguns outros fatores ali, a gente tem utilizado como base também uma tabela de precificação do SESCAP [...]”.
Organização contábil C	“O meu custo de mão de obra, volume de trabalho que o cliente vai demandar, qual é o porte da empresa dele, qual é o ramo de atividade, se a empresa é do Simples, ele tem um critério um pouco menos complexo para fazer a parte fiscal, se é uma empresa do presumido, ele vai mudar o cenário, porque é um honorário, tem umas obrigações acessórias maior, se for uma empresa do lucro real, ele também vai ter, demanda um pouco mais de trabalho, então é mais elencado a esse volume de trabalho que o cliente vai nos demandar, e pelo porte e ramo de atividade da empresa também e o tipo de serviço”.
Organização contábil D	“Nós utilizamos o regime de tributação, quantidade de funcionários que vão ser registrados na empresa quando é abertura, então regime de tributação, quantidade de funcionários na empresa e o faturamento estimado que essa empresa vai ter. E aí vamos aprofundando mais ainda, se é serviço, se é comércio. Se é comércio, de quem vai comprar, pra quem vai vender, dentro do estado, fora do estado, pro exterior, então nós fazemos uma ficha de atendimento com o <i>check list</i> dessas informações pra poder depois compor esse valor daí, porque através disso eu sei quanto tempo eu vou demorar, mais ou menos, trabalhando nessa empresa pra fazer o fechamento dela”.
Organização contábil E	“A ferramenta do Copsec que é o que nós utilizamos, é uma planilha de Excel, onde considera todos os custos do escritório e tempo para cada tipo de trabalho, em cima desse serviço, ele dá uma proposta de orçamento ou custo por hora”. “[...] cada cliente que nos pede uma proposta, nós analisamos o perfil do cliente, e tentamos utilizar essas ferramentas para formar um preço, um preço que seria [...] o balizador da negociação, aí sim dentro da nossa realidade, da nossa sobra ou falta de mão de obra nós fazemos a proposta”.
Organização contábil F	“Eu levo em conta o grau de complexidade do trabalho, o regime tributário do cliente, a perspectiva de faturamento dele, o número de funcionários que ele venha a ter, e aí eu dimensiono isso com a tabela de sugestão que o Conselho oferta, então trabalhamos dentro dessa rotina”.

Figura 15 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação aos critérios de precificação dos serviços adotados.

Fonte: dados coletados por entrevista (2017).

Organização A utiliza-se do software e de práticas de gestão de custos para o processo de formação de preços, ainda, analisa fatores qualitativos de controle e estrutura interna do cliente para identificar aproximadamente a demanda de trabalhos que terão. Observou-se que, há certa dificuldade nesta organização, em mensurar o tempo e o custo do atendimento aos clientes de modo preciso, mas o gestor entrevistado assegura que:

“[...] esse tempo de atendimento também é mensurado. Tem algumas questões que acabam, principalmente os trabalhos que são desempenhados por mim, pelos sócios e tal, que a gente às vezes acaba não marcando esse tempo aí, mas nós temos uma margem que nós acabamos de certa forma embutindo isso também nessa margem. Se tiver esse atendimento ou não, o cliente sempre acaba pagando lá em torno de 10% do honorário dele por esse atendimento que às vezes não é mensurado. Nós procuramos cobrar também, mas não é uma forma, assim, específica, rígida, com quanto tempo efetivamente foi investido no cliente, porque

daí o honorário dele teria que ser variável e isso é uma coisa que o cliente não quer, ele quer saber exatamente quanto ele vai pagar por mês [...]”.

A organização B adota critérios para tentar identificar o volume de trabalho que cada cliente demandará, afirma utilizar-se de uma planilha de precificação desenvolvida pela Copsec do SESCAP-PR como apoio para essa mensuração de trabalho e identificação dos custos. Informações sobre as receitas, custos e despesas totais da organização são inicialmente colocadas nessa planilha e distribuídas conforme estimativa de tempo de trabalho para cada cliente (parâmetros da planilha baseados em faturamento, número de colaboradores e rotatividade, regime tributário, se possui e utiliza software de gestão, nível de organização administrativa e controle financeiro e de estoques, volume de notas fiscais e se é possível integração com o software contábil, se possui filial, entre outros), que sugere preços para cada cliente adicionado, porém, o gestor alega não conseguir utilizá-la de modo completo e não deixa de observar os preços praticados pelo mercado:

“[...] lá tem muito fator, eu, a gente simplifica um pouco, porque quando você vai prospectar o cliente, nem sempre você tem todas as informações, poderia incluir essas informações se ele já fosse meu cliente [...] Eu também procuro saber quanto que o meu concorrente está cobrando, eu tenho essa preocupação de não aviltar preço [...], mas a nossa preocupação não é fazer um trabalho com preço baixo, [...], a gente faz um trabalho com preço razoável que tenha lucro para nós, que seja possível o cliente pagar, essa é a linha que a gente adota.”.

A organização C também analisa fatores para tentar identificar a demanda de trabalho que cada cliente apresentará e faz uma estimativa de tempo com base nos clientes que possui, e na forma de atendimento que prestam quando elabora propostas de honorários:

“[...] quando eu vou fazer a proposta de trabalho, eu analiso todos esses cenários, então a gente coloca esse custo em tempo, digamos assim, tempo de escritório para ir analisando o meu custo fixo e variável dentro do escritório, para ver se compensa eu obter aquele cliente. Então porque nós somos pequenos ainda hoje.”.

A organização D também analisa fatores específicos de cada cliente para identificar, aproximadamente, a demanda de trabalho que terão e estimar o tempo gasto para prestar o serviço. Desta forma podem calcular o custo aproximado, por hora, que terão para atender o cliente e a margem de lucro que desejam obter.

Na organização E é utilizada a mesma ferramenta mencionada pela organização B, a planilha de precificação desenvolvida pela Copsec do SESCAP-PR, na qual ocorre o levantamento do perfil de cada cliente para estimativa de tempo que será gasto na prestação do serviço, e com base em informações de custos do escritório e da margem de lucro desejada, a planilha realiza o cálculo de quanto deverá ser o honorário do referido cliente. Os gestores entrevistados explicam o funcionamento da planilha:

“[...] é uma planilha com perguntas e respostas, então ele (a planilha) já tem os custos do escritório, que a gente já colocou os custos do escritório, a cada proposta a gente faz essa revisão dos custos, e também tem as perguntas do perfil do cliente. Então se ela é lucro real, quantos funcionários ele tem, o faturamento médio, todas essas questões do cliente, daí ele dá uma sugestão de orçamento em cima disso daí. Porque com os custos do escritório e número de funcionários ele vai ter o preço por hora, o custo por hora, e aí em cima das informações do cliente, ele estima a quantidade de horas para aqueles clientes. E aí nós conseguimos fazer uma proposta óbvio, daí balizadora, é isso.”.

A organização F assevera que utiliza a tabela de preços sugerida pelo CRC-PR, também avalia os fatores do perfil do cliente para tentar identificar o volume de trabalho que será necessário e se possui capacidade para atendê-lo.

Na Figura 16 apresenta-se um resumo com as práticas de gestão de custos, as práticas de mensuração de resultados e, os critérios ou ferramentas de precificação dos serviços adotadas nas organizações contábeis analisadas.

Práticas adotadas	A	B	C	D	E	F
Gestão de Custos	Controle de tempo por atividade, por colaborador e por cliente no software de gestão on line	Controle de custos totais por planilhas de Excel	Controle de custos totais pela contabilidade	Controle de tempo por colaborador e por cliente no software de gestão, controle dos demais custos operacionais e fixos em planilhas de Excel	Controle parcial de tempo por cliente e controle de custos totais manualmente	Não adota nenhum método ou ferramenta
Mensuração de Resultados	Mensuração de resultado por cliente pelo software de gestão e DRE geral mensal	Mensuração de resultado total em planilha de Excel	Mensuração de resultado total por fluxo de caixa em planilha de Excel e DRE geral mensal	Mensuração de resultado por cliente em planilha de Excel	Mensuração de resultado total por fluxo de caixa em planilha de Excel	Não adota nenhum método ou ferramenta, observa o fluxo de caixa, mas sem registro
Precificação dos Serviços	Fatores do perfil do cliente para estimar o tempo que será aplicado com base em clientes que já possui e o preço da hora de trabalho	Planilha de precificação Copsec parcialmente, Fatores do perfil do cliente para estimar o volume de trabalho e preços praticados pela concorrência	Fatores do perfil do cliente para estimar o volume de trabalho e tempo que será aplicado	Fatores do perfil do cliente para estimar o tempo que será aplicado com base em clientes que já possui	Planilha de precificação Copsec que avalia fatores do perfil do cliente	Tabela de honorários CRC-PR e fatores do perfil do cliente (<i>feeling</i>)

Figura 16 - Resumo das práticas de gestão de custos, mensuração de resultados e precificação adotados.

Fonte: dados coletados por entrevista, observação direta e documentos (2017).

Após esta análise detalhada, constata-se que o primeiro objetivo específico: **“investigar as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados utilizados pelas organizações contábeis”** foi atingido. Identificou-se que, embora os profissionais contadores detenham conhecimentos sobre a aplicação de ferramentas gerenciais, em específico de gestão de custos e mensuração de resultados, nem todos aplicam tais conhecimentos em seus negócios, corroborando com a constatação da pesquisa de Anjos et al. (2011).

Quanto aos critérios de precificação dos serviços contábeis, observa-se que há preocupação dos empresários entrevistados em considerar seus custos na formação do preço dos serviços (em especial o custo da hora de trabalho), o que demonstra indícios de mimetismo. No entanto, nem todos mensuram este custo de forma precisa para adotar como critério de precificação. Mesmo com tantas ferramentas gerenciais, softwares desenvolvidos e estudos já realizados relativos a esta dificuldade dos gestores de organizações contábeis, percebe-se que ainda o *feeling* dos empresários contábeis é uma prática presente na formação do preço de venda, apoiando o que afirmaram Figueiredo e Fabri (2000) e Anjos et al. (2011).

Ressalta-se que a análise de variáveis como a complexidade e dificuldade do serviço a executar, estimativa do tempo que será consumido para a realização do trabalho e peculiaridades de atendimento ao cliente, é de grande relevância para o processo de precificação e vêm de encontro ao que orienta a Resolução do CFC nº 803/1996.

6.2 ISOMORFISMO NA INSTITUCIONALIZAÇÃO DE PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS E MENSURAÇÃO DE RESULTADOS

Com a identificação das práticas de gestão de custos e mensuração de resultados adotadas nas organizações contábeis, passou-se para o objetivo específico de verificar por quais causas isomórficas tais práticas são institucionalizadas e como isso ocorre, conforme terceira categoria de análise estabelecida.

Na Figura 17 são apresentadas as considerações de cada gestor das organizações estudadas (codificação) referente ao questionamento sobre os fatores que impulsionam a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados, avaliando fatores impulsionadores para a institucionalização sob a ótica do isomorfismo.

Sujeitos da pesquisa	Considerações de cada gestor empresário das organizações contábeis
Organização contábil A	“Essa questão do levantamento do custo, da questão de resultado, nós sempre tivemos aqui no escritório. O que nós não tínhamos era aquele apontamento focado especificamente pro cliente que nós prestamos o serviço. Isso nós não tínhamos. Então, há uns cinco anos atrás, cinco, seis anos atrás, eu fui procurado pelo SESCAP, porque eles sabiam que a gente tinha algum tipo de ferramenta. Mas eu fui procurado pra participar de uma comissão de precificação de serviços, que foi a comissão chamada de Copsec, então ela é um braço do SESCAP e eu participei por alguns anos dentro dessa comissão. Os resultados dessa comissão acabaram fazendo com que algumas empresas que desenvolvem sistemas focados pra contabilidade desenvolvessem ferramentas pra que se pudesse medir o tempo que é investido pra cada um dos clientes. [...]”
Organização contábil B	“[...] a gente fez um planejamento estratégico, lá uma das ações, seria esse ano fazer um modelo definitivo de custo para que o nosso comercial possa atuar também um pouco mais livre assim sem depender de mim, sem depender de fatores subjetivos que sou eu que acabo determinando, por exemplo, esse aqui (referindo-se aos clientes) eu acho que ele vai dar mais trabalho, porque eu observei um diferencial na empresa, eu não posso continuar assim, eu tenho que realmente ter isso em números, eu acho que o futuro é realmente você ter muito bem estabelecido isso. [...] É a melhor prática que a gente conseguiu desenvolver. Tem melhor prática? Com certeza tem, mas a gente não conseguiu chegar nesta prática ainda”.
Organização contábil C	“Eu acho que é por a gente imaginar que seja mais usual na situação. [...] Ah mais é reconhecida, mas não quer dizer que também não precisa de ter uma melhoria aí não é, revisão, analisar. [...] até eu tenho algumas conversas com alguns profissionais, analisar como que está se comportando, o preço do serviço, o que está se fazendo, hoje infelizmente, está um pouco prostituído a questão dos preços, hoje não estão se valorizando, a classe contábil muito desunida, teria que se valorizar muito mais, para ter melhores honorários [...]”.
Organização contábil D	“[...] por acreditar que é a melhor prática. Não houve nenhuma influência nem de empresa e nem legal. Nós acreditamos que é a melhor prática e como eu tenho sócios que trabalharam em empresas grandes e tem experiência e juntou com a nossa atividade, aí eram empresas de outros segmentos, a gente juntou essas experiências pra poder fazer, compor hoje a forma de gestão que nós temos”.
Organização contábil E	Entrevistador: “[...] A prática adotada para gestão de custo foi implementada, então eu vou falar três opções, vocês vão dizer para mim aquela que melhor define tá, foi implementada por pressão legal ou normativa de órgãos fiscalizadores, por influência de outras empresas, por exemplo, para garantir algum tipo de certificação, ou por acreditar que essa prática, essa ferramenta que vocês adotaram é a melhor, é a mais reconhecida no meio dos escritórios?” Entrevistados: “Eu acho que a terceira opção”. “A terceira”.
Organização contábil F	“Hoje eu vejo como sendo a utilização de melhor prática, até para que eu possa conhecer melhor o meu negócio [...] pensa-se muito no cliente e esquece-se da sua rotina, da sua casa. Então, o meu foco é mudar isso. Tratamos inclusive o mês de maio como sendo o mês para promoção das mudanças. [...] Então daqui em diante, sim, trabalhar com um gerenciamento melhor de custo, entender melhor também a minha estrutura, até porque o que eu tenho observado muito, o mercado tem puxado pra isso, você ser conhecedor da sua área e saber se está ou não ganhando dinheiro nela”.

Figura 17 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação às causas isomórficas impulsionadoras de institucionalização das práticas de gestão de custos e mensuração de resultados.

Fonte: dados coletados por entrevista (2017).

Identificou-se que o isomorfismo mimético é um impulsionador para a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados nas organizações estudadas. 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. Embora algumas organizações não tenham práticas institucionalizadas, demonstram evidências de interesse em adotar as práticas que estão sendo utilizadas por outras organizações conhecidas no ramo.

A organização A afirma que adota práticas de gestão de custos e mensuração de resultados porque entendem que tais práticas são as melhores para a empresa contábil. O gestor entrevistado também participou por um tempo da Copsec, o que lhe permitiu conhecer empresas que utilizaram ferramentas de gestão de custos e que compartilharam experiências. Também conheceu empresas de softwares e o que as outras organizações contábeis estavam utilizando, corroborando para a escolha por um software de gestão de tempo de uma empresa muito conhecida e atuante na região de Cascavel. Constatou-se também, que não realiza controle e mensuração dos custos e resultados da organização por exigência normativa ou por coersão de qualquer entidade, assevera 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 pela Copsec. Entretanto, ainda não conseguiram definir, a contento dos gestores, práticas que atendam suas necessidades de informação e utilizam ferramentas paliativas. Constatou-se indício de mimetismo nas observações diretas, pela utilização parcial de várias práticas de gestão de custos adotadas no ramo e, pelo interesse do gestor em buscar conhecer seus concorrentes.

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. Identificou-se indício de mimetismo, também pelas observações diretas, em que o gestor busca informações sobre as práticas adotadas por outros escritórios de contabilidade.

A organização D declara que as práticas adotadas são, primeiramente, pela necessidade de informação dos gestores para tomar decisões, mas entende que estas são as melhores práticas de gestão e mensuração adotadas no ambiente em que estão inseridos. Há indício de mimetismo por se basearem em experiências de empresas que já atuaram.

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. Verificou-se indício de mimetismo também pelas observações diretas, pois se preocupam em saber como as outras organizações estão agindo.

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 às demais organizações do mercado e que o empresário acompanha as práticas adotadas no mercado em que está inserido. Há indício de mimetismo no discurso do gestor quando afirma que “o mercado têm puxado” para a gestão de custos da estrutura e de pessoal, também nas observações diretas quando demonstrou a troca de software por buscar uma ferramenta que lhe permita ter mais informações.

Na Figura 18 são apresentadas as principais evidências de institucionalização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados, pelo isomorfismo, em cada uma das organizações.

Evidências de Isomorfismo	A	B	C	D	E	F
Coercitivo	Não há evidências de pressão ou coersão exercida por outras organizações como clientes, Órgãos fiscalizadores, Governo ou outras que haja relação de dependência com as organizações contábeis analisadas.					
Normativo	Não há evidências de interferência de normas, regras, orientações ou treinamentos na utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados nesta organização	A utilização de uma planilha de precificação de serviços contábeis elaborada pela Copsec (vinculada ao sindicato)	Não há evidências de interferência de normas, regras, orientações ou treinamentos na utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados nesta organização	Não há evidências de interferência de normas, regras, orientações ou treinamentos na utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados nesta organização	A utilização de uma planilha de precificação de serviços contábeis elaborada pela Copsec (vinculada ao sindicato)	Não há evidências de interferência de normas, regras, orientações ou treinamentos nesta organização, visto que não adota práticas de gestão
Mimético	Conhecer empresas e empresários na Copsec e suas respectivas experiências com práticas de gestão de	Quer adotar software para controle de tempo e gestão de custos, conforme os escritórios que são	Conversa com outros profissionais empresários do ramo contábil para analisar como calculam preço e fazem	Experiência anterior dos sócios por terem trabalhado em grandes empresas	Adotam software para controle do tempo porque sabem que outros escritórios também	Quer adotar software para controle de tempo e gestão de custos, conforme os escritórios que são

	custos e mensuração de resultados	referência para esta organização adotam	controles de custo e mensuração de resultado		utilizam	referência para esta organização adotam
--	-----------------------------------	---	--	--	----------	---

Figura 18 - Principais evidências de institucionalização nas organizações contábeis pelo Isomorfismo.

Fonte: dados coletados por entrevista e observação direta (2017).

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

Embora duas organizações (B e E) apresentem indícios de isomorfismo normativo devido à utilização da planilha de precificação de serviços da Copsec, não adotam tal ferramenta como prática de gestão de custo ou mensuração de resultado.

Organizações de maior porte e tempo de atuação no mercado (A, B e D), com estrutura interna mais dividida 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 à gestão de custos, quanto mensuração de resultados, ou sequer adotam alguma, e declaram tal posicionamento devido ao porte e estrutura menores das organizações.

Assim, o objetivo específico: **“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”** foi alcançado. Identificou-se que o isomorfismo mimético é o que impulsiona a adoção das práticas analisadas.

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. Apurou-se que, em todas as organizações analisadas, há algum critério de mensuração de custo (consequentemente interfere no resultado) que não é bem delimitado.

Por exemplo, o tempo aplicado no atendimento ao cliente, seja telefônico, presencial ou por e-mail, nas organizações que adotam a prática de controle de tempo, essas ocorrências não são medidas, e possivelmente este tempo de trabalho é alocado em outra atividade, talvez até de outro cliente, que não era o que estava sendo atendido naquele momento.

6.3 FATORES CONTINGENCIAIS LIMITADORES DA UTILIZAÇÃO DE PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS E MENSURAÇÃO DE RESULTADOS

Buscou-se neste estudo identificar quais fatores contingenciais que limitam a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados nas organizações contábeis, e como se dá tal limitação. A análise foi realizada por fator contingencial e por variável com o intuito de identificar como são percebidos esses fatores contingenciais nos escritórios, quais são os limitadores da adoção de práticas de gestão nessas organizações e como ocorre a limitação, conforme quarta categoria de análise.

6.3.1 Ambiente

O primeiro fator contingencial analisado foi o ambiente, ou seja, o mercado onde as organizações contábeis estão inseridas, e as variáveis investigadas foram: estabilidade, complexidade, diversidade e hostilidade.

Na Figura 19 estão elencadas as considerações de cada gestor entrevistado (codificação) em relação à estabilidade do mercado.

Sujeitos da pesquisa	Considerações de cada gestor empresário das organizações contábeis
Organização contábil A	<p>“São inesperadas (referindo-se as atitudes da concorrência). [...] muitos dos nossos colegas não tem a prática de medir esse tempo que eles gastam pra cada um dos clientes. Eles não se importam muito com isso não. E isso acaba dificultando na questão da formação dos preços, muitas vezes pro aviltamento, em função de ele não saber o custo, ele não sabe quanto ele tem que cobrar. E muitas vezes cobram valores irrisórios, insignificantes. E isso é ruim pra nossa classe”.</p> <p>“[...] o nosso cliente principalmente, ele tem vindo pro escritório por indicação de um outro cliente. Então eu acredito que seja previsível, ele sabe o que ele quer quando ele nos procura, porque nós temos um trabalho mais qualificado, a gente vê dessa maneira, e automaticamente o nosso preço é um pouco maior</p>

	do que os dos nossos concorrentes. Então quando um cliente vem pra cá, ele sabe que ele vai pagar um pouco mais, mas ele vai ser atendido”.
Organização contábil B	<p>“Previsíveis (referindo-se as atitudes da concorrência). [...] a concorrência geralmente demonstra mais do mesmo, como a gente tem muito profissional, Cascavel se não me engano tem mais de 400 inscrições de contabilidades na cidade [...] Eu acho que infelizmente tem se baseado muito em custo, em tentativa de sobrevivência no mercado, e a gente não tem essa preocupação, o escritório já é um escritório um pouco mais desenvolvido, com uma carteira que dá condição de você tolerar algum prazo, então assim, mas o que eles fazem geralmente é previsível, é tentar oferecer menos por menos entendeu, [...] é a contabilidade mais básica possível para poder manter o custo mais baixo possível, você não tem profissionais adequados fazendo isso. [...]”</p> <p>“Eu acho que é previsível, o cliente quando ele vem para cá, ela está esperando o serviço parecido com o que ele teve antes, aí o que a gente não quer que ele tenha, a gente tenta transparecer para ele uma experiência diferente. Então ele vai receber geralmente mais o que ele estava recebendo, talvez isso seja um grande diferencial do escritório, pelo mesmo preço, ou pela às vezes pelo preço um pouco maior, ele recebe muito mais coisas, muito mais atenção, a gente tenta sempre nas apresentações quando a gente vai levar o resultado para o cliente, demonstrar para ele né, outra coisa é cumprir prazos [...]”.</p>
Organização contábil C	<p>“Eu acho que muitas vezes são inesperadas (referindo-se as atitudes da concorrência). [...] É a questão dos preços, é uma guerra de fazer valores baixos para pegar o cliente a qualquer custo, e não está nem se importando com cliente, que não vai ter um serviço a altura, porque quem cobra muito barato não consegue prestar um serviço de qualidade”.</p> <p>“Eu acho que é previsível (referindo-se a preferência dos clientes), na verdade eles são, está mudando um pouco da cultura do empresário, mas falta muito ainda para mudar, muito, muito, muito. A hora que ele observar que ele precisa de gestão, só que quando ele precisar de gestão, nem todos os contadores estão preparados [...]”.</p>
Organização contábil D	<p>“Hoje são previsíveis pra nós (referindo-se as atitudes da concorrência). Pela nossa experiência de atendimento é previsível a prática que eles fazem hoje. [...] é previsível no seguinte sentido, eu tenho um grande fluxo de atendimento a clientes, eu fecho com 99% dos clientes que eu atendo, e aí eu tenho uma devolutiva deles de forma natural, sem questionamento, do atendimento, com relação a custos, da forma como ele foi tratado no nosso escritório. E eles falam muito sobre essa questão do custo, que o custo de alguns é bem menor que o nosso, bem inferior que o nosso”.</p> <p>“[...] confesso que é inesperado porque no mercado que nós temos hoje e na cultura que nós temos hoje no meio empresarial, o cliente optar por pagar mais devido ao atendimento, devido às informações que ele recebeu, pra mim é um pouco inesperado. Eu vejo como um crescimento, assim, positivo, cultural do Brasil porque normalmente você procura sempre o menor preço. A tendência é que a maioria procure menor preço independente de qualidade. E eu tenho sentido isso, me surpreende quando um cliente relata pra mim, "teu preço é maior, vou fechar contigo por causa do teu atendimento, por causa da tua estrutura", isso pra mim é surpreendente [...]”.</p>
Organização contábil E	<p>“Eu considero previsível, porque a concorrência que nós sofremos hoje é a concorrência de baixo custo, essa é a nossa concorrência por que... baixo preço, desculpe! Que é aonde nós estamos enquadrados ainda, nós concorreremos com escritórios que buscam isso, baixo preço”.</p> <p>“Também previsível, o cliente ele ainda tem uma visão de baixo preço”.</p>
Organização contábil F	<p>“Infelizmente nós prevemos algumas atitudes da concorrência, e isso pesa bastante. [...] Eu tenho visto aí, o número de profissionais que tem ido ao mercado aumentou, assim, substancialmente. Como eu venho, cresci dentro de</p>

	<p>escritório, eu tenho percebido um aumento muito grande de escritórios com menos de 5 anos, se você for fazer um levantamento hoje aí tem muito profissional recém formado, que acaba puxando aí preços muito pra baixo, isso tem sido uma das maiores formas de incômodo que eu encontro no meu dia a dia, então talvez isso pesa na hora de determinar algumas questões de custo”.</p> <p>“Eu vou te dizer que dá pra prever, você consegue prever o que o cliente quer, na hora que começa uma negociação muitas vezes você já sabe o que ele tá buscando, então nas conversas aí se extrai o que ele tem buscado na hora de contratar. [...] Infelizmente o cliente busca só o preço. Talvez 80 a 90% de conversa com o <i>prospect</i> fica claro que ele se importa apenas com o preço, como se o profissional contábil fosse o seu maior custo, e sempre tem sido uma das formas de argumentação que eu uso, que não é o maior dos custos”.</p>
--	--

Figura 19 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação à estabilidade do ambiente.

Fonte: dados coletados por entrevista (2017).

Apenas as organizações A e C avaliam as atitudes da concorrência como inesperadas, as demais organizações consideram como previsíveis. Todas as organizações apontaram as mesmas atitudes da concorrência relacionadas ao aviltamento de honorários, a falta de profissionalismo de alguns colegas, a cobrança de baixo valor pelo serviço prestado e consequente baixa qualidade do serviço.

Referente às preferências dos clientes, apenas a organização D considera como inesperada, as demais empresas declaram ser previsível o que o cliente espera em relação aos seus serviços. Todas as organizações abordaram a questão da preferência de clientes pela qualidade do serviço e atendimento diferenciado ou pelo baixo preço. Destaca-se que os dois escritórios em que os seus gestores se consideram pequenos e, efetivamente possuem estrutura de pessoal menor, afirmam que a preferência de seus clientes é pelo baixo preço. Os demais afirmam que mesmo com preços mais altos os clientes os procuram pela qualidade no serviço e/ou pelo atendimento diferenciado e estrutura/suporte que oferecem.

A análise realizada nesta variável é de que quanto mais previsível o ambiente em relação às atitudes dos concorrentes e das preferências dos clientes, mais estável é este ambiente.

Na Figura 20 observam-se as considerações dos empresários (codificação) relativas à complexidade do mercado em que atuam.

Sujeitos da pesquisa	Considerações de cada gestor empresário das organizações contábeis
Organização contábil A	<p>“Entendo que sim (sobre a necessidade de conhecimentos sofisticados quanto ao serviço). Nós temos que ter pessoas qualificadas pra fazer um bom atendimento. Não abrimos mão disso”.</p> <p>“Tem alguns clientes que não exigem muito (sobre a necessidade de conhecimentos sofisticados quanto a cada cliente). Por outro lado, tem outros</p>

	que exigem uma qualificação bastante grande. Então você acaba tendo ao longo do tempo ou no desempenho dos trabalhos que verificar que tipo de atendimento você vai dar pra cada um dos clientes. Alguns exigem bastante”.
Organização contábil B	<p>“Eu acho que sim (sobre a necessidade de conhecimentos sofisticados quanto ao serviço)”.</p> <p>“Tem cliente que não seriam necessários, mas na minha carteira acho que exige um pouco mais de conhecimento, um pouco mais de desenvolvimento, por exemplo, nas questões de tecnologia, hoje um profissional contábil ele tem que saber um pouco de TI, porque ele precisa importar, ele precisa trabalhar mais essa questão tecnologia de informação e enfim, a gente tem desenvolvido alguma coisa nesse sentido. A gente trabalha com empresas do lucro real, então qualquer tipo de despesa que você não apropria, vai impactar. Então aquela contabilidade que se fazia antigamente, ele não se aplica aqui, é uma contabilidade mais voltada a resultado, então eu acho que tem que ser um pouco mais desenvolvido [...]”.</p>
Organização contábil C	<p>“[...] a pessoa tem que ter, tem que se especializar, tem que ter uma qualidade (sobre a necessidade de conhecimentos sofisticados quanto ao serviço)”.</p> <p>“Eu tenho clientes que me exige a mão de obra qualificada. Têm clientes que não quer saber a necessidade, ele quer saber do resultado pronto lá, o balanço tal, agora tem cliente que é criterioso, tem cliente que não é formado em contábeis, ele olha e fala assim: ‘esta conta não deveria estar aqui!’”.</p>
Organização contábil D	<p>“Aí, do básico sim, daqui das empresas mais comuns (sobre a necessidade de conhecimentos sofisticados quanto ao serviço). Mas eu vejo hoje com a evolução das obrigações principalmente ligadas ao Sped, ao eSocial que ainda vai vir, nós precisamos ter um conhecimento mais aprofundado, com mais qualidade”.</p> <p>“Eu acho que sim, (sobre a necessidade de conhecimentos sofisticados quanto a cada cliente) porque hoje eu ganho meu cliente quando eu passo informações técnicas pra ele mais precisas, quando ele vem falar de exportação pra mim e eu sei como funciona o processo pra vender pro exterior, o processo num todo, que não é tão comum você saber quais são as obrigações e quais são os impactos tributários, qual é o processo que ele vai percorrer pra fazer esse tipo. Eu julgo que é importantíssimo você saber, ter esse conhecimento, e isso custa caro”.</p>
Organização contábil E	<p>“Sim o serviço técnico sim (sobre a necessidade de conhecimentos sofisticados quanto ao serviço)”.</p> <p>“Sim, sim, nós temos clientes com ST, temos clientes que exigem o conhecimento até um pouco mais de gestão, pela forma como conversamos com eles. [...] E técnicas também, legais, tipo juros sobre capital próprio, que a gente faz bastante, distribuição de lucro, enfim”.</p>
Organização contábil F	<p>“Eu entendo que você tem que conhecer muito do seu segmento (sobre a necessidade de conhecimentos sofisticados quanto ao serviço), qualquer área de formação, se você não tiver bagagem necessária vai lhe faltar conhecimento para melhor orientação. Então o conhecimento é um fator, assim, importantíssimo na hora de prestar o serviço”.</p> <p>“É importante conhecer o segmento dele (sobre a necessidade de conhecimentos sofisticados quanto a cada cliente), isso é um dos grandes complicadores que nós temos, principalmente o escritório que não é segmentado, como o meu, você tem que conhecer todos os segmentos em que você está atuando. Existem casos de legislações muito específicas, muito próprias daquele segmento, então te faz ter que aprofundar esse conhecimento naquele ramo em especial”.</p>

Figura 20 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação à complexidade do ambiente.

Fonte: dados coletados por entrevista (2017).

Todas as organizações contábeis analisadas declaram serem necessários conhecimentos sofisticados a respeito dos serviços que prestam, principalmente por ser uma atividade profissional e técnica, e também em relação a cada cliente, pela demanda de conhecimentos em diversos níveis e áreas de acordo com suas especificidades.

A análise desta variável é que quanto maior a necessidade de utilização de conhecimentos sofisticados a respeito de clientes e serviços, mais complexo se caracteriza o ambiente.

A Figura 21 apresenta a opinião dos gestores (codificação) sobre a diversidade do mercado.

Sujeitos da pesquisa	Considerações de cada gestor empresário das organizações contábeis
Organização contábil A	<p>“Elas são diferentes (referindo-se às organizações contábeis quanto ao atendimento que oferecem). Eu vejo que tem algumas organizações contábeis que realmente prezam por qualidade e o cliente que quer uma qualificação melhor nos seus serviços busca por esses escritórios sim. Mas a grande maioria não preza por isso não. A grande maioria faz o trabalho mais ou menos e cobra valores também irrisórios, e esse não é o nosso foco. Nós não queremos isso”.</p> <p>“São diferentes (referindo-se às organizações contábeis quanto aos serviços que prestam). Nós temos várias atividades que nós desempenhamos aqui dentro do escritório, que muitos dos nossos colegas não fazem, por exemplo, auditoria, o trabalho de consultoria, o trabalho voltado pras administradoras de bens, as holdings, essas parcerias que nós temos com escritório também de advocacia nos possibilita fornecer trabalhos mais qualificados e mais complexos, e mais completos também [...]”.</p>
Organização contábil B	<p>“Elas são similares, muito similares (referindo-se às organizações contábeis quanto ao atendimento que oferecem). [...] Pelo feedback que eu recebo dos clientes que acabam entrando, eu acho que a forma de atendimento é sempre a mesma, eu acho que geralmente não é satisfatório ao cliente”.</p> <p>“Também são similares (referindo-se às organizações contábeis quanto aos serviços que prestam)”.</p>
Organização contábil C	<p>“Eu acho que são diferentes, tem bastante similaridade com os trabalhos, mas de praxe, os que são mais triviais assim, mas eu acho que tem a particularidade. [...] Eu acho que eles são atendimentos diferentes”.</p> <p>“Eu acredito que é similares, porque a pessoa fala assim, vamos fazer escrita contábil, o contábil todos os escritórios tem que saber fazer a contabilidade, agora como fazer a contabilidade, e a informação que vai gerar lá é outra situação”.</p>
Organização contábil D	<p>“Similares. [...] Os dois eu acho que são similares aí (referindo-se às organizações contábeis quanto ao atendimento que oferecem e serviços que prestam), e claro que existe as exceções, mas num global, assim, a maioria é bem similar”.</p>
Organização contábil E	<p>“De modo geral são similares, tem um ou outro escritório, que nós sabemos que se destaca na forma de atender o cliente, mas a regra geral é um atendimento similar”.</p> <p>“Os serviços oferecidos, também eu entendo que são similares, a diferença é a atenção que é dada no momento de se fazer o serviço. Então os concorrentes</p>

	também, oferecem serviço de RH, oferecem serviços contábeis, tributários e fiscais, mas a forma como isto é passado ao cliente, [...] são pequenos pontos que nós diferenciamos pelo atendimento, não pelo serviço em si, mas pelo atendimento”.
Organização contábil F	<p>“O atendimento tem que ser diferente”.</p> <p>“[...] o atendente, muitas vezes aquela pessoa que faz o primeiro contato, ela tem que entender também da segmentação desta pessoa para filtrar, para direcionar, e muitas vezes até saber se é aquilo o que ele tá buscando na nossa empresa”.</p> <p>“Quanto aos serviços oferecidos, eu entendo que ela é similar aos demais [...]”.</p>

Figura 21 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação à diversidade do ambiente.

Fonte: dados coletados por entrevista (2017).

A percepção da diversidade do mercado empresarial contábil, quanto ao atendimento que prestam, foi conflitante entre os entrevistados. As organizações A, C e F compreendem que as organizações contábeis concorrentes, em relação ao atendimento que oferecem aos clientes, são diferentes entre si. Entretanto, as organizações B, D e E entendem que são similares. Ainda sob esta perspectiva do comportamento da concorrência, analisando os serviços que são prestados, somente a organização A entende que são diferentes entre si, e cita o exemplo dos próprios serviços diferenciados que não são oferecidos por todo e qualquer escritório. As demais afirmam que as organizações contábeis são similares quanto ao serviço prestado em virtude das rotinas de departamento da profissão.

A análise desta variável é que quanto maior a heterogeneidade de clientes e serviços, mais diversificado será o ambiente, há diversidade de ramos de atividade de clientes, porte, regime tributário e operações, mas há similaridade nos procedimentos contábeis e serviços prestados.

A Figura 22 demonstra as considerações dos empresários contábeis (codificação) sobre a hostilidade do mercado em que atuam.

Sujeitos da pesquisa	Considerações de cada gestor empresário das organizações contábeis
Organização contábil A	<p>“Um pouco tem, sim (referindo-se a influência dos concorrentes nos resultados das organizações). Um pouco pelo seguinte, no trabalho específico de contabilidade, fiscal, departamento pessoal, a gente também não pode estar cobrando valores muito acima dos nossos concorrentes, nós acabamos tendo que dar uma equilibrada nisso”.</p> <p>“[...] muitos colegas tem nos procurado pra conversar, acabam vindo visitar o nosso escritório pra verificar o que é que nós estamos fazendo [...] Como nós cobramos, como nós mensuramos, então muito, o local de trabalho, que local que é, que ferramentas, que sistema, então muitos nos perguntam isso, sabe? Não temos dificuldade nenhuma em estar passando porque se todo mundo estiver trabalhando mais qualificadamente, automaticamente eles vão ter um custo maior e vão estar cobrando honorários melhores também, e isso acaba</p>

	<p>nos ajudando”.</p> <p>“Regras existem. Existe um código de ética, existe regras da profissão especificamente e tal, mas nós percebemos, assim, que os órgãos fiscalizadores muitas vezes não tem condições de estarem fiscalizando aquilo que cada profissional está fazendo e a forma como ele está fazendo. Se ele está fazendo bem feito ou não, a princípio, pro cliente ele está fazendo, mas a maneira, nós vemos assim que é bem complexo tratar sobre isso. [...]”.</p>
Organização contábil B	<p>“[...] eu acho que eu poderia ter um resultado melhor, se a média do mercado não fosse tão baixa, apesar de que eu estou apostando que vai acontecer uma cisão aqui né, porque eu estou vendo que o mercado não tem se preocupado muito com as questões tecnológicas, de aproveitamento de informação, então eu tenho baixado sistematicamente meu custo, estou conseguindo abaixar meu custo, então eu estou oferecendo honorário mais baixo, mas eu estou mantendo meu resultado, [...] estou me sentindo confortável nesse momento, porque eu estou vendo que meus concorrentes não estão fazendo isso, [...] é a visão que eu tenho do negócio hoje”.</p> <p>“É, fiscalização tão pouco é efetiva, acho que existe e não é fiscalizado, eu tenho conhecimento de clientes meus que foram visitados por escritórios, oferecendo contabilidade a preço X. [...] Muito menor, um quarto do valor, né, então... mas não foram, mas é porque o cliente não está buscando preço né, eu também não ofereço preço”.</p>
Organização contábil C	<p>“Eu acho que interfere muito viu (referindo-se a influência dos concorrentes nos resultados das organizações), interfere porque na realidade, principalmente quando é concorrência desleal, a pessoa quando tem uma uniformidade, que tem os escritórios bons aqui em Cascavel, que a gente sabe que ele qualifica as pessoas, ele está sempre procurando melhor. Mas tem aquela concorrência desleal, que a pessoa não tem informação nenhuma, não faz treinamento para os funcionários, não investem, ele vai lá e pega o cliente meramente por questão de preço, daí ele vai, o cliente não sabe que está sendo lesado, porque não está prestando, recebendo o serviço de qualidade, e acha que está pagando aquilo que é justo, e daí ele ramifica isso para o outro colega empresário dele, e fala assim: “não o meu contador me cobra valor X”, e daí isso aí se torna uma corrente, então assim, começa aquela situação, já desvaloriza [...]”.</p> <p>“Eu faço às vezes uma analogia, porque hoje nós somos uma espécie de doutor da empresa, eu vou lá e faço, vou ter que fazer um diagnóstico, e tem que falar: ‘olha, tua situação de saúde financeira, econômica está X!’ E eu tenho que cobrar por isso, tem que valorizar o nosso passe, daí eu faço uma analogia como o profissional de medicina, o médico não cobra barato para fazer o diagnóstico dele, ele vai lá uma consulta de 10 minutos ele cobra R\$300,00 e o contador se submete a cobrar R\$300,00 para trabalhar o mês inteiro, [...]”.</p> <p>“Então a gente precisa desses nossos representantes aí, das classes aí, bater mais em cima disso”.</p>
Organização contábil D	<p>“Em algumas situações, sim (referindo-se a influência dos concorrentes nos resultados das organizações). Eu acho que quando alguns praticam preços bem menores eu deixo aquele cliente que já fecha com eles sem fazer um orçamento, deixo ele sem vir pro meu escritório conhecer o meu trabalho, conhecer a minha estrutura. Então acaba prejudicando o mercado. Se ele trabalhasse com preços que fossem o mais justo possível, talvez os clientes falassem assim, ‘vou fazer alguns orçamentos, vou pesquisar no mercado’”.</p> <p>“Eu acredito que a união dos profissionais da área, dos escritórios. Existe o momento que você é concorrente e existe o momento que você é parceiro. Quando você é parceiro pra regulamentar e pra cobrar, os outros que não fazem vão se sentir com medo vão pensar duas vezes, per aí, existe uma regulamentação, esse pessoal é unido, não é um escritório que vai me fiscalizar, ou não é uma pessoa, é um sindicato, é uma classe que tá unida. Então eu acredito, assim, que se tivesse um pouco mais de união pra colocar em prática ou até pra revitalizar essas nossas normas e valores, pra reestudar se</p>

	está fora do mercado ou não também, mas enfim, se houvesse uma fiscalização, já inibiria muito a prática desleal do mercado”.
Organização contábil E	<p>“Interfere (referindo-se a influência dos concorrentes nos resultados das organizações), porque a partir do momento que ele força uma disputa pelo preço, ele acaba interferindo no resultado”.</p> <p>“Existem tabelas de preços disponíveis pelo Sincovel, existem planilhas de formação de custos, mas a regra geral, é cada um por si. Então a concorrência sempre houve, a concorrência por preço sempre houve, sempre vai haver em todo e qualquer mercado, então o negócio é se acostumar”.</p>
Organização contábil F	<p>“Eu entendo que sim (referindo-se a influência dos concorrentes nos resultados das organizações). [...] Eu percebo que escritórios de maior porte muitas vezes acabam ditando um ritmo ao nosso mercado, muitas vezes até de maneira positiva porque são os primeiros a adotar novos métodos, são os primeiros a trazer uma mudança no segmento, e isso acaba também influenciando aí para nós. Claro que também nós temos aí as influências negativas que muitas vezes vem puxando o preço pra baixo, não dando o atendimento necessário que o cliente precisa, já observei algumas situações práticas de que o cliente buscava o atendimento mais próximo, que aí só a pequena estrutura como a minha poderia dar. Então, o atendimento in loco, a disponibilidade maior de tempo, então nesse sentido que eu vejo que eles influenciam de todas as formas”.</p> <p>“Eu percebo hoje, Simone, que na verdade a legislação não é cumprida. Nós temos um código de ética e, para minha surpresa, no início do ano passado tivemos uma situação de mercado, isso em nível nacional a partir aí da vinda das <i>startups</i> de contabilidade, e nesse sentido houve, a meu ver, uma prática de apresentação de preço vil. Questionei o conselho quanto a isso e me foi respondido que as tabelas são apenas sugestivas, que preço vil é subjetividade, então me parece que a legislação é muito bonita na sua teoria, mas que a sua implementação prática não ocorre”.</p>

Figura 22 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação à hostilidade do ambiente.

Fonte: dados coletados por entrevista (2017).

Em todas as organizações contábeis pesquisadas, há a percepção dos gestores empresários de que os concorrentes influenciam os resultados das empresas inseridas no mesmo ambiente.

Todos apontam a questão do aviltamento de honorários como principal influência hostil no ambiente. Alegam que tal prática desvaloriza os serviços do profissional contador e contribui para uma imagem desvirtuada da classe.

Ainda, cinco dos empresários entrevistados relataram descontentamento com a fiscalização e atuação efetiva dos órgãos reguladores da classe no mercado, principalmente em relação ao aviltamento de preços e a valorização do profissional no meio.

O empresário da organização D, também ressalta a necessidade de união da classe contábil, em específico dos profissionais com boas práticas, uma parceria para fiscalizar e cobrar ativamente os atuantes no mercado, no entanto, alguns empresários alegam que a punição para práticas prejudiciais ao ambiente não tem se concretizado.

A análise desta variável é que quanto maior a influência dos concorrentes nos resultados das demais organizações do ambiente, mais hostil é o ambiente.

A Figura 23 demonstra resumidamente o comportamento das variáveis do fator contingencial ambiente, em cada organização contábil analisada neste estudo.

Fator contingencial Ambiente	A	B	C	D	E	F
Estabilidade	Estável	Estável	Estável	Estável	Estável	Estável
Complexidade	Complexo	Complexo	Complexo	Complexo	Complexo	Complexo
Diversidade	Diferentes	Similares	Diferentes	Similares	Similares	Similares
Hostilidade	Hostil	Hostil	Hostil	Hostil	Hostil	Hostil

Figura 23 - Resumo das variáveis do fator contingencial Ambiente.

Fonte: dados coletados por entrevista, observação direta e documentos (2017).

Embora, as organizações A e C considerem as atitudes da concorrência inesperadas, afirmam saber que ocorre o aviltamento de honorários, o que lhes permite prevenir-se quanto a esta situação de mercado, indicando estabilidade do ambiente. E a organização D, mesmo compreendendo as preferências dos clientes como inesperadas, não descaracteriza a estabilidade do ambiente, visto que as outras organizações estudadas também apresentam a qualidade do serviço como estratégia e, seus clientes também estão dispostos a pagar um valor maior pelo serviço e atendimento recebido.

Quanto à diversidade do mercado, os gestores das organizações C e F afirmam que as empresas contábeis são diferentes quanto ao atendimento que prestam aos clientes e, similares quanto aos serviços. Todavia, o gestor da organização F afirma que o atendimento deve ser diferenciado, e não que isso ocorre.

De modo geral o fator contingencial ambiente, sob a análise dos empresários das organizações contábeis estudadas, apresentou-se:

- i. estável porque é previsível em relação às atitudes da concorrência e preferência dos clientes;
- ii. complexo devido à necessidade de utilização de conhecimentos sofisticados a respeito de clientes e serviços;
- iii. há diversidade em relação ao atendimento oferecido, para metade das organizações e similaridades para as outras, não há diversidade em relação aos serviços prestados;
- iv. ambiente hostil devido à influência dos concorrentes no resultado das organizações participantes do mercado.

Quanto à limitação de utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados, que o fator contingencial ambiente pode provocar, a percepção dos gestores das organizações contábeis estudadas se divide. As organizações A, E e F entendem que o ambiente não é um fator contingencial limitador para a utilização de práticas e gestão e mensuração, afirmam que ao contrário, estimula a buscar controles gerenciais para não ficar refém das práticas do mercado. As organizações B, C e D percebem o ambiente como um fator limitante para a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados. Afirmam que o mercado dita as regras de preço dos serviços contábeis, e que mesmo com controles de custos apontando que deveriam cobrar honorários mais altos, a concorrência os obriga a baixar o preço para não perder clientes.

6.3.2 Tecnologia

O segundo fator contingencial analisado foi tecnologia, fator que vêm assumindo grande relevância nas organizações contábeis devido às exigências tanto legais, quanto mercadológicas de adaptação à Era digital. As variáveis investigadas foram: gestão do relacionamento com os clientes (CRM), armazenamento de dados e padronização de processos ou tarefas.

Na Figura 24 encontram-se as considerações dos empresários contábeis (codificação) sobre a gestão do relacionamento com os clientes e sua respectiva atuação. Para facilitar a compreensão das respostas dos gestores transcritas na Figura 24, apresentam-se as perguntas que foram realizadas relativas à gestão de relacionamento com os clientes: O software que utilizam permite coletar os dados dos clientes (tempo de atendimento, volume de documentos, especificidade de conhecimento para atender), armazená-los e facilitar cruzamentos desses dados? Entende que os dados compilados e analisados tornam-se informações para o planejamento de ações da organização? O software permite identificar o cliente de modo individualizado, suas particularidades, a maneira de contato preferida, suas necessidades, as interações realizadas com o escritório, suas reclamações e soluções aplicadas? Há alguma forma de avaliação da satisfação dos clientes em relação aos serviços prestados? E em relação ao atendimento?

Sujeitos da pesquisa	Considerações de cada gestor empresário das organizações contábeis
Organização contábil A	<p>“Sim, permite. Permite e nós fazemos isso, nós utilizamos muito isso (referindo-se a coleta de dados dos clientes)”.</p> <p>“Ele permite eu fazer esse tipo de apontamento, sim. Só que esse apontamento, a pessoa que atendeu escreve, ela informa lá o que é que ela fez. Atendimento por e-mail, atendimento por telefone, ele informa isso. Nós é que não utilizamos essas informações pra saber que tipo de atendimento nós estamos fazendo. Nós temos um atendimento. Quanto tempo nós dispendemos pra cada um dos clientes. Agora, como nós atendemos, nós não mensuramos isso. Não é que não mensuramos, nós não utilizamos essa informação”.</p> <p>“Não (referindo-se ao software identificar as particularidades e necessidades, reclamações e soluções do cliente)”.</p> <p>“Não. Infelizmente, não temos (referindo-se a avaliação de satisfação do cliente)”.</p>
Organização contábil B	<p>“Permite (referindo-se a coleta de dados dos clientes)”.</p> <p>“Não, eu acho que ele não tem nenhum tipo de visão estratégica não, eu acho que eu teria que jogar isso para uma planilha e desenvolver. [...] pode ser que tem alguma coisa que eu não conheça, mas nunca tentei também. [...] a gente faz trimestralmente, semestralmente, anualmente né, se você tivesse acesso sempre, os indicadores te motivam a melhorar sempre, buscar os melhores resultados”.</p> <p>“Não (referindo-se ao software identificar as particularidades e necessidades, reclamações e soluções do cliente)”.</p> <p>“Tem. Em atendimento o aplicativo do próprio (nome do software), ao final de cada atendimento o cliente pode fazer uma avaliação, além disso a gente anualmente faz avaliação de satisfação de todos, eu não diria todos, a gente faz uma amostragem, mas ela pega uma curva bem grande de clientes, então a gente utiliza formulário tipo [...]ele responde, vai para o e-mail ele responde, a gente consegue ver os indicativos [...] Tem perguntas relacionadas a atendimento, e tem perguntas relacionadas ao serviço, qualidade de serviços enfim”.</p>
Organização contábil C	<p>“Ele permite, hoje eu tenho essa ferramenta (referindo-se a coleta de dados dos clientes), a gente comprou junto com software, só não consegui implantar ainda, que é muito importante para a gente fazer essa compilação de dados e medir, a medição, eu acredito que o escritório que tenha essa medição, ele faz uma gestão muito melhor”.</p> <p>“Com certeza, são imprescindíveis, hoje é mais no achismo, e você num cenário de hoje você não pode achar, você tem que ter dados, e tem que compilar esses dados, e tem que ter estatística para tomar decisão”.</p> <p>“Como nós não implantamos esse módulo, essa ferramenta ainda, eu acredito que eu não vou saber precisar se todos esses dados eu teria (referindo-se ao software identificar as particularidades e necessidades, reclamações e soluções do cliente), mas eu sei o que eu tenho a possibilidade do cliente fazer as críticas deles, analisar, solicitar, fazer avaliação da gente, acho que é possível”.</p> <p>“Hoje não temos, na verdade a gente tem a ferramenta hoje, que a gente comprou junto que nos permite ver essa avaliação do cliente, ele vai lá, vai avaliar o nosso atendimento, para nós mensurarmos o que a gente precisa melhorar, mas hoje nesse momento não está implantado ainda, e diga de passagem muito importante, porque às vezes por causa de uma avaliação de um cliente, você pode mudar o cenário, não fazer ele sair ou procurar um outro profissional, fidelizar a pessoa”.</p>
Organização contábil D	<p>“Sim. O (nome do software) hoje permite que nós possamos fazer, não que a gente faça de todos, mas tem parametrizado, o tempo que um colaborador, por exemplo, gastou naquela empresa efetivo, o tempo efetivo porque a gente determina um minuto sem fazer nenhum lançamento, ele já desconsidera aquele tempo, então ele considera apenas o tempo de lançamento, esse que a</p>

	<p>pessoa digitou algo e gravou algo, então ele considera isso. Quantos lançamentos, seja RH, rescisões, admissões, lançamentos de notas de entrada, saída, enfim, ele consegue dar um resultado pra nós de todo o processo que foi executado daquela empresa. E ainda existe uma ferramenta dentro dele que eu consigo determinar um horário de trabalho, por exemplo, eu to confeccionando um contrato social pra empresa, uma alteração, e isso é num Word que eu faço, então não tá vinculado ao sistema, mas eu consigo parametrizar no sistema para dar um <i>start</i> e dizer quanto tempo eu fiquei naquele contrato trabalhando pra aquela determinada empresa, e aí vou cadastrando os processos [...], enfim, quando iniciou, quando terminou, e eu sei o prazo que eu levei nessa empresa, quantas vezes eu fui na prefeitura, quantas vezes eu fui no estado, enfim, quantas visitas houve pra aquela empresa lá”.</p> <p>“[...] Eu tenho cliente que eu resolvi em um minuto e tem cliente que às vezes eu fico 30, 40 minutos conversando com ele pra solucionar. Esse tempo de telefone, cargas de e-mail também eu não tenho conseguido avaliar, porque eu tenho aquele atendimento do e-mail que eu tenho que digitar lá uma legislação explicando com as minhas palavras pra que o cliente entenda, porque a legislação é muito técnica e eu quero registrar isso no e-mail, e esse tempo também eu não consigo avaliar”.</p> <p>“Com certeza. Inclusive nós utilizamos eles pra quando ocorre reajuste no honorário, pra chegar no cliente e mostrar pra ele [...] o cliente em muitos casos fica mais satisfeito contendo essa informação. Olha, eu não sabia que a minha empresa teve esse aumento tão grande [...]”.</p> <p>“Não (referindo-se ao software identificar as particularidades e necessidades, reclamações e soluções do cliente)”.</p> <p>“O software tem, mas nós não utilizamos. Ele tem o (nome do software) lá, mas nós não conseguimos implementar pro nosso cliente utilizar, seria uma ferramenta que seria quase um CRM, eu disponibilizo alguns documentos lá, por exemplo, e ele também pode fazer as solicitações, reclamações, através desse sistema. Mas nós não conseguimos utilizar ele”.</p> <p>“Sim. Nós enviamos um questionário (sobre avaliação da satisfação). Hoje também não enviamos a todos. Existe aí uma lista de clientes, todos os anos, e são alteradas daí, então o cliente que respondeu esse ano pode ser que não responda no ano que vem, e a gente coloca novos, mas existe uma ficha assim de questionamentos com relação ao atendimento, ao serviço, à pontualidade, cordialidade, enfim, essas perguntas mais básicas com relação a esse contato que ele tem conosco, daí. [...] Olha, eu vou te dizer que 90% dos nossos clientes, de todas as pesquisas, muito bom, avaliação é muito boa.[...] 100% (referindo-se ao retorno dos questionários de satisfação) porque é uma exigência nossa. [...] Alguns não dentro do prazo, então tem uns que demoram um mês, quarenta dias, você tem que pedir uma, duas, três vezes, mas todos a gente exige porque daí nós arquivamos isso, porque aqueles que são repetidos a gente faz a comparação dos dois anos, se melhorou, se a resposta foi a mesma, se houve algum tipo de situação”.</p>
Organização contábil E	<p>“Tem, ele marca o tempo que a gente está dentro do sistema, ele também tem a possibilidade de colocar as tarefas, e de colocar lá o tempo que ficou em reunião, ficou no telefone, ele coloca tudo isso”.</p> <p>“Não (referindo-se ao software identificar as particularidades e necessidades do cliente)”.</p> <p>“Não, a gente não, a gente tem conhecimento de ferramentas, mas a gente não aplicou nenhuma ainda (sobre avaliação da satisfação dos clientes)”.</p>
Organização contábil F	<p>“Eu não sei se ele me permite cruzar todas essas informações, mas ela me permite ter alguns elementos que possam ser utilizados no meu gerenciamento. Agora, o grau de utilização dele eu te confesso que ainda não sei. [...] Hoje ele permite eu filtrar pelo ramo de atuação, ele permite eu filtrar pelo tempo que eu gastei aí trabalhando com ele, cada pessoa quanto tempo passou logada nesse cliente e quais foram as principais atividades que desempenharam lá”.</p> <p>“Eu penso que sim (sobre a utilidade do cruzamento e análise dos dados dos</p>

	<p>clientes), que vai ser muito útil, até porque a ideia não é ter um número gigantesco de clientes, e sim ter um número de clientes que me permitam ter rentabilidade, isso pra mim já ficou muito claro aí nos últimos dois anos, não trabalhar volume e sim, agora, qualidade no trabalho”.</p> <p>“Eu estou formatando um questionário (sobre avaliação da satisfação dos clientes), eu acabei participando há pouco tempo de um fornecedor e me chamou muita atenção aí a metodologia utilizada por eles, estou formatando um questionário pra ter esse número. [...] Atualmente, não”.</p>
--	--

Figura 24 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação à gestão do relacionamento com os clientes.

Fonte: dados coletados por entrevista (2017).

Os softwares utilizados pelas organizações estudadas permitem coletar dados dos clientes como tempo de atendimento e volume de documentos e armazená-los. O tempo de atendimento foi o principal dado apontado pelas organizações, sendo que A, D e E registram em seus softwares tais dados.

Entretanto, a maioria das organizações não soube responder se é possível fazer o cruzamento desses dados e gerar informações para o planejamento, bem como, não utilizam tais informações embora reconheçam sua utilidade para a gestão (exceto A e D, que geram e utilizam).

Referente à identificação do cliente de modo individualizado, suas particularidades, necessidades, interações realizadas com o escritório, reclamações e soluções aplicadas em suas solicitações, as organizações estudadas afirmam não possuir todas estas funcionalidades dentro do software. Ainda sobre interações de solicitação de serviços, as organizações B, D, E e F possuem uma ferramenta dentro do software que possibilita tais registros, mas não a utilizam para toda a demanda. Referente a reclamações de clientes, apenas a organização B afirma possuir registro e controle de tais informações, porém, fora do software, devido à implantação de uma ISO.

Sobre a aplicação de formas de avaliação da satisfação dos clientes em relação aos serviços prestados e atendimento, as organizações A, C, E e F não possuem qualquer método ou ferramenta para tal finalidade. Demonstraram intenção de utilização de alguma ferramenta ou formulário de avaliação, as organizações C, E e F. Nas organizações B e D existe uma avaliação realizada por meio de questionário (por formulário) que é aplicado uma vez ao ano. Embora alguns dos escritórios possuam em seu software a possibilidade de avaliação da satisfação do cliente, inclusive por serviço prestado, não estão utilizando esta funcionalidade.

Na Figura 25 foram destacadas as considerações dos entrevistados (codificação) sobre o armazenamento de dados nas organizações contábeis. Para auxiliar na compreensão das respostas transcritas, descreve-se a seguir as perguntas realizadas: O software permite

identificar o cliente de modo individualizado, suas particularidades, a maneira de contato preferida, suas necessidades, as interações realizadas com o escritório, suas reclamações e soluções aplicadas? (esta questão já foi analisada na variável anterior, nesta observou-se especificamente o armazenamento de dados relacionados a reclamações e soluções aplicadas). O software controla os tipos de serviços solicitados pelos clientes? E demonstra a sazonalidade dos serviços solicitados? O software fornece informações sobre o tempo para o atendimento das solicitações “extras” dos clientes? E sobre o tempo de prestação dos serviços previamente contratados? O software fornece informações sobre custos fixos, financeiros e variáveis da sua organização?

Sujeitos da pesquisa	Considerações de cada gestor empresário das organizações contábeis
Organização contábil A	<p>“Controla (referindo-se aos tipos de serviço solicitados)”.</p> <p>“Existe sazonalidade sim. [...] Ele demonstra. [...] Veja, ele possibilita que eu tire relatório ou que eu simplesmente veja na tela do computador [...]”.</p> <p>“Traz também (referindo-se ao tempo de atendimento das solicitações extras), porque daí eu informo o tipo de trabalho que tá sendo executado, se é fiscal ou se é contábil, se é uma alteração contratual, se é atendimento telefônico pra tratar de pessoa física, declaração de pessoa física”.</p> <p>“Fornece (referindo-se a informações de custos)”.</p>
Organização contábil B	<p>“Tem, tem porque a gente na ISO tem todas as não conformidades, elas são tratadas, e o tratamento é registrado, e o feedback é dado ao cliente. [...] isso é por planilha de Excel. [...] Mantém, no servidor tem registro que é assim, criptografado lá, ninguém pode acessar, a não ser a diretoria que consta isso, então sempre que algum problema, o colaborador, ou a direção, o próprio cliente, pode solicitar abertura de algum tipo de reclamação, ou a não conformidade, inclusive as reclamações que são feitas diretamente via domínio atendimento”.</p> <p>“[...] é registrado no (nome do software). [...] É porque, a gente quando é por telefone, os nossos colaboradores podem entrar, eles mesmo abrir um chamado de (nome do software) para ficar registrado, então eles fazem isso (referindo-se ao registro dos tipos de serviços solicitados)”.</p> <p>“Não, não, isso tem na consultoria. Na contabilidade não (referindo-se ao uso de banco de dados para registro de dúvidas e respostas)”.</p> <p>“Isso (afirmando que o software oferece controle do tempo da prestação de serviços previamente contratados). [...] Das solicitações não, em si não”.</p> <p>“Fornece, apesar da gente não está usando atualmente (referindo-se a informações de custos)”.</p>
Organização contábil C	<p>“Se foi a contento, esse ou aquela minha resposta foi, cumpriu a finalidade ou não, porque hoje se tivesse, é muito importante ter isso na realidade, porque como eu estou, sou o gestor principal do escritório, subentende-se que tudo está indo dentro dos conformes, mas eu não estou medindo isso, então pode chegar aqui uma informação hoje, minha funcionária, meu colaborador prestou para o meu cliente: ‘não, o senhor tem que fazer isso com base nisso!’, ele segue a risca porque ele olha a resposta da minha colaboradora como se fosse a resposta certa. E se daqui 6 meses essa resposta estiver errada e impactou financeiramente na empresa ele pagou a mais ou a menos? Então isso vai respingar para mim. Então é muito importante, eu teria que ter essa informação. Hoje eu não tenho”.</p> <p>“Eu acredito que sim, acredito que controla. [...] que tá faltando é nós</p>

	<p>implantarmos mesmo para seguir. Até nós fizemos até o início já com ela, com os colaboradores, mas eu não sei se vai ter mais pra frente aí, mas tem um pouco de resistência, a resistência que eu digo assim, a pessoa ela tem que ir lá falar que ela está fazendo lá no programa: ‘eu vou fazer isso!’ daí abre o tempo, ela tem que ir lá fechar aquele tempo, então esse vai ser o meu maior desafio dentro do escritório, porque o colaborador ele não quer ficar fazendo isso, ele acha que ele perde tempo para fazer aquilo. [...] Hoje na realidade dentro do contrato, eu estipulo lá, tem uma cláusula dizendo que eu tenho coisas extras, tem que ter no mínimo 24 horas para responder, que me demanda estudar, analisar e responder, mas o controle, gasto eu não tenho”.</p> <p>“Ele (o software) tem a ferramenta, nós estamos já batendo lá para implantar, para colocar os dados, [...] permite eu emitir as notas fiscais dentro desse módulo financeiro, as notas fiscais honorários, já controlar e já lançar todo o meu financeiro ali, eu contabilizo ali, pelo menos é para acontecer isso, eu contabilizo ali, e faço exportação para o contábil, então praticamente eu vou fazer o financeiro, exportar para o contábil, e só fazer as conciliações depois. É para funcionar dessa forma, mais ainda nós não conseguimos ver meu, estamos esbarrando com esta dificuldade aí dos softwares com o site da prefeitura”.</p>
Organização contábil D	<p>“O sistema tem. Tem sim porque eu utilizo ele ao contrário, com a (empresa de software), mas ele funciona da mesma forma com meu cliente, então fica um chamado lá, eu entrei lá no meu cadastro, ele diz, ‘minha empresa tá com problema no produto tal, não to conseguindo, a alíquota tá errada’, e eu passo a legislação pro cliente e o cliente finaliza esse chamado, ok, ou não, não concordei, o atendimento não foi satisfatório. Então ele tem essa ferramenta, não consegui utilizar até hoje”.</p> <p>“Aí esse controle eu uso especificamente no módulo financeiro nosso. No nosso sistema, daí, eu utilizo lá tudo que foi extra, tudo que gerou reembolso porque, por exemplo, tem algumas coisas que eu pago por aqui e o cliente tem que me reembolsar, então eu utilizo o sistema pra me dar informação depois, pra apresentar até relatório pro cliente e pra eu saber no mês quanto eu to tendo de custo, porque teve aumento de custo e quanto é reembolsável, quanto virou receita efetiva além do reembolso, que é a taxa de serviço, daí qual foi a taxa de serviço. Um exemplo é o cliente que faz trabalho com licitação. Eu preparo todo o processo, registro no sistema e depois gero a cobrança pro cliente, e no sistema fica gerado aquele serviço extra lá pra ele”.</p> <p>“Não. Ou eu não sei se ele demonstra também (referindo-se a sazonalidade de solicitação de serviços). Pode ser que ele demonstre mas, em tese, hoje ele não demonstraria, pelo que eu conheço do software”.</p> <p>“Não (referindo-se ao controle de tempo de solicitações extras). Não tenho conseguido medir, mas tenho controles acessórios que eu tenho tentado utilizar, mas não é efetivo e não é seguro pra eu usar como tomada de decisão ou como cobrança, enfim”.</p> <p>“Isso fornece. Fornece e nós utilizamos bem ele. Estamos até terminando de parametrizar algumas informações que tava fornecendo algumas informações incorretas, a gente identificou e já passou pra correção, mas nós utilizamos sim (referindo-se a informações de custos)”.</p>
Organização contábil E	<p>“Ele tem essa ferramenta, [...] (nome do software) que o cliente pode fazer o acesso e requerer os serviços por esta ferramenta, mas isso a gente ainda não colocou em prática”.</p> <p>“Não (referindo-se ao uso de banco de dados de interações e respostas, e reclamações)”.</p> <p>“Ele tem, ele tem essa possibilidade, mas a gente ainda não está utilizando (referindo-se ao controle de tempo de solicitações extras)”.</p> <p>“Sim, ele demonstra, nós não utilizamos (referindo-se a sazonalidade de solicitação de serviços)”.</p> <p>“Fornecem, em alguns casos nós analisamos, quando percebemos que está tendo muito tempo gasto com algum cliente, determinado cliente, nós vamos e</p>

	<p>analisamos o tempo que foi gasto e qual atividade que foi gasta, qual pessoa gastou, qual usuário gastou aquele tempo, mas é muito pouco utilizado ainda”. “Sim (referindo-se a informações de custos)”.</p>
Organização contábil F	<p>“Não, eu não tenho um banco com esses dados”. “Eu acredito que sim. Eu não visualizei isso ainda, mas eu penso que ele vai me permitir filtrar (referindo-se aos tipos de serviços solicitados)”. “Eu acredito que não (referindo-se a sazonalidade de solicitação de serviços). Assim, o cliente pode a qualquer tempo solicitá-lo e nós ainda não vislumbramos isso na hora de converter numa informação útil”. “Não (referindo-se ao controle de tempo de solicitações extras). Talvez ele até me permita dizer isso de uma maneira de inserção livre, mas eu não sei te dizer se dá pra fazer”. “Eu estou alimentando, eu tenho uma ferramenta de gestão do escritório que está sendo alimentada e eu acredito que ela vai me fornecer isso (referindo-se a informações de custos)”.</p>

Figura 25 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação ao armazenamento de dados.

Fonte: dados coletados por entrevista (2017).

Com relação ao armazenamento de dados, as práticas das organizações contábeis estudadas não são muito divergentes.

Quanto ao armazenamento de informações sobre reclamações, solicitações de clientes e soluções aplicadas, nenhuma das organizações possui este banco de dados (exceto B que possui banco de dados das reclamações, porém, fora do software). Uma base de dados com as solicitações, dúvidas e questionamentos de clientes e suas respectivas respostas e soluções seria útil na otimização do tempo de atendimento e padronização.

Observou-se que os softwares das organizações controlam os tipos de serviços solicitados pelos clientes e o tempo para o atendimento das solicitações “extras” e para prestação dos serviços previamente contratados. O que ocorre é que nem todas as organizações estão utilizando estas ferramentas do software. E quanto à demonstração de sazonalidade dos serviços solicitados, os gestores não conseguiram especificar (em consenso) se há esta função no software.

Sobre os custos fixos, financeiros e variáveis das organizações, os softwares possuem a ferramenta para registro e geração destes dados, no entanto, apenas as organizações A e D utilizam-se do software para obter tais informações.

A Figura 26 apresenta as considerações dos empresários (codificação) em relação à padronização de processos ou tarefas em suas organizações.

Sujeitos da pesquisa	Considerações de cada gestor empresário das organizações contábeis
Organização contábil A	<p>“Ele (o software) tem a possibilidade disso. Por exemplo, o líder da equipe poderia pré determinar o tipo de trabalho pra que a pessoa chegasse de manhã cedo aqui, ligou o computador, clicou lá, ele sabe o que ele tem que fazer durante o dia. Ele tem essa possibilidade. Só que como nós trabalhamos, o nosso funcionário faz a parte fiscal, faz a parte contábil, ele faz tudo, na verdade, pro cliente, quase tudo, nós abrimos mão dessa questão de ter que ficar fazendo esse pré-agendamento, esse trabalho anterior aí do líder programando o que cada um tem que fazer. Nós abrimos mão disso”.</p> <p>“Existe uma padronização sim. [...] Não dentro do software. [...] Agora, a rotina do trabalho, chega na empresa, liga o computador, gera o ICMS, gera o PIS, o COFINS, isso não é feito. Essa minúcia, aí nós vemos que não há necessidade de fazer isso. Você teria que investir muito tempo pra fazer isso, e aí demora demais e depende muitas vezes do cliente também”.</p> <p>“Existe até os fluxos de trabalho, nós criamos isso”.</p>
Organização contábil B	<p>“Que eu saiba não, mas a gente tem através da ISO não é, manual de procedimentos. [...] Não (referindo-se a padronização de tarefas), então a gente tem um manual, determinado assunto, tem que ser cumprido esse procedimento, entendeu? Então a pessoa seguindo aquele procedimento em geral, o resultado final vai dar certo, até para treinamento de colaboradores funciona muito bem. [...] Tipo um fluxograma, é bem um fluxograma mesmo, cada tarefa lá, não são 100%, mas as principais têm, não tem lançamento por lançamento por exemplo, como é que eu faço um lançamento, [...] para quem vai, qual é o prazo, tudo está bem determinado já”.</p>
Organização contábil C	<p>“Eu acredito que sim, acredito que deva ter esta situação. [...] É o colaborador que define qual é a rotina que ele vai adotar, eu não sei se essa rotina, eu não estou conseguindo medir se essa rotina é a mais adequada, eu tenho agora, vou começar a fazer isso, [...] pode ser que talvez tem alguma oportunidade de melhoria. Existe a rotina. Não pelo software, mas existe”.</p>
Organização contábil D	<p>“Ele (o software) tem a funcionalidade, mas quem cria sou eu, que crio primeiro um fluxograma daquela tarefa, então eu criei lá, por exemplo, imposto de renda, qual é o fluxograma, ligar pro cliente, recepcionar documentação, digitar documentação, conferir, enfim, esse processo. Daí eu tenho que criar lá um sistema, esse fluxograma. [...] Eu tenho de algumas tarefas porque meu sistema é engessado em algumas situações, ele não abre pra mim. Porque eu tenho abertura de empresa, vou citar um exemplo, então atendimento ao cliente, primeiro eu faço o orçamento, depois a pessoa vira cliente, aí vai pra junta comercial e vai seguindo os passos. Alguns passos eu não consigo cadastrar no sistema, o sistema não consegue viabilizar pra mim essas informações, por exemplo, procuração, procuração eletrônica, certificado digital, eu não consigo que o sistema tenha nessa rotina que eu executei esse tipo de tarefa separadamente, aí eu tenho que cadastrar uma única tarefa pra tudo isso”.</p>
Organização contábil E	<p>“Tem, ele tem um módulo de processo, onde é possível de se colocar o processo e ligar cada processo a uma atividade, cada atividade a uma pessoa, ou a outra atividade, por exemplo, eu só realizo uma atividade se aquela outra estiver concluída, ele é possível, só que ainda não está sendo utilizado essa ferramenta”.</p> <p>“Não (referindo-se a padronização de procedimentos no escritório)”.</p>
Organização contábil F	<p>“Sim, tanto que nós executamos no mês que passou a rotina de fechamento de folha automatizada, então onde ele concentra um determinado público, então algumas informações específicas de clientes, ele acaba gerando automaticamente isso”.</p> <p>“Nós estamos fazendo a migração agora do banco de dados, mas a rotina de</p>

	de solicitação de serviços, nem de reclamações, registra custos no software	de solicitação de serviços, não registra custos no software	de solicitação de serviços, não registra custos no software	de solicitação de serviços, registra custos no software	de solicitação de serviços, não registra custos no software	de solicitação de serviços, não registra custos no software
Padronização de processos e tarefas	Padroniza processos, mas não no software	Padroniza processos, mas não no software	Padroniza processos, mas não no software	Padroniza processos no software	Padroniza processos, mas não no software	Padroniza processos, parcialmente no software

Figura 27 - Resumo das variáveis do fator contingencial Tecnologia.

Fonte: dados coletados por entrevista, observação direta e documentos (2017).

De modo geral, em relação ao fator contingencial tecnologia, conforme relatos dos gestores das organizações contábeis estudadas, estas dispõem de softwares bem desenvolvidos, com ferramentas de registro e controle para gestão do relacionamento com os clientes, porém, observa-se que os softwares são subutilizados, e mesmo os escritórios que realizam algum registro não aproveitam tais informações na atração e retenção de clientes. Ressalta-se que, a única informação utilizada por algumas das organizações (que adotaram tais controles) para a gestão de relacionamento voltada para retenção de clientes, é a mensuração do tempo de execução de serviços. Quanto ao armazenamento de dados, os softwares das organizações apresentam-se qualificados, mas também, são subaproveitados em sua utilização. Quanto à padronização de procedimentos, alguns empresários falaram em integração de informações e automatização dos procedimentos contábeis, fiscais e de recursos humanos, mas não adotaram qualquer padronização em seus softwares (exceto organizações D e F, no entanto, não foi possível confirmar com a observação direta).

O fator contingencial tecnologia foi analisado quanto às limitações que pode impor para a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados. As organizações entendem que a tecnologia não é um fator contingencial limitador para a utilização de práticas e gestão e mensuração, afirmam que ao contrário, estimula a buscar controles gerenciais para não ficarem à margem das práticas do mercado (concorrência), e que precisam utilizar as ferramentas de gestão disponíveis com mais empenho e prioridade. Apenas a organização C entende a tecnologia como fator limitante, argumenta que os softwares precisam de melhorias.

6.3.3 Estrutura

O terceiro fator contingencial estudado foi estrutura, relacionado à formalidade, coordenação e disposição interna da empresa, as variáveis averiguadas foram: autoridade, desenho de cargos e tarefas, processo decisório, comunicações, objetivo, tarefas, relacionamento e confiabilidade.

Na Figura 28 apresentam-se as considerações dos empresários (codificação) em relação à autoridade dentro de suas organizações.

Sujeitos da pesquisa	Considerações de cada gestor empresário das organizações contábeis
Organização contábil A	“Ela é baseada na qualificação dos líderes, na qualificação das pessoas que estão trabalhando com esse líder, não é eu sou dono, eu mando. Não”.
Organização contábil B	“Eu acho que é um misto disso, bem colaborativo, bem democrático, eu acho que a bala final sempre é da diretoria, mas a gestão atual ela é bem aberta com relação a isso, a ouvir e entender a demanda do colaborador também [...]”.
Organização contábil C	“Na realidade é um conjunto, a gente segue essa hierarquia, mas na realidade troca-se muita ideia no caso, conversa antes, vai, pesquisa, mas lógico que a ponte é o menos experiente pede para o mais experiente”.
Organização contábil D	“[...] quando é técnico, cada departamento tem o seu diretor que responde por isso. Quando é gestão de pessoas, conflitos dentro da empresa, aí se reporta a mim que sou o responsável direto e o que tem mais experiência nessa área de gestão, daí. Os outros, vamos dizer assim, os outros sócios e diretores se aperfeiçoam na parte técnica, eu me aperfeiçoo na parte de gestão. [...] Por quem tá mais próximo e nós trabalhamos muito hoje, assim, com acompanhamento diário, então assim, os sócios sabem muito que acontece todos os dias”.
Organização contábil E	“Eu acho que está mais, como agente está entre 3 sócios, um funcionário e dois estagiários, está mais na experiência dos três sócios. [...] Eu acho que é porque a gente também está no operacional”.
Organização contábil F	“Pelo tempo de conhecimento. E a ideia é que isso seja depois distribuído, então não serei o dono da verdade, até porque nós vislumbramos hoje o profissional que está no processo de formação, ele tem acesso ao que há de mais moderno na legislação contábil, então eu já fico muitas vezes num segundo plano, eu tenho que correr para buscar a mesma informação que eles estão tendo em primeira mão na sua formação”.

Figura 28 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação à autoridade.

Fonte: dados coletados por entrevista (2017).

Observa-se que a autoridade nas organizações contábeis analisadas, é baseada no conhecimento e consulta, características da estrutura organizacional orgânica. Em todas as

organizações a autoridade está vinculada ao conhecimento técnico para atendimento aos clientes e execução dos serviços.

A Figura 29 destaca as considerações dos gestores (codificação) sobre o desenho de cargos e tarefas nas suas organizações.

Sujeitos da pesquisa	Considerações de cada gestor empresário das organizações contábeis
Organização contábil A	“[...] Eles são pré-definidos. Dependendo da tarefa tem uma pessoa”.
Organização contábil B	“[...] geralmente é bem definido, isso não quer dizer que ela não tem a possibilidade de alterar de cargo enfim, geralmente quando está de níveis mais iniciantes, a gente dá até oportunidade de trocar assim, se achar que há uma vaga, é a pessoa gostaria de tentar. [...] a me adapto melhor aqui do que lá, então não tem problema”.
Organização contábil C	“[...] hoje nós temos um desenho que é já definido, o que as pessoas vão fazer, estável, mas em situações esporádicas é polivalente, que daí acaba tirando de uma função, colocando em outra, mas hoje é praticamente, mais definida”.
Organização contábil D	“São mais fixos hoje, mas nós temos a condição, principalmente quando ocorre novos serviços, de encaixar esse novo serviço, essa nova tarefa pra determinados profissionais. Se é na área contábil e fiscal, a gente tem pessoas que a gente já identifica que tem o perfil pra absorver isso e oferece como oportunidade. E pras outras áreas da mesma forma, daí”.
Organização contábil E	“Dentro daquela divisão inicial muito pouco, tem sim momentos que a (sócia) participa da parte fiscal, indiretamente eu e a (outra sócia) em alguns momentos da legalização, por exemplo, a (outra sócia) como parte de solicitações para vistoria do bombeiros, ou eu na busca de documentos na prefeitura alguma coisa assim, Junta Comercial, mas via de regra não, são atividades bem definidas e realizadas por cada um”.
Organização contábil F	“São polivalentes. Nós alteramos e alternamos sempre de acordo com a necessidade”.

Figura 29 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação ao desenho de cargos e tarefas.

Fonte: dados coletados por entrevista (2017).

Quanto ao desenho de cargos e tarefas nas organizações contábeis consideradas neste estudo, apurou-se que os cargos são estáveis e definidos, característica da estrutura mecanicista, exceto na organização E que declara que os cargos são mutáveis com ocupantes polivalentes.

A Figura 30 demonstra a opinião dos empresários (codificação) em relação ao processo decisório dentro das organizações contábeis.

Sujeitos da pesquisa	Considerações de cada gestor empresário das organizações contábeis
Organização contábil A	“[...] Se forem questões voltadas pra operação, pro trabalho executado pro cliente, são decisões que são tomadas dentro de cada uma dessas equipes [...] tem um gerente do escritório, tem um gerente operacional, que é o (nome do colaborador), e tem uma questão de fechamento de balanço [...], ele senta junto com a pessoa do líder da equipe, junto com a pessoa que executa e eles três resolvem. Não precisa vir aqui pra nós pra resolver uma questão operacional. É lógico que algumas vezes extrapola, vamos dizer assim, o conhecimento ou até a alçada que o líder ou que o gerente tem. Então ele traz isso pra nós [...]”
Organização contábil B	“Alguns subordinados participam das decisões. Supervisão e coordenação. Não todas as decisões, mas as que envolvem em questões técnicas sempre, porque a gente precisa da experiência que eles têm ali no dia a dia”.
Organização contábil C	“Eu sempre trago para a gente decidir em conjunto, quando você afeta a questão operacional do escritório, mudança de metodologia de trabalho, eu trago, todos eles a gente chega no consenso, sempre busco mais informações deles do que eu gostaria, eu não sou de impor a situação, mas o que ficar melhor para equipe. [...]a decisão final normalmente somos os sócios que definimos, o que vai ser feito”.
Organização contábil D	“Aí depende. As decisões financeiras e de investimentos normalmente só sócios. Decisões de atendimento ao cliente, mudanças de processo, nós fazemos toda a equipe. Se for gerar alguma mudança do escritório juntamos toda a equipe. Se for uma mudança do departamento, uma reunião somente com o departamento pra verificação, se há consenso de todos”.
Organização contábil E	“Diretoria, com algumas exceções quando relacionada a cliente específico [...] A gente discute e chega no consenso da melhor opção”.
Organização contábil F	“Ainda são concentradas em diretoria. Mas é o principal objetivo hoje, com as práticas de delegação, é que todos se envolvam”.

Figura 30 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação ao processo decisorial.

Fonte: dados coletados por entrevista (2017).

Verificou-se com base nos relatos dos empresários contábeis entrevistados que as decisões são descentralizadas nas organizações A, B, C e D, característica de estruturas organizacionais orgânicas. Nas organizações E e F o processo decisorial é centralizado na diretoria, de certo modo, em razão da equipe reduzida nessas duas organizações.

A Figura 31 exhibe as considerações dos gestores (codificação) sobre as comunicações internas nas suas organizações.

Sujeitos da pesquisa	Considerações de cada gestor empresário das organizações contábeis
Organização contábil A	“[...] já foi mais complicada essa questão da comunicação interna. Hoje nós temos reuniões de líderes, onde só os líderes se reúnem e conversam, líderes com os seus funcionários, com seus colaboradores, onde é feita a programação de viagens, programação de trabalhos, e tem reuniões mais específicas e com menos frequência dos líderes conosco. Tem também um grupo no WhatsApp, nós criamos lá, líderes, então toda informação que nós temos que passar e que é pra todo mundo, nós entramos lá, é uma informação rapidinha, tal, você passa pelo WhatsApp. Nós temos também pela internet”.
Organização contábil B	“A gente tem reuniões periódicas, todos os setores fazem reuniões periódicas também, então eu diria que é bem formal, mas apesar disso a gente mantém o informalismo natural aqui do dia-a-dia, coisas que não precisam, não precisam ser registradas, ou não precisam fazer uma reunião, pequenas decisões, pequenas coisas do dia-a-dia. Mas quinzenalmente, todos os setores tem reuniões aqui, mensalmente existem uma reunião entre todos os coordenadores supervisores dos setores para conversar entre si, e trimestralmente eles tem reunião da diretoria onde os subordinados não participam, mas a gente tem os indicadores lá que a gente colhe, e aí discute nas reuniões de diretoria”.
Organização contábil C	“Olha hoje é mais informal, mas eu senti a necessidade de que eu preciso ter esse ‘parar e conversar’, a equipe ter o tempo, fazer uma reunião semanal ou mensal, que isso agrega muito. Meia hora de conversa no início de uma semana, onde você tem ‘N’ coisas para trabalhar e analisar, essa questão da medição é fator crucial [...]”.
Organização contábil D	“Aí eu também tenho duas situações. Dezembro eu já tenho isso finalizado, em janeiro desse ano eu já apresentei o cronograma, todas as reuniões de todos os departamentos, as reuniões trimestrais, que é do escritório inteiro, reuniões mensais e reuniões semanais, eu tenho um cronograma com data e hora definida pra cada departamento e pro escritório num todo pra essas reuniões. Essas reuniões aí eu faço o acompanhamento, se ela foi feita, tem uma pauta, pra cada reunião, tem uma pauta, e como tem determinadas situações que não podemos esperar uma reunião chegar pra resolver, todos os colaboradores tem acesso livre pra uma comunicação informal daí com seus gestores ou pra uma chamada de reunião rápida ali pra resolver determinada situação. [...] Tudo é registrado através de atas. Todas as reuniões tem uma ata, quem estava presente, os pontos, os tópicos, e são salvas as atas por data e depois a gente utiliza a última pra próxima [...]”.
Organização contábil E	“Dentro do escritório é mais informal. [...] Gasta mais tempo fazendo protocolo, do quê levantar e ir ali falar”.
Organização contábil F	“Ela é informal hoje”.

Figura 31 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação às comunicações internas.

Fonte: dados coletados por entrevista (2017).

Analisando-se a comunicação interna das empresas caso deste estudo, verificou-se que nas organizações A, B e D, é verticalizada e formal, se dá por meio de reuniões com registro em atas e e-mails. Nas organizações C, E e F a comunicação é informal, porém, não se pode afirmar que seja horizontalizada, visto que, na hierarquia abaixo dos sócios já estão os

auxiliares contábeis. A formalidade da comunicação interna é característica de estrutura mecanicista, já a informalidade característica da estrutura orgânica.

A Figura 32 demonstra a opinião dos empresários (codificação) em relação ao objetivo da gestão.

Sujeitos da pesquisa	Considerações de cada gestor empresário das organizações contábeis
Organização contábil A	“Olha, eu diria que tá das duas maneiras. Inovação é uma coisa que nós temos que sempre estar atentos, a contabilidade mudou bastante nos últimos tempos. Não as regras contábeis, mas a forma de fazer. Hoje ela é muito mais digital, então automaticamente você precisa inovar, você precisa ser criativo, você precisa busca os dados dos clientes de uma maneira mais rápida e mais confiável, então automaticamente você precisa de inovação, com certeza”. “[...] eu não consigo dissociar isso. Eu acho que não tem como dissociar a eficiência da inovação, da tecnologia. Elas têm que andar juntas. Porque a eficiência, pra você ser eficiente, você precisa ter dados confiáveis. E dados confiáveis muitas vezes digitados, eles não são tão confiáveis assim [...]”.
Organização contábil B	“Eu diria que tá no... [...] eficiência do processo”.
Organização contábil C	“Hoje mais na eficiência da prestação de serviço, mas o ideal que tivesse na criação e inovação, isso aí falta um pouco”.
Organização contábil D	“Nos dois, eu trabalho muito os dois, tanto eficiência, criatividade, porque não tem outra forma, [...] então eu não tenho como trabalhar sem olhar os prazos, mas também nós trabalhamos, quando passa folha de pagamento, nós trabalhamos, por exemplo, o que a gente pode melhorar dentro do departamento, então eu deixo todo mundo livre pra estar sempre me trazendo as idéias, pra implementar novos processos. Entendeu? Então trabalhar com a criatividade pra poder melhorar o processo. [...] Ainda é eficiência, vamos dizer assim, tá dois degraus acima da criatividade pra nós”.
Organização contábil E	“Na eficiência do processo”.
Organização contábil F	“Eu atribuo que seria na inovação e criatividade. [...] Dadas as mudanças aí que nós temos percebido no segmento, nós precisamos criar novas formas de atender, precisamos criar novas metodologias de trabalho e principalmente de busca e retenção de clientes”.

Figura 32 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação ao objetivo da gestão.

Fonte: dados coletados por entrevista (2017).

Identificou-se de acordo com a percepção dos empresários das organizações contábeis, que o objetivo geral da gestão das empresas B, C, D e E é a eficiência nos procesos de prestação dos serviços, característica da estrutura organizacional mecanicista. Na organização F o objetivo é a inovação e criatividade, e as organizações A e D asseveram que os dois objetivos devem ser unificados, o escritório A afirma que não consegue optar por apenas um destes objetivos de gestão.

Na Figura 33 observam-se as considerações dos entrevistados (codificação) sobre as tarefas chave da organização.

Sujeitos da pesquisa	Considerações de cada gestor empresário das organizações contábeis
Organização contábil A	“A gente sempre tenta trabalhar de uma forma, assim, fazendo com que o sistema faça muita coisa pra organização, sabe, pra que o trabalho não se torne tão maçante, tão repetitivo pro nosso colaborador, que ninguém gosta de trabalho maçante, de trabalho repetitivo. Então as pessoas precisam sempre estar fazendo coisas diferentes, e aí você precisa ser criativo e tentar trazer coisas diferentes, tentar fazer trabalhos que distraiam as pessoas aqui dentro, porque senão fica todo mundo meio maluco aí, né?” “São (sobre as tarefas serem únicas e complexas)”.
Organização contábil B	“Nós estamos passando de um para o outro eu acho, mas ainda é simples repetitivo, a maior parte dela”.
Organização contábil C	“Ele é um mix na realidade, tem situações complexas, que demanda um pouco mais de especialização, mais conhecimento, busca do conhecimento, mas na maioria das vezes são repetitivas”.
Organização contábil D	“Eu acho assim, é difícil responder mas, eu acho que eu tenho os dois casos, parte da equipe trabalha com situações bem tranquilas, até a gente propicia isso porque são colaboradores que estão iniciando, estão aprendendo, e tem aquele colaborador que tem um <i>know how</i> um pouco maior, já consegue absorver as mais complexas, daí”.
Organização contábil E	“Simples e repetitivas”.
Organização contábil F	“Eu vou te dizer que nós temos um misto porque em algumas rotinas você sempre vai estar fazendo, todos os meses, mas em algumas acabam sendo inseridas por força da legislação, e que muda o teu jeito de utilizar, então nós temos desde a tarefa simples à complexa [...] De maneira geral, em volume simples e repetitivas”.

Figura 33 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação às tarefas chave da organização.

Fonte: dados coletados por entrevista (2017).

Foi possível observar nas organizações estudadas que para a maioria dos gestores as tarefas são simples e repetitivas nos escritórios de contabilidade, característica de estruturas mecanicistas. Apenas a organização A afirma que as tarefas são únicas e complexas, e a organização D que considera ter os dois tipos de tarefa.

Na Figura 34 apresentam-se as considerações dos gestores (codificação) sobre o relacionamento interno de sua equipe e coordenação.

Sujeitos da pesquisa	Considerações de cada gestor empresário das organizações contábeis
Organização contábil A	“Algum tempo atrás nós tínhamos eles totalmente separados, existiam muitas intrigas inclusive porque, o setor de cima, aí fazia com que as pessoas de cima fossem superiores às de baixo. E não é isso que acontece. Em termos de qualificação ambos são iguais. O que nós fizemos? Nós implementamos uma gerência que roda em todos os setores, que está ligada à diretoria. Então as informações vem por meio dessa pessoa pra nós, e também retorna por meio dessa pessoa pros líderes e pras pessoas do operacional. A integração que existe hoje dentro do escritório tá bem legal. Não tá tendo mais intriga [...]”. “Existe sim (sobre a interdependência entre os setores)”.
Organização contábil B	“Tem interdependência. Ah eu acho que para você concluir o trabalho final da contabilidade, você precisa da cooperação de vários setores, então eles conversam entre si, mas eles não respondem uns aos outros, e aí quando existe algum tipo de conciliação de conversa, sempre em nível coordenação o pessoal de um escalão um mas abaixo não tem autoridade de discussão com outros colaboradores né, para evitar dissabor, ‘picuína’, problemas, ressentimentos, então eles levam para os coordenadores, os coordenadores como já são mais experimentados, mas profissionais, talvez eu diria, eles tendem a resolver a pôr um ponto final nesses problemas. Acontece bastante”.
Organização contábil C	“Hoje na verdade, assim tem uma interdependência, por que a gente coloca, são responsável pela aquilo que está se fazendo, o ideal é que tivesse uma sinergia, integrar. A equipe trabalha em conjunto”.
Organização contábil D	“Eu faço a interligação entre todos os departamentos, sou responsável por isso, mas existe uma interdependência porque existe situações simples que não precisa vir pedir pra mim que eu faça esse contato, esse meio de campo com outro departamento. Então existe um contato livre, como eu disse, nós temos portas aqui mas nunca estão fechadas, então os colaboradores da contabilidade precisam resolver situações com RH, eles conseguem tranquilamente fazer o contato tanto entre diretores, entre colaborador e diretor do RH, e colaborador e diretor do contábil, enfim, é bem tranquilo isso”.
Organização contábil E	“Uma interdependência entre os setores”.
Organização contábil F	“Cada um faz o seu, mas em alguns momentos eles vão necessitar um do outro aí [...] Existe”.

Figura 34 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso referente ao relacionamento da equipe e coordenação.

Fonte: dados coletados por entrevista (2017).

Identificou-se que em todas as organizações investigadas neste estudo, o relacionamento interno possui elevada interdependência, os setores ou colaboradores interagem e dependem uns dos outros, característica da estrutura orgânica.

A Figura 35 evidencia as considerações dos empresários (codificação) em relação à confiabilidade dos processos, informações e serviços prestados.

Sujeitos da pesquisa	Considerações de cada gestor empresário das organizações contábeis
Organização contábil A	“Nós temos o que a gente chama de manual do colaborador onde existe diversas regras escritas que a pessoa no primeiro dia de trabalho recebe esse manual, e ela entrega um comprovante pra nós de que ela leu o manual e entendeu o manual. Então ali tem diversas regras de comportamento das pessoas aqui dentro do escritório. O sistema também, o sistema que nós utilizamos, ele estabelece algumas regras, algumas rotinas de trabalho. Então se eu não fizer tal coisa antes, eu vou conseguir terminar meu trabalho? Não, não vai conseguir. Então eu tenho determinadas etapas que precisam ser cumpridas, e que o próprio sistema estabelece essa regra”.
Organização contábil B	“Mais através da formalidade, manuais descritivos”.
Organização contábil C	“Mais informal entre a equipe, não temos um regulamento, uma norma estabelecida”.
Organização contábil D	“Eu, desde final de 2015, 2016, nós temos o nosso manual de procedimentos internos, esse manual de conduta. Então é passado tanto pros colaboradores que entram novos, os antigos participaram de uma reunião o dia todo, a gente passou todo o manual, repassou com eles, corrigiu com eles levando em consideração também o que a equipe pensava, então tem um manual de conduta e também tem o nosso manual [...]”
Organização contábil E	“A gente tem um manual de conduta, mas não foi apresentado aos estagiários tá, só a (nome da colaboradora) e entre nós. [...] Eu entendo que seria mais pela convivência. Por que como nos conhecemos, sabemos o perfil de cada um, pelo escritório ser pequeno, a confiabilidade é mais pela pessoa”.
Organização contábil F	“Hoje, pela atuação. Hoje eu não tenho um manual, comecei a desenvolvê-lo, está talvez aí 30 a 40% pronto, mas a ideia é que eu tenha ele sistematizado justamente pra garantir aí um manual de boas práticas”.

Figura 35 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação à confiabilidade.

Fonte: dados coletados por entrevista (2017).

Observou-se que a confiabilidade nas organizações contábeis A, B e D é baseada em regras e regulamentos formalizados, tais como manual de conduta e de procedimentos. Nas organizações C, E e F a confiabilidade é baseada nas comunicações informais e nas pessoas, característica da estrutura orgânica.

A Figura 36 demonstra um resumo da análise das variáveis do fator contingencial estrutura, nas organizações em estudo.

Fator contingencial Estrutura	A	B	C	D	E	F
Autoridade	Baseada no conhecimento e consulta	Baseada no conhecimento e consulta	Baseada no conhecimento e consulta	Baseada no conhecimento e consulta	Baseada no conhecimento e consulta	Baseada no conhecimento e consulta
Desenho de cargos e tarefas	Estáveis e definidos	Estáveis e definidos	Estáveis e definidos	Estáveis e definidos	Estáveis e definidos	Provisórios e mutáveis
Processo decisório	Descentralizado	Descentralizado	Descentralizado	Descentralizado	Centralizado	Centralizado
Comunicação	Formal e verticalizada	Formal e verticalizada	Informal e horizontalizada	Formal e verticalizada	Informal e horizontalizada	Informal e horizontalizada
Objetivo	Eficiência no serviço, Criatividade e inovação	Eficiência no serviço	Eficiência no serviço	Eficiência no serviço	Eficiência no serviço	Criatividade e inovação
Tarefas	Únicas e complexas	Simple e repetitivas	Simple e repetitivas	Simple e repetitivas, Únicas e complexas	Simple e repetitivas	Simple e repetitivas
Relacionamento	Interdependência	Interdependência	Interdependência	Interdependência	Interdependência	Interdependência
Confiabilidade	Regras e regulamentos formais	Regras e regulamentos formais	Comunicações informais e pessoas	Regras e regulamentos formais	Comunicações informais e pessoas	Comunicações informais e pessoas

Figura 36 - Resumo das variáveis do fator contingencial Estrutura.

Fonte: dados coletados por entrevista, observação direta e documentos (2017).

De forma geral o fator contingencial estrutura, sob a análise dos empresários das organizações contábeis estudadas, apresentou um misto de mecanicista e orgânica, conforme a classificação proposta por Burns e Stalker (1961). Tais autores afirmam que em um ambiente estável, a estrutura mecanicista é mais eficaz, porém, nas organizações contábeis analisadas observou-se que não há predominância de um tipo de estrutura, pode-se relatar que as variáveis da estrutura organizacional mais relacionadas à atividade de prestação de serviços (desenho de cargos e tarefas, objetivo e tarefas) são mecanicistas, e as variáveis relacionadas à decisão (autoridade, processo decisório e relacionamento) são orgânicas.

O fator contingencial estrutura organizacional foi analisado em relação às limitações que pode causar quanto ao uso de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados. Na percepção dos gestores das organizações contábeis pesquisadas, as opiniões se dividem. Para as organizações B e F a estrutura organizacional não é um fator limitador. E para os gestores das organizações A, C, D e E é um fator que limita o uso de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados, em especial nas organizações com estrutura de pessoal menor que justificam envolverem-se muito com as atividades operacionais do negócio e por isso deixam

a gestão em segundo plano. Como alternativa de transpor esta limitação, a organização C pensa em uma possível reestruturação do desenho de cargos e tarefas.

6.3.4 Estratégia

O quarto fator contingencial analisado foi estratégia, observando-se as variáveis estabelecidas por Porter (1986): diferenciação, liderança de custo e enfoque.

Na Figura 37 apresentam-se as considerações dos gestores contábeis (codificação) em relação à diferenciação de seus serviços.

Sujeitos da pesquisa	Considerações de cada gestor empresário das organizações contábeis
Organização contábil A	<p>“Nós sempre buscamos isso. Nós não precisamos ficar concorrendo com o restante do pessoal aqui. A gente olha os honorários que eles estão cobrando também e tal, mas o fato de nós termos saído de Cascavel e ido pra região, tem determinados setores, por exemplo, supermercados que o concorrente não nos afeta, porque nós fomos pras outras cidades e buscamos os maiores supermercados daquelas cidades e isso não tem como concorrer, não existe alguém que faça isso”.</p> <p>“Nós destacamos sim (referindo-se ao suporte). Nós destacamos, nós procuramos apresentar essas pessoas pros clientes. Eles sabem quem vai atendê-los. [...] Vêem isso como um diferencial. Eles veem aqui, inclusive, e procuram direto por essas pessoas, nem passa por nós”.</p> <p>“[...] o fato de nós irmos, nós sairmos daqui de dentro do escritório, irmos até o cliente, ajudar o cliente a parametrizar o sistema dele, treinar o elo de ligação que é o funcionário dele com os nossos, a gente faz um trabalho, vamos dizer assim, meio que personalizado. E isso é diferente, isso poucos fazem”.</p> <p>“Nós tentamos passar isso (referindo-se a passar uma imagem muito melhor que a da concorrência). Assim, a forma como nós fazemos é diferente, então nós temos que levar isso pro nosso cliente. Nós temos inclusive um trabalho de marketing. Uma pessoa contratada que nos ajuda na elaboração de materiais, na elaboração da divulgação que é feita [...]”.</p>
Organização contábil B	<p>“Eu acredito que sim, e outras estratégias também, não só essa, mas eu acho que a parte contábil está muito voltada a entregar um serviço com valor, com uma confiabilidade grande. Os valores agregados, elas podem ser entregues pelo escritório, ou pelos parceiros do escritório. Então a gente tem outros assessórios e a gente pode realmente entregar não só isso, mas aí com ajuda dos parceiros, entregar muito mais”.</p> <p>“Eu diria que diferenciado sim, específicos não, porque eu acho que eu consigo talvez fazer coisa que todo mundo faz, mas de uma forma melhor, relacionamento com cliente é uma das coisas que preza muito aqui, cumprir o prazo, muito prazos né, na confiabilidade das informações. Então não é específico, todo mundo pode cumprir isso, mas nem todo mundo opta em cumprir isso”.</p>
Organização contábil C	<p>“Eu acho que a alta qualidade do serviço, eu sempre prezo, para estar sempre com qualidade do serviço, prezo muito para ter essa situação. Eu enfatizo mais que a concorrência”.</p>

	<p>“Com certeza, eu destaco (referindo-se ao suporte), e tem a questão dos clientes mesmo, eles vê que essa situação é um pouco diferenciada, é quase que um atendimento personalizado para cada cliente”.</p> <p>Eu acho que é mais personalizada, fazer um trabalho diferenciado. [...] É mais essa questão de você estar presente no cliente, você ir lá no cliente. Então assim todos os clientes tem, eles falam assim: “olha o meu contador nunca veio aqui na minha empresa”, e daí a gente pega dessa forma, olha a gente agenda vai lá, faz uma reunião mensal, faz o demonstrativo de resultado dele. [...] isso que o nosso diferencial hoje, das empresas que a gente presta consultoria, que as empresas que são contábeis, eu acredito que eu sou, digamos assim, o meu diferencial é só prestar um bom serviço [...]”</p> <p>“Eu acho que não, muito melhor não (referindo-se a passar uma imagem muito melhor que a da concorrência), sempre gosto da humildade, eu sou mais humilde, eu gosto de fazer, fazer e fazer bem feito, fazer o máximo que eu conseguir fazer bem feito, que a gente também não é perfeito em tudo, sempre falo, eu tenho que melhorar muito [...]”</p>
Organização contábil D	<p>“Com certeza. Eu trabalho fortemente nisso o ano todo, eu trabalho coletivamente e individualmente [...] pra estar sempre buscando melhorar a qualidade, seja na produção, seja no atendimento, no resultado, no papel que eu entrego pro meu cliente.</p> <p>“Sim. É muito bem destacado (referindo-se ao suporte), até pra valorização daquilo que eu estou passando pra ele de honorários e investimento que ele tá fazendo contábil na empresa dele”.</p> <p>“Com certeza, inclusive, na minha fala, eu sou o melhor escritório do sul, do mundo aí. E, assim, a nossa ambição e em particular minha, como sócio do escritório, eu acredito que é saudável. Eu quero que nossa organização seja vista como uma empresa gostosa de se trabalhar. [...] Então eu quero que eles vejam como uma empresa que as pessoas são felizes em estar ali porque pessoas que trabalham felizes cuidam muito bem daquilo que não é seu, talvez. A empresa não é dele mas ele tá feliz em trabalhar ali e vai cuidar bem dos clientes”.</p>
Organização contábil E	<p>“Eu acho que sim (referindo-se a ênfase pela alta qualidade do serviço, mais que a concorrência). [...] Que em três anos a gente investiu todo ano em aperfeiçoamentos, em cursos, e coisas específicas [...] Além da estrutura também que nós investimos também em equipamento tudo né. Sala, sala de reunião, uma estrutura que escritórios do nosso porte não tem”.</p> <p>“[...] hoje nós prestamos um serviço igual, não podemos dizer, o nosso atendimento busca ser único, nós buscamos ter um bom atendimento ou um atendimento diferenciado ao cliente, mas o serviço, ele é o serviço que qualquer escritório prestaria. [...] Infelizmente não são todos que sabem responder à necessidade do cliente”.</p> <p>“É nosso plano de buscar diferenciação no serviço também, nós temos já algumas ideias a serem implantadas, uma forma de passar as informações para o cliente de uma forma diferenciada, mas ainda está para ser implantado”.</p> <p>“É porque a que a gente tenta fazer de forma que a gente se destaque e não pejore o concorrente. [...] não depreciar o concorrente, então a própria estrutura do escritório, ela é feita para tornar o ambiente agradável para o cliente, com sala de atendimento, uma sala de reunião bem estruturada, além disso, também há o investimento na parte de informática que nós realizamos de softwares, então essa busca de estrutura nós fizemos, o que nós vamos buscar agora é a parte de informação a ser passado para o cliente, é uma forma de participar melhor da gestão do cliente. Esse é o objetivo”.</p>
Organização contábil F	<p>“Eu acredito que sim, que nós buscamos mais qualidade”.</p> <p>“Quando do atendimento, da visita inicial, sempre é repassado isso (referindo-se ao suporte). [...] Em alguns casos o fechamento se deu justamente pelo diferencial”.</p> <p>“A nossa ideia é segmentar, trabalhar com uma determinada segmentação</p>

	<p>ainda buscando qual será essa segmentação, eu vejo que é um processo hoje basicamente aí no nosso país sem volta, de você tentar trabalhar mais direcionado até pra poder atender melhor o cliente em razão da legislação, em razão às obrigações acessórias. Então vejo que isso vai acontecer naturalmente aí nos próximos anos”.</p> <p>“Sim. A ideia é que eu seja lembrado primeiramente, depois o concorrente”.</p>
--	--

Figura 37 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação à estratégia de diferenciação.

Fonte: dados coletados por entrevista (2017).

De maneira unânime, as organizações contábeis deste estudo asseguram adotar a estratégia de oferecer serviços com características diferenciadas dos da concorrência. Asseguram que a alta qualidade do serviço que prestam e do atendimento que oferecem é o principal diferencial.

A Figura 38 apresenta as considerações dos gestores (codificação) sobre a estratégia de liderança de custo.

Sujeitos da pesquisa	Considerações de cada gestor empresário das organizações contábeis
Organização contábil A	“Não (sobre adotar estratégia de preço de venda menor que o da concorrência)”.
Organização contábil B	“Não (sobre adotar estratégia de preço de venda menor que o da concorrência)”.
Organização contábil C	“Não, a nossa política nunca é essa, na realidade eu nem olho, eu sempre para fazer o preço de venda, eu faço o meu preço de venda, daí que o cliente vai falar para mim, fala assim: ‘nossa, mais o meu contador lá me cobra X valor’, daí que eu começo a elencar para ele, eu vou fazer isso, vou fazer aquilo, vou fazer aquilo. Não vou nem questionar, eu sempre falo, eu não vou nem falar, se o serviço dele está bem ou malfeito, eu vou falar do nosso serviço: ‘o nosso serviço vai ser esse aqui que eu estou passando para o senhor’. E a questão principalmente a honestidade, credibilidade que a gente passa [...]”.
Organização contábil D	“Não. Nós, assim, conhecemos, sabemos analisar, mas a gente sempre busca deixar isso um pouco de fora, e assim, realmente, através dessas análises que a gente já comentou antes, mas saber valorizar. [...] nós levamos em consideração aquilo que nós promovemos de conhecimento e, principalmente, na nossa área contábil quantas obrigações nós temos que as multas são pesadas, quantas obrigações com prazo, então você quer alguém que te atenda e vai estar atento a isso, vai se responsabilizar por isso, você tá falando com a pessoa certa, mas vai ter que pagar por isso”.

	um bom atendimento, um bom nível técnico de conhecimento”.
Organização contábil E	“Não (sobre adotar estratégia de preço de venda menor que o da concorrência)”.
Organização contábil F	“Não. Isso é algo que me incomoda. [...] Eu acredito na política do preço justo, mas o preço justo não pode ser, e aí por formação, entendo que não pode conflitar com a ideia de preço vil, e pra mim preço vil não é subjetivo, preço vil é tudo aquilo que fique abaixo de um patamar aceitável porque você tem o custo de operar, você tem qualificação, tem certificações, e muitas vezes se você for cobrar um valor infinitamente mais baixo não me parece ser algo aceitável, e até pelo ponto de vista moral, daí”.

Figura 38 - Considerações dos gestores das organizações contábeis estudos de caso em relação à estratégia de liderança de custo.

Fonte: dados coletados por entrevista (2017).

Constatou-se que nenhuma das organizações contábeis analisadas adota a estratégia de busca de liderança de custos, ao contrário, afirmam cobrar honorários mais altos em virtude da qualidade que oferecem e da estrutura que disponibilizam aos seus clientes.

Quanto à estratégia de enfoque, ou utilização simultânea das estratégias de diferenciação e liderança de custo, nenhuma das organizações atua com as duas estratégias.

A Figura 39 demonstra as variáveis do fator contingencial estratégia, adotadas pelas organizações contábeis analisadas neste estudo.

Fator contingencial Estratégia	A	B	C	D	E	F
Diferenciação	X	X	X	X	X	X
Liderança de custo						
Enfoque						

Figura 39 - Resumo das variáveis do fator contingencial Estratégia.

Fonte: dados coletados por entrevista (2017).

O fator contingencial estratégia, sob a percepção dos empresários das organizações contábeis analisadas, está bem definido pela diferenciação e alta qualidade que desejam vender em seus serviços. Embora, em alguns momentos do discurso das entrevistas, declarem que precisam baixar seus preços devido o aviltamento da concorrência, isso não influencia a estratégia geral.

É possível que por adotarem a estratégia de diferenciação, os gestores das organizações estudadas, estejam mais atentos à execução dos serviços e atendimento aos clientes, do que à utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados.

Quanto à limitação de utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados que o fator contingencial estratégia pode gerar sob as organizações, a percepção dos gestores contábeis se divide. As organizações A, B e E declaram que a estratégia não é um fator contingencial limitador para a utilização de práticas e gestão e mensuração. As organizações C, D e F consideram o fator estratégia como limitador, justificam que a estratégia de diferenciação exige empenho e tempo para prestar um serviço de qualidade, e isso pode interferir nas prioridades da organização, que passa a deixar em segundo plano as práticas de gestão dos custos e de mensuração dos resultados.

6.3.5 Tamanho ou porte

E o quinto e último fator contingencial averiguado foi tamanho ou porte, considerando as variáveis: receita bruta anual e número de colaboradores.

Na Figura 40 apresentam-se as informações referentes à receita bruta anual aproximada de cada organização pesquisada (codificação).

Sujeitos da pesquisa	Receita bruta anual de cada organização contábil
Organização contábil A	R\$3.715.000,00
Organização contábil B	R\$2.580.000,00
Organização contábil C	R\$ 300.000,00
Organização contábil D	R\$ 781.000,00
Organização contábil E	R\$ 300.000,00
Organização contábil F	R\$ 380.000,00

Figura 40 - Receita bruta anual das organizações contábeis estudos de caso.

Fonte: dados coletados por entrevista e documentos (2017).

Conforme estabelecido pela Lei Complementar nº 123/2006 e pela Lei nº 11.638/2007, as organizações contábeis estudadas foram classificadas pela receita bruta anual média. Classificou-se as organizações C e E como microempresas, as organizações B, D e F como pequeno porte e a organização A como médio porte.

A Figura 41 demonstra o número de colaboradores de cada organização estudada (codificação).

Sujeitos da pesquisa	Número de colaboradores de cada organização contábil
Organização contábil A	38 (trinta e oito)
Organização contábil B	30 (trinta)

Organização contábil C	04 (quatro)
Organização contábil D	09 (nove)
Organização contábil E	03 (três)
Organização contábil F	02 (dois)

Figura 41 - Número de colaboradores das organizações contábeis estudos de caso.

Fonte: dados coletados por entrevista e documentos (2017).

Analisando o porte das organizações, conforme o critério de número de colaboradores estabelecido pelo SEBRAE, classificam-se como microempresa as organizações C, D, E e F. Considera-se de pequeno porte as organizações A e B.

Pode-se observar na Figura 42 um resumo das variáveis do fator contingencial tamanho ou porte, das organizações analisadas neste estudo.

Fator contingencial Estratégia	A	B	C	D	E	F
Receita bruta anual	Médio Porte	Pequeno Porte	Microempresa	Pequeno Porte	Microempresa	Pequeno Porte
Número de colaboradores	Pequeno Porte	Pequeno Porte	Microempresa	Microempresa	Microempresa	Microempresa

Figura 42 - Resumo das variáveis do fator contingencial Tamanho ou porte.

Fonte: dados coletados por entrevista e documentos (2017).

Quanto ao fator contingencial tamanho ou porte, analisou-se a percepção dos gestores das organizações contábeis se este é um fator que limita o uso de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados. Para as organizações A, B e D o fator porte não limita a utilização de práticas de gestão e mensuração. As organizações C, E e F compreendem o porte como um fator limitador quanto ao uso de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados. Em razão destas empresas se enquadrarem em um porte menor, tanto em estrutura de pessoal, quanto financeira, relatam a escassez de recursos para investir em treinamentos, tecnologia e pessoal para melhoria das práticas de gestão. Outra justificativa é que nos escritórios de menor porte, os gestores também executam atividades operacionais, o que contribui para deixar as práticas de gestão em segundo plano.

Corroborando com o estudo de Burns e Stalker (1961) e Camacho (2010) identificou-se que as organizações que operam em ambientes mais estáveis, apresentam maior especialização em suas tarefas, os controles são informais e a estrutura e decisões são horizontalizadas, ou seja, há maior delegação de tarefas, denominada estrutura orgânica, fatores identificados nas organizações estudadas.

Na Figura 43 apresenta-se um resumo dos fatores contingenciais que limitam a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados, na percepção dos gestores das organizações contábeis.

Fatores contingenciais limitantes	A	B	C	D	E	F
Ambiente		X	X	X		
Tecnologia			X			
Estrutura	X		X	X		X
Estratégia			X	X		X
Tamanho ou porte			X		X	X

Figura 43 - Resumo dos fatores contingenciais que limitam o uso de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados.

Fonte: dados coletados por entrevista (2017).

Identificou-se que, a percepção dos empresários gestores das organizações contábeis desta pesquisa, sobre os fatores contingenciais limitadores da utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados foi divergente. Em três dos cinco fatores contingenciais, ambiente, estratégia e tamanho ou porte, as opiniões se dividiram em 50%. No fator estrutura, quatro organizações consideram que este é limitador e duas que não limita. E, por fim, o fator tecnologia foi o que teve menor divergência, considerando que apenas uma das organizações percebe que este é um fator limitador e as demais afirmam que não há limitação.

O objetivo específico: **“verificar os fatores contingenciais da Teoria da Contingência que limitam a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados nas organizações contábeis”** foi alcançado com êxito. Os fatores apontados pelos empresários como limitadores foram: ambiente (3 organizações), tecnologia (1 organização), estrutura (4 organizações), estratégia (3 organizações) e porte (3 organizações).

7 CONTRIBUIÇÕES PARA A PRÁTICA

A proposta deste estudo foi identificar as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados adotadas pelas organizações contábeis que participaram desse estudo multicase, bem como, identificar como as causas isomórficas impulsionam a utilização dessas práticas e como os fatores contingenciais limitam tal utilização.

A partir destas informações, analisou-se a possibilidade de proposição do método Custo para Servir com objetivo de contribuir para a melhoria das práticas de gestão de custos e mensuração de resultados observadas nesta pesquisa, e auxiliar os gestores das organizações contábeis em suas estratégias e decisões.

7.1 DADOS PARA A ANÁLISE DO CUSTO PARA SERVIR

Para elaboração da proposta deste método, primeiramente foi necessário identificar se as organizações contábeis possuem os dados necessários para a análise do Custo para Servir, para isso foram incluídas no roteiro de entrevistas perguntas relacionadas a estes dados, as quais foram analisadas individualmente por organização contábil, conforme a segunda categoria de análise estabelecida na metodologia, para posterior proposta de intervenção individual por consultoria.

Os dados necessários para a análise do Custo para Servir nas organizações contábeis foram sintetizados na Figura 44, que foi elaborada com base na pesquisa de Braithwaite e Samakh (1998) e adaptada para empresas prestadoras de serviços profissionais.

FONTE DE DADOS	OBSERVAÇÕES	
Dados dos serviços	Grupos ou pacotes de serviços, custos de prestação e características qualitativas (formas e prazo para atendimento de solicitações, quantidade e tipos de assessoria e suporte, periodicidade de visitas e reuniões, entre outros).	
Dados dos clientes	Informações dos clientes, canal a que pertence, particularidades tributárias, nível de organização e controle (se utiliza software, se possui controles financeiros, entre outros).	
Dados de disponibilidade e qualificação da mão de obra	Grau de qualificação do pessoal quanto ao serviço executado e ao atendimento prestado, tempo aplicado para realização de cada tarefa/serviço.	
Dados de vendas por tipo de serviço	Para obter detalhadamente a definição dos serviços ou pacotes de serviço para cada cliente, qual o preço cobrado, quais obrigações acessórias deverão ser entregues (e se serão elaboradas pelo escritório), que tipo de assessoria e suporte será prestado, periodicidade de visitas e reuniões.	
Dados de vendas acumuladas (sazonalidade)	Para entender se há sazonalidade e capacidade para atendimento (qualificação dos colaboradores, por exemplo).	
Custos operacionais (incluindo administrativos)	Custos fixos	Aluguéis, taxas (água, energia, internet, manutenção...), salários indiretos e encargos, e outros.
	Custos financeiros	Depreciações.
	Custos variáveis	Salários diretos, telefone, manutenção de equipamentos, manutenção de veículos, combustível, e outros.
Custos com terceiros (oriundos de contratos)	Consultorias tributárias e contábeis	Acesso on line, por telefone ou materiais impressos, cursos e treinamentos periódicos.
	Consultoria e serviços advocatícios	Consultoria para dúvidas jurídicas ou auxílio em processos ou contratação de serviços advocatícios.
	Softwares	Mensalidades de manutenção, suporte e atualizações, taxas de implantação e treinamento.

Figura 44 - Dados necessários para a análise do Custo para Servir.

Fonte: adaptado de Braithwaite & Samakh (1998).

Na organização A, em relação aos dados dos serviços há a identificação de alguns serviços específicos como: auditoria, consultoria, parametrização do sistema do cliente para integração contábil e outros, e de um pacote de serviços contábeis, no qual estão inclusos: escrituração contabilidade, escrituração fiscal, rotinas de departamento pessoal e atendimento relativo a tais serviços. No entanto, observa-se que cada cliente é um caso particular, cada um exige determinado tipo de assessoria, demanda determinado atendimento para tirar dúvidas, entre outros fatores.

Quanto aos dados dos clientes, são classificados por regime de tributação (que seriam os canais no caso dos escritórios), e há informações específicas de cada cliente no contrato de prestação de serviços, mas não no software.

Referente aos dados da disponibilidade e qualificação da mão de obra, o gestor considera que sua equipe possui uma boa formação e nível de experiência, buscam colaboradores que estejam cursando graduação em Ciências Contábeis e os líderes de equipe (supervisores dos trabalhos) são profissionais graduados e alguns até pós-graduados. Quanto ao atendimento, há incentivo para que todos os colaboradores atuem junto aos clientes, porém, as pessoas com mais qualificação e experiência são as direcionadas para tal e para treinar os demais para atender. Para otimização do tempo há a integração de dados fiscais e contábeis no software contábil, evitando digitação e é realizada com acurácia a conciliação das contas.

Os dados de venda por tipo de serviço e o tempo aplicado na execução das tarefas de cada serviço são registrados pelo software, e as formas de contato com os clientes são variadas: e-mail, telefone, whatsapp e outros. Quanto aos dados de vendas acumuladas o gestor percebe que há sazonalidade quanto aos serviços, principalmente em relação às obrigações acessórias e quanto à demanda por serviços, observou queda devido à crise política e econômica do país nestes últimos meses. Quanto à capacidade para atender a demanda de serviços alega trabalhar com folga, portanto consegue absorver mais clientes com a mesma equipe.

Possui controle de todos os custos operacionais registrados no software, explica ter uma equipe estruturada para cuidar do financeiro e, portanto, os gestores exigem tais controles diários. Possuem alguns custos com terceiros como mensalidade de software e consultorias tributárias.

A organização B possui alguns serviços específicos de assessoria gerencial e os demais serviços de consultoria realiza pela outra empresa do grupo, também oferece um pacote de serviços contábeis, no qual estão inclusos: escrituração contabilidade, escrituração fiscal, processos básicos de legalização, rotinas de departamento pessoal e atendimento relativo a tais serviços.

Os clientes são classificados por regime de tributação e há registro de dados específicos nos contratos de prestação de serviços, mas não são registrados no software.

Referente aos dados da disponibilidade e qualificação da mão de obra, o gestor avalia sua equipe com bom nível de conhecimento e experiência, e que acredita no treinamento que o escritório proporciona aos iniciantes. Utilizavam controle de atividades por colaborador no software, porém, deixaram tal procedimento por entenderem que o processo estava atrapalhando os colaboradores e tomando muito tempo. Há supervisão por parte dos responsáveis pelas equipes de trabalho, todavia, nada registrado. Para otimização do tempo de

trabalho o escritório está buscando a integração de dados dos clientes com o software contábil.

Nos dados de venda por tipo de serviço, observou-se que oferecem várias formas de atendimento ao cliente, sendo a preferência pelo telefone e e-mail. Há registro no software das solicitações de serviços, no entanto, não há controle de tempo para realização das atividades e nem de atendimento.

Na percepção do gestor da organização B, existe sazonalidade nos serviços em virtude de obrigações acessórias, e quanto à demanda de clientes, observa que no segundo e quarto trimestres do ano ocorre um aumento. O gestor ressalta que gosta de trabalhar com folga de mão de obra, pois seu modelo de negócio está pautado no crescimento, que normalmente têm condições de absorver mais trabalho e quando percebe que o volume de trabalhos está crescendo contrata mais pessoal.

Quanto ao controle de custos operacionais, possui controle em planilhas de Excel, alimentadas periodicamente. Seus custos com terceiros são mensalidade de software, consultorias tributárias e motoboy.

Na organização C, referente aos dados dos serviços possuem uma lista detalhada publicada no site do escritório e prestam serviço especializado de consultoria por outra empresa do grupo. Oferece um pacote de serviços contábeis, no qual estão inclusos: escrituração contabilidade, escrituração fiscal, rotinas de departamento pessoal e atendimento relativo a tais serviços.

Os clientes são classificados por regime de tributação e não há registro de dados de especificidades de cada cliente, apenas o necessário para realização dos serviços.

Dados da disponibilidade e qualificação da mão de obra, na percepção do gestor embora os colaboradores tenham boa formação, graduados ou no último ano do curso, ainda precisam melhorar seus conhecimentos, até para conseguirem atender os clientes, que no momento é centralizado nos sócios. Há um controle de atividades realizadas por colaborador, mas de modo manual e deficitário. Os próprios sócios fazem a supervisão dos trabalhos realizados e ainda não adotam práticas de otimização do tempo de trabalho dos colaboradores.

Possuem vários canais de atendimento ao cliente, mas os mais procurados são o e-mail e whatsapp. Não há registro formal das solicitações de serviços e nem controle de tempo aplicado em cada tarefa ou atendimento de cliente.

O gestor observa sazonalidade na prestação dos serviços em virtude de obrigações acessórias, mas afirma não conseguir medir a sazonalidade de demanda de clientes. Também,

observa a capacidade de sua equipe a cada proposta para atender novo cliente, mas entende que ainda consegue atender mais clientes com a estrutura de pessoal que possui.

O registro de custos operacionais é realizado em planilhas e controles paralelos, mas há intenção de passar tais registros para o software. Os custos com terceiros são relativos à mensalidade do software e consultorias tributárias.

Na organização D, os serviços são definidos e oferecidos por pacote, no qual estão inclusos: escrituração contabilidade, escrituração fiscal e rotinas de departamento pessoal. Serviços de consultoria são realizados por outra empresa do grupo.

Os clientes são classificados por regime de tributação, e os dados específicos de cada um são registrados no software de controle.

Uma vez que, a avaliação do gestor sobre a disponibilidade e qualificação da mão de obra é positiva, a equipe possui bom nível de formação e de experiência tanto para execução dos serviços, quanto para atendimento aos clientes. Cada departamento possui um supervisor que acompanha e verifica os trabalhos realizados. Possui também um controle de atividades por colaborador que é verificado a cada seis meses, isso para revisão se alguém está sobrecarregado de trabalho ou se há algum desvio de função. Para otimização do tempo de trabalho, procuram realizar integração de dados dos clientes com o software contábil.

Há disponibilização de várias formas de atendimento, sendo privilegiada a visita pessoal no cliente, mas a principal é o e-mail. Há o registro de algumas solicitações de serviço, e há o controle regular de tempo aplicado na execução dos serviços.

Quanto aos dados de vendas acumuladas, o gestor percebe sazonalidade em relação aos serviços vinculados à obrigações acessórias, mas afirma ter uma constante em relação à demanda de novos clientes. A equipe possui capacidade de atendimento dos clientes atuais e está preparada para atender mais alguns.

Possuem controle efetivo de custos operacionais e os principais custos com terceiros são relativos à mensalidade de software e consultoria fiscal e tributária.

Na organização E, quanto aos dados dos serviços há definição de uma lista de serviços, porém, cada cliente demanda um tipo de assessoria, mais gerencial, mais fiscal ou tributária, e isso não é mensurado ou formalizado como um tipo de serviço. Os serviços são oferecidos por pacote, no qual estão inclusos: escrituração contabilidade, escrituração fiscal e rotinas de departamento pessoal. Alguns serviços de análise e controles financeiros são cobrados como trabalhos extras.

Os clientes são classificados por atividade, todavia, os dados não são todos registrados, o tempo para realização dos serviços é o que este escritório possui de dados dos clientes.

Quanto aos dados da disponibilidade e qualificação da mão de obra, possui uma colaboradora graduada em Ciências Contábeis e fazendo pós-graduação, com experiência na área contábil e duas estagiárias, sem qualquer experiência, foram contratadas para dar oportunidade de primeiro emprego. Não há controle individual de atividades, não há supervisão no trabalho dos colaboradores e não adotam qualquer prática que otimize o tempo de trabalho.

Sobre os dados de venda por tipo de serviço, é registrado o tempo de execução das atividades, mas não estão controlando as solicitações de serviços. Esta organização oferece várias formas de atendimento, sendo as preferidas pelos clientes e-mail e telefone.

Nos dados de vendas acumuladas, os gestores observam sazonalidade apenas no volume de serviços, em virtude das obrigações acessórias. Afirmam também que há disponibilidade de pessoal para atender demandas de empresas pequenas.

Os custos operacionais possuem controle manual. E o custo com terceiros é apenas a mensalidade do software.

Na organização F, referente aos dados dos serviços, não há uma lista definida de serviços prestados, nem definição detalhada dos serviços. Oferece um pacote de serviços contábeis, no qual estão inclusos: escrituração contabilidade, escrituração fiscal e rotinas de departamento pessoal. Oferece serviços advocatícios pela pessoa física do gestor como forma de agregar valor ao negócio.

Os dados dos clientes são classificados pelo regime tributário adotado, e não há registros dos dados específicos de cada cliente, mas, há planos de inclusão no software.

Quanto aos dados da disponibilidade e qualificação da mão de obra, os colaboradores são iniciantes, sem muita experiência e graduandos em Ciências Contábeis, o que motiva o gestor a investir em qualificação para seus colaboradores. Será realizado o controle de atividades dos colaboradores pelo software, mas ainda não está em funcionamento, e a supervisão do serviço executado é realizada pelo próprio gestor. Não há práticas adotadas para otimização do tempo.

Não possui controle dos dados de venda por tipo de serviço, apenas registro dos honorários mensais e eventuais despesas a serem reembolsadas. O atendimento aos clientes é realizado por vários canais: e-mail, whatsapp, telefone e pessoalmente.

Dados de vendas acumuladas, na percepção do gestor não há sazonalidade no negócio. A disponibilidade está no limite, por possuir uma equipe pequena, se houver mais demanda de serviços será necessário contratar mais colaboradores.

Os custos operacionais ainda não são controlados no software e nem manualmente. Os custos com terceiros são a mensalidade do sistema e consultoria especializada.

Na Figura 45 apresenta-se um resumo dos dados que as organizações contábeis dispõem para a análise do Custo para Servir, a disponibilidade dos dados foi classificada em SIM para o que as organizações possuem, NÃO para o que não possuem e PARCIAL para o que possuem em parte.

FONTE DE DADOS		A	B	C	D	E	F
Dados dos serviços		SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	PARCIAL
Dados dos clientes		SIM	SIM	PARCIAL	SIM	PARCIAL	PARCIAL
Dados de disponibilidade e qualificação da mão de obra		SIM	SIM	PARCIAL	SIM	PARCIAL	PARCIAL
Dados de vendas por tipo de serviço		SIM	PARCIAL	NÃO	SIM	PARCIAL	NÃO
Dados de vendas acumuladas (sazonalidade)		SIM	NÃO	NÃO	SIM	SIM	NÃO
Custos operacionais (incluindo administrativos)	Custos fixos	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO
	Custos financeiros	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO
	Custos variáveis	SIM	NÃO	NÃO	SIM	SIM	NÃO
Custos com terceiros (oriundos de contratos)	Consultorias tributárias e contábeis	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM
	Consultoria e serviços advocatícios	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
	Softwares	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM

Figura 45 - Resumo dos dados necessários para a análise do Custo para Servir nas organizações.

Fonte: dados coletados por entrevista, observação direta e documentos (2017).

Com esta análise, o objetivo específico: **“identificar a existência dos dados e informações necessários para análise do custo para servir nas organizações contábeis, conforme práticas de gestão de custos e mensuração de resultados adotadas”** foi alcançado.

7.2 PROPOSTA DO MÉTODO CUSTO PARA SERVIR NAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS

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 46 a seguir, é demonstrada a proposição do método Custo para Servir para organizações contábeis.

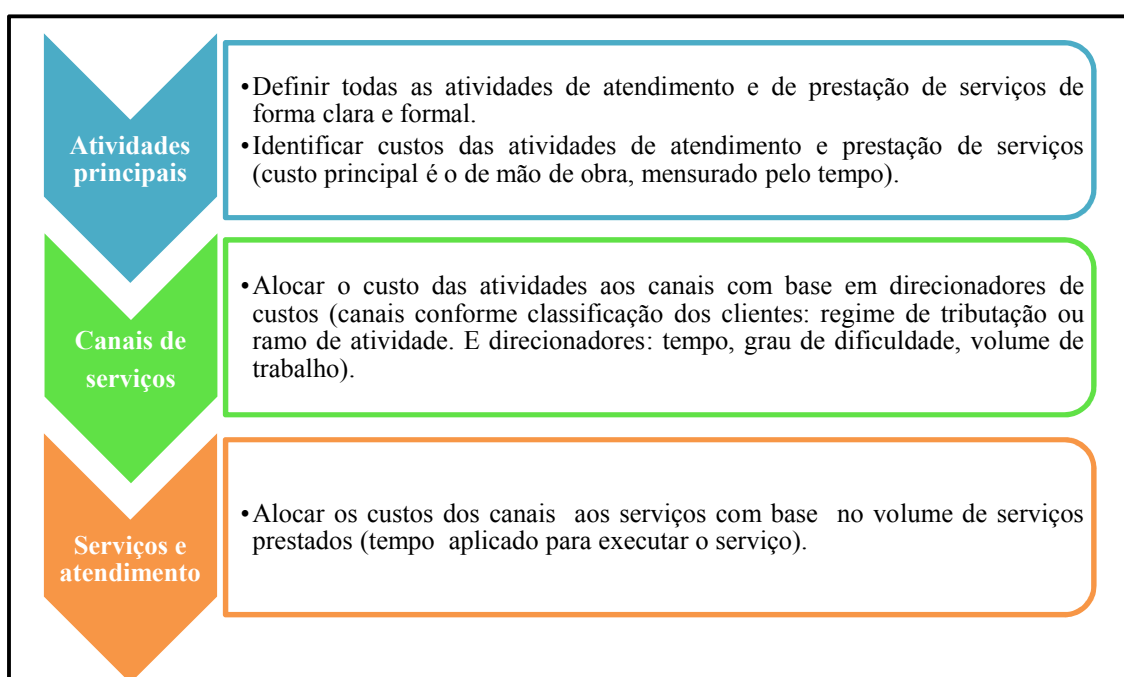


Figura 46 - Proposição do método Custo para Servir nas organizações contábeis .

Fonte: elaborado pela autora (2017).

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.

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, de fatores como experiência e conhecimento do colaborador que faz esse atendimento, e 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.

Com a análise dos dados coletados e o fluxo de informações proposto, considera-se que o objetivo específico: **“apresentar uma proposta de intervenção para implantação do método Custo para Servir nas organizações contábeis”** também foi atingido.

Recomenda-se a aplicação do método em uma organização para validar a proposição e apontar melhorias que podem ser realizadas.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

Identificaram-se evidências de que o isomorfismo mimético é o que impulsiona as organizações contábeis analisadas, quanto à utilização e institucionalização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados. Mesmo os gestores que adotam parcialmente, ou não adotam práticas de gestão de custos e mensuração de resultados, relatam e demonstram interesse em seguir o modelo de outras organizações do mercado.

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 & Fonseca (1993).

Percebeu-se que há preocupação por parte dos empresários contábeis em saber como o mercado está agindo. Buscam saber 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 estudos 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.

Essa forma de controle de tempo aplicado na prestação de serviços passou a ser mais difundida no meio contábil após a criação da Copsec, que embora esteja vinculada ao sindicato foi constituída por empresários de organizações contábeis consideradas “modelos”, ou que ao menos já adotavam alguma prática efetiva de precificação dos serviços.

Analisando-se a segunda questão problema: como os fatores contingenciais (Teoria Contingencial) limitam a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados nas organizações contábeis?

Verifica-se que, embora não se tenha chegado a um consenso de quais fatores contingenciais são limitadores, houve apontamento dos cinco (ambiente, tecnologia, estrutura, estratégia e tamanho ou porte) como limitadores do uso de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados.

O fator contingencial ambiente limita a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados, pois o ambiente tem estabelecido e regulado o preço dos serviços contábeis, o que tem forçado os escritórios a baixar o preço para não perderem clientes, mesmo que a organização tenha gestão de custos, acaba por não utilizá-la.

O fator tecnologia limita o uso de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados, em virtude das funcionalidades que os softwares de gestão para organizações contábeis possuem, há necessidade de melhorias na plataforma (ser mais automatizada) e na geração de informações para tomada de decisão dos gestores.

Os fatores estrutura, estratégia e porte têm justificativas similares de como limitam a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados. O comprometimento dos gestores dos escritórios com as atividades operacionais do negócio fazem com que os mesmos priorizem a prestação de serviços para obtenção de recursos, e acabem por deixar a gestão da empresa em segundo plano.

Analisando-se a última questão problema: como as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados, utilizadas nas organizações contábeis, possibilitam a aplicação e análise do Custo para Servir?

Identificou-se que as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados utilizadas, fornecem alguns dos dados necessários para a análise do Custo para Servir. Entretanto, apenas duas organizações (A e D) possuem todos os dados necessários para a aplicação e análise do método. Observou-se que as demais organizações não apresentam práticas de gestão de custos e mensuração de resultados consolidadas, utilizam parcialmente algumas ferramentas, analisam de modo geral seus dados ou não adotam quaisquer práticas, o que compromete a geração de informações e conseqüentemente a análise destas.

Destaca-se que o isomorfismo mimético contribui para que mais organizações contábeis adotem práticas de gestão de custos e mensuração de resultados, mesmo que inicialmente apenas para precificação dos serviços e não para melhoria da gestão estratégica. Observou-se ainda, que os fatores contingenciais considerados limitadores pelos gestores das organizações estudadas, evidenciam que os profissionais contadores não assumem a posição de empresários e administradores de seu negócio, contribuindo com os achados de estudos anteriores.

Evidencia-se a contribuição deste estudo para as organizações contábeis, com a identificação das práticas de gestão de custos e mensuração de resultados que são adotadas e, a relevância das informações geradas por estas, bem como, a demonstração de como tais práticas são institucionalizadas e o que têm limitado a adoção de outras práticas, possivelmente até mais eficientes.

A pesquisa ainda contribuiu demonstrando ao ramo de atividade analisado, que algumas organizações contábeis não têm dado atenção para a necessidade de informações gerenciais, o que pode comprometer a continuidade dos negócios.

A proposição de um método que permite a identificação do custo para servir e a mensuração de resultado por cliente, também é uma contribuição que beneficiará as organizações contábeis com a validação da proposta.

Este estudo contribuiu para a academia com a utilização dos preceitos da Teoria Institucional e da Teoria da Contingência, duas teorias organizacionais que foram base de investigação das práticas de gestão de custos e mensuração de resultados, preenchendo uma lacuna identificada em estudos anteriores, que abordaram o tema de gestão de custos em organizações contábeis, porém, sem o apoio de teorias de base.

Evidencia-se também a contribuição metodológica da pesquisa, com a utilização de abordagem qualitativa, oportunidade de aprendizado e evolução dos métodos, visto que nas Ciências Sociais há certa predominância do método quantitativo.

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 a todas as organizações contábeis, mas podem ser comparadas para verificação de similaridades e diferenças.

Como sugestões de pesquisas futuras, recomenda-se a investigação dos fatores impulsionadores (Teoria Institucional) e limitadores (Teoria Contingencial) da utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados em mais organizações contábeis, possivelmente com a aplicação de questionários e 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. Também a aplicação desta pesquisa qualitativa em outras organizações contábeis, seria de grande valia para um comparativo entre estudos.

Para a realização de relatos técnicos futuros, sugere-se a efetiva aplicação do método Custo para Servir em organizações contábeis, para validação da proposta de intervenção proposta e análise dos respectivos resultados. A aplicação do método em empresas

prestadoras de serviços de outros ramos, também é uma oportunidade de avaliação da eficiência deste método para o setor de serviços.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, A. B. de, & FREZATTI, F. (2007, julho). Sistemas de controle gerencial e contextos de processo de estratégia: contribuições da Teoria da Contingência. *Anais do Congresso USP iniciação científica em contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 4. Disponível: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos72007/34.pdf>>
- 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. Disponível: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1056>>
- ALVARES, A. (2011). *Lucratividade de clientes: a utilização do custeio baseado em atividades e tempo sob enfoque do custo para servir aplicado numa empresa do setor alimentício*. Dissertação de mestrado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Disponível: <<https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/1457>>
- AMARAL, C. C. N. (2004). *O planejamento estratégico para uma instituição de contabilidade: um estudo de caso*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, Brasil. Disponível: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/7220>>
- ANDERSON, S. R., KAPLAN, R. S. (2004). Time-driven activity-based costing. *Harvard Business Review*. Boston, 131-138.
- ANGONESE, R. (2012). *O processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial: análise da implementação de sistemas integrados de gestão sob a ótica da teoria institucional*. Tese de doutorado, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, Brasil. Disponível: <http://www.bc.furb.br/docs/TE/2012/353009_1_1.PDF>
- 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. Disponível: <<http://navus.sc.senac.br/index.php/navus/article/view/7>>
- ATKINSON, A. A., BANKER, R. D., KAPLAN, R. S., & YOUNG, S.M. (2000). *Contabilidade Gerencial*, 1 ed. São Paulo: Atlas.
- BARBOSA, J. E. Neto, & COLAUTO, R. D. (2010). Teoria Institucional: estudo bibliométrico em anais de congressos e periódicos científicos. *ConTexto*, 10 (18), 63-74. Disponível: <<http://www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/viewFile/13372/pdf>>
- BARDIN, L. (2002). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- BEUREN, I. M., & FIORENTIN, M. (2014). Influência de fatores contingenciais nos atributos do sistema de contabilidade gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. *Revista de Ciências da Administração*, 16 (38), 196-212. Disponível: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/adm/article/view/2175-8077.2014v16n38p195>>

BERGER, P. L., & LUCKMANN, T. (1966). *The social construction of reality*. Penguin Books.

BERGER, P. L., & LUCKMANN, T. (2004). *A construção social da realidade* (24ª ed., F. S. Fernandes, Trad.). Petrópolis: Editora Vozes.

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.

BRANDT, V.A. (2010). A contabilidade gerencial e sua relação com a Teoria Institucional e a Teoria da Contingência. *Ciências Sociais em Perspectiva*, 9 (17), 135-147. Disponível: <<http://e-revista.unioeste.br/index.php/ccsaemperspectiva/article/view/3532>>

BURNS, J., & SCAPENS, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 3-25.

BURNS, T., & STALKER, G. M. (1961). *The management of innovation*. London: Tavistock.

CAMACHO, R. R. (2010). *Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais na cadeia de valor de hospitais privados no Brasil: uma abordagem à luz da Teoria da Contingência*. Tese de doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Disponível: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-22012011-164307/pt-br.php>>

CARVALHO, C. A. P., VIEIRA, M. M. F., & LOPES, F. D. (1999, setembro). Contribuições da perspectiva institucional para análise das organizações. *Anais do Encontro da Anpad*, Foz do Iguaçu, PR, Brasil, 23. Disponível: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/enanpad1999-org-26.pdf>>

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. Disponível: <<https://pt.scribd.com/document/329444564/CARVALHO-VIEIRA-SILVA-a-Trajeto-ria-Conservadora-Da-Teoria-Institucional>>

CAVALCANTE, C. H. L., & SILVA, C. (2007). Custo da prestação de serviços contábeis. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 165, 65-73. Disponível: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/735>>

CAVALCANTE, C. M. (2014). A economia institucional e as três dimensões das instituições. *Revista de Economia Contemporânea - REC*, 18 (3), 373-392. Disponível:

<http://www.ie.ufrj.br/images/blog/REC_18.3_03_A-economia-institucional-e-as-tres-dimensoes-das-instituicoes.pdf>

CHANDLER, A. D. P. Jr. (1962). *Strategy and structure: chapters in the History of the Industrial Enterprise*. Massachusetts: The M.I.T. Press.

CHENHALL, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28 (2), 127-168.

CHIAVENATO, I. (2003). *Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações*. 7 ed. Rio de Janeiro: Elsevier.

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

COLAUTO, R. D., & BEUREN, I. M. (2006). Coleta, Análise e Interpretação dos dados. In: BEUREN, I. M. (Org). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 195 p.

COASE, R. H. (1937). The nature of the firm. *Economica, New Series*, 4 (16), 386-405.

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. Disponível:

<<http://revista.grupointegrado.br/revista/index.php/perspectivascontemporaneas/article/view/1671>>

DELPIM, T. S. M. (2012). *Gestão dos processos logísticos: um enfoque sobre a ótica da controladoria*. Dissertação de mestrado, Instituto Militar de Engenharia, Rio de Janeiro, RJ, Brasil. Disponível:

<<http://transportes.ime.eb.br/DISSERTA%C3%87%C3%95ES/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20THEODOMIRO.pdf>>

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.

DUARTE, D. V., & TAVARES, B. (2012, novembro). Institucionalismo e determinações governamentais: evidências de isomorfismo em empresas de base tecnológica. *Anais do Encontro de Administração Pública e Governo*, Salvador, BA, Brasil, 5. Disponível:

<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012_EnAPG211.pdf>

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. Disponível: <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. Disponível: <<http://www.biasio.pro.br/artigos-cientificos/apresentados-em-congressos?download=82:apresentados-em-congressos>>
- ESPEJO, M. M. S. B. (2008). *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada*. Tese de doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Disponível: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-30062008-141909/pt-br.php>>
- FARIA, A. C., BORINELLI, M. L., & MANTOVANI, N. (2010). Análises multidimensionais e o conceito do custo para servir em empresas de serviços logísticos: uma pesquisa-ação. *RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP*, 4 (9), 126-144. Disponível: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/4911/analises-multidimensionais-e-o-conceito-do-custo-para-servir-em-empresas-de-servicos-logisticos--uma-pesquisa-acao>>
- FERREIRA, M. P. (2014). Como estruturar e escrever um artigo em administração. *Revista Ciências Administrativas*, 20 (2), p. 423-451.
- FIGUEIREDO, S., & FABRI, P.E. (2000). *Gestão de Empresas Contábeis*. São Paulo: Atlas.
- GAFURI, R. A. P. (2016). *Fatores contingenciais e ciclo de vida organizacional: um estudo de caso em uma pequena indústria de organomineral*. Dissertação de mestrado, Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel, PR, Brasil. Disponível: <<http://tede.unioeste.br/bitstream/tede/849/1/Raquel.pdf>>
- 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.
- GRECCO, G. B. (2014). *Proposta para mitigação do risco fiscal das organizações contábeis brasileiras*. Dissertação de mestrado, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, SP, Brasil. Disponível: <http://up.mackenzie.br/fileadmin/ARQUIVOS/PUBLIC/user_upload/Gerson_Bergas_Grecco.pdf>
- GUERRA, A. R. (2007). *Arranjos entre fatores situacionais e sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria da contingência*. Dissertação de mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Disponível: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-24052007-085106/pt-br.php>>

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. Disponível: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34192>>

GUERREIRO, R., FREZATTI, F., LOPES, A. B., & PEREIRA, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da Teoria Institucional. *Organização & Sociedade*, 12(35), 91-106. Disponível: <<http://www.scielo.br/pdf/osoc/v12n35/a05v12n35.pdf>>

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. Disponível: <http://www.rausp.usp.br/Revista_eletronica/v1n2/artigos/v1n2a6.pdf>

GUERREIRO, R., PEREIRA, C. A., & REZENDE, A. J. (2006). Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. *Revista de Administração Mackenzie*, 7(2), 78-101. Disponível: <<http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/RAM/article/view/96>>

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.

HYVÖNEN, J. (2007). Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. *Management Accounting Research*, Dorchester, UK, 18, 343- 366.

JONES, G. R., & GEORGE, J. M. (2012). *Fundamentos da administração contemporânea*. (4ª ed., A. Griesi, Trad.). Porto Alegre: AMGH Editora Ltda.

JUNQUEIRA, E. R. (2010). *Perfil do sistema de controle gerencial sob a perspectiva da Teoria da Contingência*. Tese de doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Disponível: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-10052010-143511/pt-br.php>>

KHANDWALLA, P. N. (1972). The effect of different types of competition on the use of management controls. *Journal of Accounting Research*, 275-285.

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. Disponível:
<www.spell.org.br/documentos/download/33292>

LAURENCE, P. R., & LORSCH, J. W. (1967). *Organization and environment: managing differentiation and integration*. Boston Havard Press.

Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. (2006). Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília, DF. Disponível:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>

Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. (2007). Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília, DF. Disponível:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm>

LEITE, E. G. (2013). *Adoção de práticas de controladoria por empresas atuantes no Brasil: um estudo sob a ótica da Teoria da Contingência*. Dissertação de mestrado, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, São Leopoldo, RS, Brasil. Disponível:
<<http://www.repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/4312/Edileia%20Gon%C3%A7alves%20Leite.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>

LIBA, A., ROBLES, C., & BACCI, J. (2001). Aplicação do sistema de custeio ABC em uma organização contábil. *Revista Paulista de Contabilidade*, 16(480), 6-13.

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. Disponível:
<<https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos13/318692.pdf>>

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

MANTOVANI, F. R. (2012). *Desenho e uso de sistemas de controle gerencial focados nos clientes: um estudo em empresas brasileiras sob a perspectiva da Teoria da Contingência*. Tese de doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Disponível:
<<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-26062012-153954/pt-br.php>>

MARTINS, E. (2010). *Contabilidade de custos*. 10 ed. São Paulo: Atlas.

MARTINS, E. (2005). Editorial, Normativismo e/ou positivismo em Contabilidade: qual o futuro? *Revista de Contabilidade e Finanças da USP*, 39, 3. Disponível:
<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772005000300001>

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.

MINTZBERG, H. (1979). The structuring of organizations: A synthesis of the research. *University of Illinois at Urbana-Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship*.

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.

OLIVEIRA, D. P. R. (2012). *Teoria geral da administração*. Ed.Compacta. São Paulo: Atlas.

OYADOMARI, J. C., CARDOSO, R. L., MENDONÇA NETO, O. R., & LIMA, M. P. (2008). Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da Teoria Institucional. *RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP*, 2 (2), 55-70.

PELEIAS, I. R., HERNANDES, D. C. R., GARCIA, M. N., & SILVA, D. (2007). Marketing contábil nos escritórios de contabilidade do Estado de São Paulo. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios – RBGN*, 9 (23), 61-77.

PORTER, M. E. (1986). *Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. 7 ed. Rio de Janeiro: Campus.

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.

REIS, L. G. (2008). *A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional*. Tese de doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Disponível: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-12122008-114137/pt-br.php>>

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

RICHARDSON, R. J. (1999). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3 ed. São Paulo: Atlas.

ROSSETTO, C. R., & ROSSETTO, A. M. (2005). Teoria Institucional e dependência de recursos na adaptação organizacional: uma visão complementar. *RAE-eletrônica*, 4(1). Disponível: <<http://www.scielo.br/pdf/raeel/v4n1/v4n1a10.pdf>>

RUSSO, P. T. (2015). *O comportamento do uso de práticas de contabilidade gerencial sob a ótica institucional*. Tese de doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Disponível: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-22012016-111432/pt-br.php>>

SCOTT, W. R. (1987). The adolescence of institutional theory. *Administrative Science Quarterly*, 32(4), 493-511.

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

SHANK, J. K., & GOVINDARAJAN, V. (1997). *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. Rio de Janeiro: Elsevier.

SILVA, Z. D. (2015). *Desenvolvimento de um instrumento gerencial de custo 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. Disponível: <http://www.fpl.edu.br/2013/media/pdfs/mestrado/dissertacoes_2015/dissertacao_zaim_donizete_da_silva_2015.pdf>

SILVA, G. D. (2012). *Honorários contábeis: uma solução baseada no estudo do tempo aplicado*. Maringá: Clichetec.

SIMÕES, A. M. D., & RODRIGUES, J. A. (2012). A abordagem da Velha Economia Institucional na investigação em contabilidade e controlo de gestão contributos teóricos. *RIGC – Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 10 (19).

SOEIRO, T. M. (2015). *Pesquisa institucional em contabilidade: uma revisão nos principais periódicos nacionais e internacionais*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil. Disponível: <<http://repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/14036/Soeiro%20%282015%29%20Pesquisa%20Institucional%20em%20Contabilidade.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>

SOUSA, T. C. G. (2003). *Modelo de gestão por atividades para empresas contábeis*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil. Disponível: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/86378/231654.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>

- SOUTES, D. O. (2006). *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. Dissertação de mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Disponível: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-12122006-102212/pt-br.php>>
- SOUZA, M. A., RASIA, K. A., & ALMEIDA, L. B. (2015). Práticas de gestão estratégica de custos adotadas por empresas brasileiras de segmentos do agronegócio. *Custos e @gronegócio on line*, 11 (3), 116-143.
- 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.
- STEFANO, N. M. (2009). *Sistemática de gerenciamento de custos fundamentada no método ABC para pequenas organizações de serviços*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, RS, Brasil.
- 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>
- THOMPSON, J. D. (1967). *Organizations in action*. New York: McGraw-Hill.
- VAILATTI, J. L., SILVA, F. R., & VICENTE, E. F. R. (2016, julho). A Teoria Institucional aplicada à contabilidade gerencial: análise da contribuição teórica e metodológica de publicações internacionais ocorridas no período de 2006 a 2015. *Anais do Congresso USP*, São Paulo, SP, Brasil, 16.
- WOODWARD, J. (1965). *Industrial organization: theory and practice*. London: Oxford University Press.
- XAVIER, R. O., & DORNELAS, J. S. (2006). O papel do gerente num contexto de mudança baseada no uso da tecnologia CRM. *Revista de Administração Contemporânea*, 10(1), 09-30.
- YIN, R. K. (2001). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2 ed. Porto Alegre: Bookman.
- ZUCKER, L. G. (1987). Institutional Theories of Organization. *Annual Review of Sociology*, 13, 443-464.

APÊNDICE A – ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA

BASE PARA A REALIZAÇÃO DAS ENTREVISTAS SEMIESTRUTURADAS COM OS GESTORES DAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS.

ANTES DA ENTREVISTA

- Agradecer a disponibilidade por ajudar na pesquisa.
- O objetivo desta pesquisa além de preencher um requisito para a titulação do entrevistador em mestre em Administração, visa contribuir para melhoria na geração de informações para a gestão estratégica e competitiva das organizações contábeis.
- A entrevista pretende levantar dados sobre as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados, bem como os fatores que impulsionam e os que limitam a utilização destas práticas pelas organizações contábeis.
- Caso o(a) respondente não queira responder a determinadas perguntas, o pesquisador entenderá tal decisão.
- O pesquisador se interessará em analisar documentos e informações complementares sobre a adoção de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados, e observar procedimentos (reuniões, elaboração de controles e outros) relacionados a tais práticas.
- A entrevista deverá durar em torno de 01 hora.
- Lembrar o(à) entrevistado(a) de que ele(a) receberá uma cópia da(s) publicação(ões) resultante(s) da pesquisa.
- Para reduzir o tempo da entrevista e evitar interrupções para anotações, pedir permissão para gravar a entrevista. Os dados da entrevista serão utilizados exclusivamente pelo pesquisador ou pelo seu orientador.
- Solicitar o consentimento do(a) entrevistado(a) após o início da gravação.

ENTREVISTA

A. Perfil do entrevistado.

1. Nome e idade;
2. Formação acadêmica (curso, instituição de ensino e ano);
3. Cargo e função na organização contábil;
4. Conte um pouco sobre sua trajetória na profissão contábil;

5. Quais as prioridades na sua gestão? Considera que há algo a melhorar na sua forma de gestão, controles ou geração de informações?

B. Características da organização contábil e dados necessários para análise do Custo para Servir.

6. Qual a forma de constituição desta organização? (Sociedade Simples ou Limitada, Empresário Individual, EIRELI ou MEI).
7. Há quantos anos atua no mercado?
8. Para fins de identificação do porte da empresa, qual o faturamento bruto anual da organização?
9. Quantos colaboradores a organização possui no quadro funcional?
10. Como avalia o nível de experiência e formação acadêmica de seus colaboradores? E em relação a atendimento aos clientes?
11. Comente a estrutura organizacional ou hierarquia adotada na organização (departamentos, equipes de trabalho, especialistas).
12. Há um controle de atividades realizadas por colaborador? Há supervisão no trabalho destes colaboradores?
13. Há alguma prática realizada para otimização do tempo de trabalho dos colaboradores? (integração de dados dos clientes, por exemplo).
14. Detalhadamente, quais serviços a organização contábil oferece? (escrituração contábil e fiscal, cálculo de folha de pagamento e afins, escrituração e controle patrimonial, auditoria interna e/ou externa, perícias, consultoria, assessoria, acompanhamento de processos, planejamento tributário, controle de custos e análise, análise financeira, elaboração e transmissão de declarações e arquivos digitais, constituição, alterações e baixas de empresas, contabilidade gerencial, outros).
15. E como são classificados estes serviços para os clientes? (oferta e precificação individualizada, por pacotes ou outros).
16. A organização consegue identificar o custo para prestar cada serviço? E o custo de cada cliente?
17. Quais práticas de gestão de custo sua organização utiliza? Possui controle de custos operacionais e administrativos (fixos, variáveis, financeiros)?
18. E quais práticas de mensuração de resultados adotam? Possui controle de resultado por cliente?
19. Quais critérios utilizam para precificar seus serviços?

20. Em sua percepção, existe sazonalidade em sua organização? E a organização tem capacidade para atender a demanda de serviços?
21. Possui custos com terceiros (advogados, peritos, consultores, outros)?
22. Como os clientes desta organização são classificados? (porte, regime tributário, ramo de atividade, forma de constituição, outro).
23. Conforme a classificação utilizada, qual a quantidade aproximada de clientes?
24. Quais as formas de atendimento aos clientes utilizadas por esta organização? (telefone, email, skype, whatsapp, pessoalmente no escritório, pessoalmente no cliente). E qual a preferência dos clientes?
25. Há alguma forma de avaliação da satisfação dos clientes em relação aos serviços prestados? E em relação ao atendimento?

C. Teoria Institucional, fatores impulsionadores para utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultado.

26. A prática adotada para gestão de custos foi implementada por pressão legal ou normativa dos órgãos fiscalizadores, ou por influência de outras empresas, para garantir certificações (ISO, PQS), por exemplo, ou por acreditar que esta prática é a melhor e mais reconhecida? E em relação à prática adotada para mensuração dos resultados?

D. Teoria da Contingência, fatores limitadores para não utilizar práticas de gestão de custos e mensuração de resultado.

D.1 Ambiente

27. Na sua percepção, as atitudes da concorrência são inesperadas ou previsíveis? E a preferência dos clientes?
28. Entende que são necessários conhecimentos sofisticados a respeito dos serviços prestados? E em relação aos clientes?
29. Na sua percepção, as organizações contábeis quanto ao atendimento aos clientes são diferentes ou similares? E quanto aos serviços oferecidos?
30. Você acredita que há influência dos concorrentes nos resultados das organizações contábeis? Existem regras claras que impedem o desenvolvimento do ambiente hostil quanto a política de preços e resultados? O mercado é fortemente regulamentado?
31. Na sua percepção, a estabilidade, complexidade, diversidade e hostilidade de mercado limitam a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados?

D.2 Tecnologia

32. O software que utilizam permite coletar os dados dos clientes (tempo de atendimento, volume de documentos, especificidade de conhecimento para atender), armazená-los e facilitar cruzamentos desses dados? Entende que os dados compilados e analisados tornam-se informações para o planejamento de ações da organização?
33. O software permite identificar o cliente de modo individualizado, suas particularidades, a maneira de contato preferida, suas necessidades, as interações realizadas com o escritório, suas reclamações e soluções aplicadas?
34. O software controla os tipos de serviços solicitados pelos clientes? E demonstra a sazonalidade dos serviços solicitados?
35. O software fornece informações sobre o tempo para o atendimento das solicitações “extras” dos clientes? E sobre o tempo de prestação dos serviços previamente contratados?
36. O software fornece informações sobre custos fixos, financeiros e variáveis da sua organização?
37. O software padroniza os procedimentos para a prestação de serviços habituais? (rotina sistematizada de execução de tarefas).
38. Em sua opinião, a tecnologia limita a utilização das práticas de gestão de custos e mensuração de resultados?

D.3 Estrutura

39. A autoridade na empresa é baseada na experiência e decisão da diretoria ou baseada no conhecimento da equipe e consulta aos colaboradores líderes de setor?
40. O desenho de cargos e tarefas na organização é definido, onde os cargos são estáveis e determinados e os ocupantes especialistas, ou provisório onde os cargos são mutáveis, redefinidos constantemente e os ocupantes são polivalentes?
41. As decisões são centralizadas na cúpula diretora da organização, ou tomadas em grupo, envolvendo ativamente os subordinados?
42. A comunicação interna ocorre de maneira formal, por meio de documentos e reuniões de grupos multifuncionais de trabalho, ou ocorre de maneira informal, onde não há um cronograma pré-estabelecido ou registros da comunicação?
43. O principal foco da gestão está na eficiência no processo de prestação de serviço, ou na criatividade e inovação no processo?
44. As tarefas na organização são simples e repetitivas, ou únicas e complexas?

45. O relacionamento entre os setores possui coordenação centralizada, ou há elevada interdependência entre os setores?
46. A confiabilidade é garantida por meio de regras e regulamentos formalizados por escrito e impostos pela empresa (manual de conduta e de procedimentos, por exemplo), ou pela atuação de pessoas e comunicações informais entre a equipe?
47. Na sua percepção, a estrutura da organização limita a utilização das práticas de gestão de custos e mensuração de resultados?

D.4 Estratégia

48. A estratégia da organização contábil enfatiza a busca pela alta qualidade do serviço? Mais do que a concorrência?
49. A estratégia da organização destaca a disponibilização de suporte ao cliente?
50. A estratégia da organização contempla o desenvolvimento de características únicas do serviço prestado? Quais?
51. A estratégia da organização ambiciona uma imagem muito melhor do que a da concorrência?
52. A estratégia da organização contempla a busca por preço de venda muito menor do que o da concorrência?
53. O objetivo que melhor representa as prioridades da empresa é: conquistar mercado pela oferta de serviços mais baratos dos que os da concorrência, ou praticar serviços de qualidade superior, com algum atributo único, que justifique preços mais altos que os do concorrente?
54. Na sua percepção, a estratégia da empresa limita a utilização das práticas de gestão de custos e mensuração de resultados?

D.5 Tamanho ou Porte

55. Em sua opinião, o porte da empresa limita a utilização das práticas de gestão de custos e mensuração de resultados?

E. Sugestões, críticas e comentários sobre o tema.

56. Deseja fazer algum comentário adicional, crítica ou sugestão sobre o tema abordado?

OBS: As perguntas foram organizadas de acordo com a categoria de análise mais próxima, com o intuito de facilitar o entendimento do instrumento. Contudo, a ordem real das perguntas na entrevista dependerá da evolução do raciocínio do entrevistado.

APÊNDICE B – CONSTRUCTO DA PESQUISA

CATEGORIA	VARIÁVEL	QUESTÃO	ANÁLISE	REFERÊNCIA
Objetivo específico: Investigar as práticas de gestão de custos e mensuração de resultados utilizados pelas organizações contábeis.				
Práticas de gestão de custos e mensuração de resultados adotadas	Controle de custos	Q16 A organização consegue identificar o custo para prestar cada serviço? E o custo de cada cliente?	Verificar se há alguma prática ou ferramenta de gestão de custo por tipo de serviço e/ou por cliente.	-
		Q17 Quais práticas de gestão de custo sua organização utiliza? Possui controle de custos operacionais e administrativos (fixos, variáveis, financeiros)?	Identificar se há e quais práticas ou ferramentas de gestão de custo, as organizações contábeis utilizam.	-
		Q19 Quais critérios utilizam para precificar seus serviços?	Verificar se alguma prática ou ferramenta de gestão de custos é utilizada na precificação dos serviços contábeis.	-
	Mensuração de resultados	Q18 E quais práticas de mensuração de resultados adotam? Possui controle de resultado por cliente?	Identificar se há e quais práticas ou ferramentas de mensuração de resultado, as organizações contábeis utilizam.	-
Objetivo específico: Identificar a existência dos dados e informações necessários para análise do custo para servir nas organizações contábeis, conforme práticas de gestão de custos e mensuração de resultados adotadas.				
Dados para análise do Custo para Servir	Dados dos serviços oferecidos	Q14 Detalhadamente, quais serviços a organização contábil oferece? (escrituração contábil e fiscal, cálculo de folha de pagamento e afins, escrituração e controle patrimonial, auditoria interna e/ou externa, perícias, consultoria, assessoria, acompanhamento de processos, planejamento tributário, controle de custos e análise, análise financeira, elaboração e transmissão de declarações e arquivos digitais, constituição, alterações e baixas de empresas, contabilidade gerencial, outros).	Verificar se há definição de cada serviço, se são delimitadas as características de cada um e critérios, e quais tipos de serviços são oferecidos.	Beuren e Raupp (2002); Peleias, Hernandes, Garcia e Silva (2007); Braithwaite e Samakh (1998).
		Q15 E como são classificados estes serviços para os clientes? (oferta e precificação individualizada, por pacotes ou outros).	Identificar como são oferecidos/vendidos os serviços aos clientes, e como são precificados.	

CATEGORIA	VARIÁVEL	QUESTÃO	ANÁLISE	REFERÊNCIA
	Dados dos clientes	Q22 Como os clientes desta organização são classificados? (porte, regime tributário, ramo de atividade, forma de constituição, outro).	Identificar a forma de classificação ou agrupamento dos clientes, quais os canais a que pertencem.	Braithwaite e Samakh (1998).
		Q32 O software que utilizam permite coletar os <i>dados dos clientes</i> (tempo de atendimento, volume de documentos, especificidade de conhecimento para atender), armazená-los e facilitar cruzamentos desses dados?	Verificar quais dados dos clientes são coletados, como são armazenados e se são utilizados como informação.	
	Dados dos fornecedores (disponibilidade e qualificação de mão de obra)	Q10 Como avalia o nível de experiência e formação acadêmica de seus colaboradores? E em relação a atendimento aos clientes?	Avaliar o nível de qualificação dos colaboradores para execução dos serviços e para atendimento dos clientes.	Braithwaite e Samakh (1998).
		Q12 Há um controle de atividades realizadas por colaborador? Há supervisão no trabalho destes colaboradores?	Verificar se há supervisão dos serviços e controle de atividades por colaborador.	
		Q13 Há alguma prática realizada para otimização do tempo de trabalho dos colaboradores? (integração de dados dos clientes, por exemplo).	Identificar se há práticas de otimização do tempo de trabalho.	
	Dados de vendas por transação/tipo de serviço (período de 3 a 6 meses)	Q24 Quais as formas de atendimento aos clientes utilizadas por esta organização? (telefone, e-mail, skype, whatsapp, pessoalmente no escritório, pessoalmente no cliente). E qual a preferência dos clientes?	Identificar quais as formas de atendimento utilizadas.	Braithwaite e Samakh (1998).

CATEGORIA	VARIÁVEL	QUESTÃO	ANÁLISE	REFERÊNCIA
		Q33 O software controla os tipos de serviços solicitados pelos clientes?	Verificar se há registro dos serviços contratados/solicitados (periódicos/extras).	
		Q34 O software fornece informações sobre o tempo para o atendimento das solicitações “extras” dos clientes? E sobre o tempo de prestação dos serviços previamente contratados?	Averiguar se há controle do tempo aplicado nos serviços realizados e se são registrados.	
	Dados de vendas acumulados (período de um ano)	Q20 Em sua percepção existe sazonalidade em sua organização? E a organização tem capacidade para atender a demanda de serviços?	Verificar se há sazonalidade e capacidade para atendimento e prestação dos serviços.	Braithwaite e Samakh (1998).
	Custos operacionais: fixos, financeiros e variáveis (incluindo administrativos)	Q17 Quais práticas de gestão de custo sua organização utiliza? Possui controle de custos operacionais e administrativos (fixos, variáveis, financeiros)?	Identificar se possui controle e registro de custos fixos, financeiros e variáveis.	Braithwaite e Samakh (1998).
	Custos com terceiros (oriundos de contratos com terceiros)	Q21 Possui custos com terceiros (advogados, peritos, consultores, outros)?	Averiguar se possui custos com terceiros e quais.	Braithwaite e Samakh (1998).
Objetivo específico: 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.				
Institucionalização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados pela ótica do isomorfismo	Isomorfismo coercitivo	Q26 A prática adotada para gestão de custos foi implementada por pressão legal ou normativa dos órgãos fiscalizadores, ou por influência de outras empresas, para garantir certificações (ISO, PQS, por exemplo), ou por acreditar que esta prática é a melhor e mais reconhecida no meio das organizações contábeis? E em relação à prática adotada para mensuração dos resultados?	Averiguar se as práticas de gestão de custos e mensuração de resultado são utilizadas por pressão, influência ou coerção de outras organizações, ou da sociedade em que atuam.	DiMaggio e Powell (2005)
	Isomorfismo mimético		Constatar se as práticas de gestão de custos e mensuração de resultado são utilizadas para imitar organizações modelo de sucesso, reduzindo a incerteza.	DiMaggio e Powell (2005)

CATEGORIA	VARIÁVEL	QUESTÃO	ANÁLISE	REFERÊNCIA
	Isomorfismo normativo		Verificar se as práticas de gestão de custos e mensuração de resultado são utilizadas por exigência normativa de órgãos de classe, Fisco ou outros.	DiMaggio e Powell (2005)
Objetivo específico: Verificar os fatores contingenciais da Teoria da Contingência que limitam a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados nas organizações contábeis.				
Fator contingencial Ambiente	Estabilidade	Q27 Na sua percepção, as atitudes da concorrência são inesperadas ou previsíveis? E a preferência dos clientes?	Identificar se o ambiente externo em que as organizações contábeis estão inseridas é estável ou dinâmico, quanto mais previsível o ambiente for, menos dinâmico será.	Mintzberg (1979); Junqueira (2010), Gafuri (2016).
	Complexidade	Q28 Entende que são necessários conhecimentos sofisticados a respeito dos serviços prestados? E em relação aos clientes?	Constatar se o ambiente externo em que as organizações contábeis estão inseridas é complexo ou simples, quanto maior a necessidade de conhecimentos aprimorados mais complexo será.	
	Diversidade de mercado	Q29 Na sua percepção, as organizações contábeis quanto ao atendimento aos clientes são diferentes ou similares? E quanto aos serviços oferecidos?	Averiguar se as organizações contábeis são similares ou diferenciadas no ambiente, quanto maior a heterogeneidade de clientes e serviços, mais diversificado será o mercado.	
	Hostilidade	Q30 Você acredita que há influência dos concorrentes nos resultados das organizações contábeis? Existem regras claras que impedem o desenvolvimento do ambiente hostil quanto a política de preços e resultados? O mercado é fortemente regulamentado?	Verificar se o ambiente externo em que as organizações contábeis estão inseridas é favorável ou hostil, quanto maior a influência dos concorrentes nos resultados das demais organizações, mais hostil será o ambiente.	
		Q31 Na sua percepção, a estabilidade, complexidade, diversidade e hostilidade de mercado limitam a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultados?	Identificar se o fator contingencial externo Ambiente, na percepção dos gestores das organizações, limita a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultado e como ocorre tal limitação.	

CATEGORIA	VARIÁVEL	QUESTÃO	ANÁLISE	REFERÊNCIA
Fator contingencial Tecnologia	Gestão do relacionamento com os clientes (CRM)	<p>Q32 O software que utilizam permite coletar os dados dos clientes (tempo de atendimento, volume de documentos, especificidade de conhecimento para atender), armazená-los e facilitar cruzamentos desses dados? Entende que os dados compilados e analisados tornam-se informações para o planejamento de ações da organização?</p>	Identificar como ocorre a gestão de relacionamento com os clientes (atração e retenção de clientes) e o uso da tecnologia da informação nesse processo.	Chenhall (2003); Hyvönen (2007); Guerra (2007).
		<p>Q33 O software permite identificar o cliente de modo individualizado, suas particularidades, a maneira de contato preferida, suas necessidades, as interações realizadas com o escritório, suas reclamações e soluções aplicadas?</p>		
		<p>Q25 Há alguma forma de avaliação da satisfação dos clientes em relação aos serviços prestados? E em relação ao atendimento?</p>		
	Armazenamento de dados	<p>Q33 O software permite identificar o cliente de modo individualizado, suas particularidades, a maneira de contato preferida, suas necessidades, as interações realizadas com o escritório, <i>suas reclamações e soluções aplicadas?</i></p>	Verificar o uso e gerenciamento de banco de dados gerenciais e operacionais.	
		<p>Q34 O software controla os tipos de serviços solicitados pelos clientes? E demonstra a sazonalidade dos serviços solicitados?</p>		
		<p>Q35 O software fornece informações sobre o tempo para o atendimento das solicitações “extras” dos clientes? E sobre o tempo de prestação dos serviços previamente contratados?</p>		
		<p>Q36 O software fornece informações sobre custos fixos, financeiros e variáveis da sua organização?</p>		

CATEGORIA	VARIÁVEL	QUESTÃO	ANÁLISE	REFERÊNCIA
	Padronização de processos ou tarefas	Q37 O software padroniza os procedimentos para a prestação de serviços habituais? (rotina sistematizada de execução de tarefas).	Investigar o nível de rotina e padronização de processos, quanto maior a padronização e automatização, maior o grau de rotina.	
		Q38 Em sua opinião, a tecnologia limita a utilização das práticas de gestão de custos e mensuração de resultados?	Identificar se o fator contingencial interno Tecnologia, na percepção dos gestores das organizações, limita de alguma forma a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultado e como ocorre tal limitação.	
Fator contingencial Estrutura	Autoridade	Q39 A autoridade na empresa é baseada na experiência e decisão da diretoria ou baseada no conhecimento da equipe e consulta aos colaboradores líderes de setor?	Identificar se a autoridade é baseada na hierarquia e comando ou no conhecimento e consulta.	Burns e Stalker (1961); Chenhall (2003); Guerra (2007), Gafuri (2016).
	Desenho de cargos e tarefas	Q40 O desenho de cargos e tarefas na organização é definido, onde os cargos são estáveis e determinados e os ocupantes especialistas, ou provisório onde os cargos são mutáveis, redefinidos constantemente e os ocupantes são polivalentes?	Averiguar se os cargos são estáveis e definidos, com ocupantes especialistas, ou provisórios e mutáveis com ocupantes polivalentes.	
	Processo decisório	Q41 As decisões são centralizadas na cúpula diretora da organização, ou tomadas em grupo, envolvendo ativamente os subordinados?	Investigar se as decisões são centralizadas ou descentralizadas.	
	Comunicações	Q42 A comunicação interna ocorre de maneira formal, por meio de documentos e reuniões de grupos multifuncionais de trabalho, ou ocorre de maneira informal, onde não há um cronograma pré-estabelecido ou registros da comunicação?	Verificar se a comunicação interna é verticalizada e formal, ou horizontalizada e informal.	
	Objetivo	Q43 O principal foco da gestão está na eficiência no processo de prestação de serviço, ou na criatividade e inovação no processo?	Analisar se o foco principal da gestão está na eficiência de produção, ou na criatividade e inovação.	

CATEGORIA	VARIÁVEL	QUESTÃO	ANÁLISE	REFERÊNCIA
	Tarefas	Q44 As tarefas na organização são simples e repetitivas, ou únicas e complexas?	Identificar se as tarefas são simples e repetitivas ou únicas e complexas.	
	Relacionamento	Q45 O relacionamento entre os setores possui coordenação centralizada, ou há elevada interdependência entre os setores?	Verificar se o relacionamento interno possui coordenação centralizada ou elevada interdependência.	
	Confiabilidade em	Q46 A confiabilidade é garantida por meio de regras e regulamentos formalizados por escrito e impostos pela empresa (manual de conduta e de procedimentos, por exemplo), ou pela atuação de pessoas e comunicações informais entre a equipe?	Constatar se a confiabilidade é baseada em regras e regulamentos formalizados e impostos pela organização, ou nas comunicações informais e pessoas.	
		Q47 Na sua percepção, a estrutura da organização limita a utilização das práticas de gestão de custos e mensuração de resultados?	Identificar se o fator contingencial interno Estrutura, na percepção dos gestores das organizações, limita a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultado e como ocorre tal limitação.	
Fator contingencial Estratégia	Diferenciação	Q48 A estratégia da organização contábil enfatiza a busca pela alta qualidade do serviço? Mais do que a concorrência? Q49 A estratégia da organização destaca a disponibilização de suporte ao cliente? Q50 A estratégia da organização contempla o desenvolvimento de características únicas do serviço prestado? Quais? Q51 A estratégia da organização ambiciona uma imagem muito melhor do que a da concorrência?	Identificar se a estratégia da organização é oferecer serviços com características únicas, diferentes dos oferecidos pela concorrência.	Porter (1986); Espejo (2008); Junqueira (2010); Gafuri (2016).

CATEGORIA	VARIÁVEL	QUESTÃO	ANÁLISE	REFERÊNCIA
	Liderança de Custo	Q52 A estratégia da organização contempla a busca por preço de venda muito menor do que o da concorrência?	Verificar se a estratégia da organização é a busca pela redução de custos com mais eficiência que os concorrentes.	
	Enfoque	Q53 O objetivo que melhor representa as prioridades da empresa é: conquistar mercado pela oferta de serviços mais baratos dos que os da concorrência, ou praticar serviços de qualidade superior, com algum atributo único, que justifique preços mais altos que os do concorrente?	Identificar se a organização adota as duas estratégias simultaneamente: a de diferenciação e a de liderança de custo.	
		Q54 Na sua percepção, a estratégia da empresa limita a utilização das práticas de gestão de custos e mensuração de resultados?	Identificar se o fator contingencial interno Estratégia, na percepção dos gestores das organizações, limita de algum modo a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultado e como ocorre tal limitação.	
Fator contingencial Tamanho ou Porte	Receita bruta anual	Q8 Para fins de identificação do porte da empresa, qual o faturamento bruto anual da organização?	Identificar o porte da organização conforme a receita bruta anual.	Mantovani (2012).
	Número de colaboradores	Q9 Quantos colaboradores a organização possui no quadro funcional?	Identificar o porte da organização conforme o número de colaboradores.	
		Q55 Em sua opinião, o porte da empresa limita a utilização das práticas de gestão de custos e mensuração de resultados?	Identificar se o fator contingencial interno Tamanho ou Porte organizacional, na percepção dos gestores das organizações, limita de alguma forma a utilização de práticas de gestão de custos e mensuração de resultado e como ocorre tal limitação.	