

**GESTÃO DE CUSTOS: UMA ANÁLISE SOB A ÓTICA DO
BALANCEDSCORECARD EM UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS NO
MUNICÍPIO DE SANTA MARIA/RS**

Tatieli Chaves Markendorf¹

Marcelo Medeiros Pereira²

Jessica Vargas da Silva³

Fabiano Bitencourt Padilha⁴

RESUMO

Para as empresas manterem-se competitivas no contexto econômico atual buscam ferramentas estratégicas que lhes permitem alavancar a competitividade no seu segmento. A contabilidade de custos utiliza-se dos mais diversos dados e ferramentas, que serão transformadas em informações úteis para auxiliar os gestores no processo decisório, que aliado às tecnologias, sistematiza um fluxo dinâmico de informações, dando uma visão geral de todo o processo do negócio. Nesse sentido, o presente estudo teve por objetivo avaliar a gestão de custos de uma empresa prestadora de serviços sob a ótica do *Balanced Scorecard*, no que tange à gestão estratégica de custos e os seus reflexos no processo de tomada decisão e na percepção dos gestores. Explorou-se uma abordagem qualitativa, utilizando fundamentos da pesquisa descritiva. Com isso, buscou-se identificar as ferramentas de gestão de custos utilizadas pela empresa, bem como avaliar a gestão de custos conforme as quatro perspectivas do *Balanced Scorecard* e, ainda, desenvolver um plano de ação aplicado à estratégia de custos. A aplicação de uma entrevista com os gestores da empresa prestadora de serviços levou a compreender que os mesmos apesar de reconhecer a importância da utilização das informações apresentadas pela contabilidade de custos não faz uso delas na gestão da empresa. A justificativa para não utilizar baseia-se na falta de conhecimento e por não ter quem a faça, futuramente terá o auxílio de um escritório de contabilidade. Entretanto, acredita-se que a tomada de decisão e a gestão de custos da organização estudada ganharia qualidade se um sistema de informações adequado fosse utilizado.

Palavras Chave: Gestão de Custos. Balanced Scorecard. Tomada de decisão.

¹Autora. Acadêmica do 6º semestre do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Direito de Santa Maria – FADISMA. E-mail: taatimarkendorf@gmail.com

²Autor. Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Maria - UFSM, Mestre em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Maria – UFSM. Professor do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Direito de Santa Maria – FADISMA. E-mail: marcelo.medeiros@fadisma.com.br

³Autora. Bacharela em Ciências Contábeis pela Faculdade Metodista de Santa Maria – FAMES. E-mail: jessica.vs@outlook.com

⁴Orientador. Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Maria - UFSM, Especialista em Controladoria e Gestão pela Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul – UNIJUI. Professor do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Direito de Santa Maria – FADISMA. E-mail: fabiano.padilha@fadisma.com.br

INTRODUÇÃO

O setor de serviços possui representatividade significativa na economia brasileira devido à sua participação no Produto Interno Bruto (PIB) do país, sendo responsável por quase 75%, conforme os estudos do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2019). Torna-se importante a utilização de ferramentas de gestão que oportunizem o desenvolvimento e controle de suas atividades, consolidando, dessa forma, seu posicionamento no mercado.

Proença e Diniz (2014) ressaltam que a contabilidade de custo é uma das responsáveis por fornecer os dados detalhados sobre o funcionamento financeiro empresarial, contribuindo para que a empresa tenha o controle das atividades. Sendo assim, a gestão de custos é importante para empresas prestadoras de serviços, comerciais ou financeiras tanto quanto para as indústrias, destacando-se como um instrumento de controle e decisão (BORGERT; PASOLD, 2004).

A contabilidade de custos tem potencial para proporcionar aos gestores das organizações informações importantes que auxiliam na tomada de decisões, decisões estas que quando tomadas de maneira consciente e embasada pela gestão dos custos traz para a organização vantagens competitivas (CORRÊA; PAULA; SILVA, 2019). Aplicada ao segmento de prestação de serviços, as ferramentas de custos utilizadas para a gestão encontram barreiras operacionais para sua aplicabilidade devido às características no setor.

Para que a contabilidade de custos tradicional, aplicada à indústria, seja usada para atender as necessidades das empresas prestadoras de serviços, deve ser adaptada devido à intangibilidade do segmento e por não possuírem estoques destinados à revenda. Mesmo com grande representatividade na economia brasileira (PAS, 2015), o seu avanço pode ser comprometido pela falta de gestão, essa evidência é relatada como uma das principais causas de mortalidade das micro e pequenas empresas nos seus dois primeiros anos de vida (SEBRAE, 2016).

Por outro lado, Kaplan e Norton desenvolveram uma ferramenta de medição de desempenho nas organizações, chamada de *Balanced Scorecard* – BSC, este pode ser dito como um sistema de gestão que tem como base indicadores que proporcionam uma visão atual e futura o negócio (MARINHO; SELIG, 2000). Diante disso, este estudo buscou abordar, como a ótica do *Balanced Scorecard* pode avaliar a gestão de custos de uma empresa prestadora de serviços.

Para isso, esta pesquisa teve como objetivo geral avaliar a gestão de custos de uma empresa prestadora de serviços no município de Santa Maria/RS sob a ótica do *Balanced Scorecard*. Para tanto, baseou-se nos seguintes objetivos específicos: (i) identificar as ferramentas de gestão de custos utilizadas pela empresa; (ii) avaliar a gestão de custos conforme as quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*; (iii) desenvolver um plano de ação aplicado à estratégia de custos.

Para o meio científico, a presente pesquisa torna-se enriquecedora por se tratar de um estudo que busca identificar as ferramentas de gestão de custos utilizadas por uma empresa de pequeno porte, avaliando sua gestão conforme as quatro perspectivas do *Balanced Scorecard* e, a partir disso, desenvolver um plano de ação aplicado à estratégia de custos. A relevância social deste trabalho se encontra no fato de buscar desenvolver um plano de ação para gestão de custos das empresas, auxiliando para a permanência das mesmas no mercado, mesmo em tempos de crise, transformando possíveis investimentos que façam a empresa crescer e, futuramente, ofertar mais empregos para a sociedade.

Este trabalho apresenta-se da seguinte forma: a primeira seção contém a introdução, incluindo a contextualização do tema, o problema de pesquisa, os objetivos, tanto geral quanto específicos, e também a justificativa do estudo; a segunda seção é destinada ao referencial teórico, embasado por autores que fundamentam a pesquisa; a terceira seção expõe a metodologia utilizada no estudo; a quarta apresenta os resultados obtidos nas análises qualitativas e a quinta expõe as considerações finais.

1 CONTABILIDADE DE CUSTOS APLICADA À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

A contabilidade de custos surgiu na Revolução Industrial, na era mercantilista, com o propósito de avaliar estoques, partindo dos princípios da contabilidade financeira (MARTINS, 2010). Para Padoveze (2013), palavras como custos, despesa, gasto, entre outras, são empregadas de maneira ampla, na forma de sinônimos. Não há problemas quanto a isso, pois elas tendem a dizer a mesma coisa. Embora pareçam similares, as nomenclaturas possuem significados diferentes (DIAS; PADOVEZE, 2007). Muitas dessas diferenças terminológicas surgiram das necessidades da contabilidade, tanto no contexto legal quanto fiscal, possuindo importante significado e mantendo a sua finalidade gerencial de custos (PADOVEZE, 2013).

No que se refere à classificação, os custos podem ser associados quanto à variação do volume como fixos, variáveis ou mistos, e quanto à facilidade de identificação, como diretos e indiretos (MARTINS, 2010). Os custos diretos são aqueles facilmente identificados com o objeto de custeio, estando ligados diretamente a seus portadores, não sendo necessária a utilização de rateio (LEONE; LEONE, 2010). Os custos diretos abrangem a mão de obra direta ou qualquer custo que possa ser aplicado diretamente no produto ou serviço e os gastos com materiais diretos.

Leone e Leone (2010) denominaram custos indiretos aqueles alocados por meio de rateio, nos quais existe dificuldade de identificá-los com o objeto de custeio. Os autores explicam que os custos indiretos compreendem a mão de obra indireta, os gastos com materiais secundários, gastos gerais de fabricação ou qualquer custo que não possa ser aplicado diretamente ao produto ou serviço, fazendo-se crucial o uso de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados.

Com base no pensamento de Martins (2010), que afirma que não existe custo ou despesa, eternamente fixo, pode-se constatar que custo fixo é a soma de todos os fatores fixos de produção. Já os gastos (custos) variáveis são aqueles diretamente ligados ao volume produzido ou vendido, logo, os custos variáveis totais crescem conforme o volume de atividades da empresa aumenta (OLIVEIRA; PEREZ JR., 2000).

Além da classificação, outro conceito apresentado pela contabilidade de custos são os chamados métodos de custeio. Conforme defendido por Candido (2010), o método de custeio é a forma com que os custos de uma organização são apropriados, exercendo o importante papel de munir informações que auxiliam no planejamento e nas decisões dos gestores, contribuindo diretamente para o alcance de melhor eficiência e eficácia no processo produtivo da empresa. Martins (2003) reitera que os métodos de custeio definem quais gastos serão apropriados aos produtos e serviços e quais serão alocados diretamente no resultado do período, sendo eles o Custeio Variável, ABC, RKW, Custeio por Absorção, dentre outros.

Diante dos métodos de custeio citados, destaca-se o Custeio por Absorção, considerado como o mais antigo e mais utilizado sistema de custeio empresarial (SINISGALLI; URBINA; ALVES, 2009). Em vista disso, Leone (2012) destaca que é o procedimento válido para apresentação de demonstrações financeiras e apuração e pagamento do Imposto de Renda. Assim também, adotado pela legislação fiscal brasileira (PEREZ JR.; OLIVEIRA; COSTA,

2012). Nesse método de custeamento por Absorção, todos os custos são alocados aos bens produzidos ou serviços prestados.

A maior diferença na gestão de custos entre as empresas industriais e as empresas prestadoras de serviços reside no fato de os serviços são considerados intangíveis, não tendo propriedades físicas, e seu consumo acontecer no momento de sua execução, não sendo possível colocá-lo em estoque (VARDERBECK; NAGY, 1998). Na percepção de Oliveira e Perez Jr. (2000), os custos da prestação de serviço estão relacionados aos bens e recursos consumidos ao longo do processo.

1.1 Utilização do *balanced scorecard* para avaliação desempenho

Para que as empresas permaneçam competitivas e com forte concorrência no mercado globalizado, necessitam do desenvolvimento de estratégias que sejam compatíveis e que proporcionem sua continuidade, como apontam Spessatto e Beuren (2013). Os autores ainda ressaltam a existência da busca por um aumento da capacidade de gerar lucros e maior competitividade, juntamente com a certeza de que cada organização deve escolher seu sistema de gestão mais apropriado, para que a tomada de decisões não seja distorcida. Para Nascimento e Reginato (2013), os gestores devem fazer uso de metodologias de gestão capazes de conduzir e subsidiar todo o processo decisório empresarial.

Dentre os instrumentos voltados ao gerenciamento estratégico das organizações, destaca-se a aplicabilidade do *Balanced Scorecard* (BSC), desenvolvido por Robert Kaplan e David Norton, na Harvard Business School, definido como o método de medição e gestão de desempenho. O propósito dos estudiosos era apresentar um modelo de controle estratégico, no qual as tradicionais medidas de enfoque financeiro fossem complementadas e voltadas ao desempenho passado e aos ativos tangíveis, com novos indicadores direcionados ao desempenho futuro e distribuídos nas perspectivas de aprendizado e crescimento, processos internos, financeira e clientes (SALES; ROSES; PRADO, 2016).

Para Padoveze (2013), o BSC é um conjunto de informações para gerenciamento da estratégia empresarial, servindo de base para um sistema de medição e gestão tática por meio de um grupo abrangente de medidas de desempenho financeiras e não financeiras. Além de complementar seus indicadores no comportamento passado, o BSC impulsiona o desempenho

futuro pela visão e pelo planejamento de cada empresa, afetando de maneira significativa a atuação de toda a equipe, desde os gerentes e diretores até os funcionários no chão de fábrica (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2013), atuando fortemente na área operacional da organização (PADOVEZE, 2012).

Oliveira, Peres Jr. e Silva (2013) ainda destacam que o BSC é constituído por duas grandes matrizes. Uma delas mostra os pontos críticos, ao mesmo tempo em que a outra aponta as suas perspectivas. Todo o mecanismo foi criado a partir de uma base de informações composta de quatro perspectivas equilibradas: financeira, do cliente, dos processos internos, e do aprendizado e crescimento. Essas quatro perspectivas são integradas diante de uma relação de causa e efeito que pretende traduzir a visão e estratégia num conjunto concreto de ações (RUSSO et al., 2012).

Acerca disso, para a contabilidade o BSC é importante, por estar voltado às questões gerenciais da empresa e utiliza esse enfoque com base em atividades e processos, que se relacionam em conjunto, propiciando aos profissionais de contabilidade transmitir à administração informações qualificadas sobre a atuação dos processos produtivos da empresa. Também permite identificar os pontos-chaves nesses processos, que influenciam os objetivos e metas da organização, dirigindo os esforços necessários para melhorar os pontos fortes e fracos, conseqüentemente melhorando o resultado (STARK, 2007). Conforme o pensamento de Barros (2018), o BSC torna possível a observação da organização de uma maneira geral e ampla e com isso é possível mensurar globalmente o seu desempenho.

Kaplan e Norton (2000) mencionam que a complexidade do gerenciamento nas organizações exige que os gestores tenham condições de visualizar o desempenho da empresa sob quatro perspectivas a fim de entender como a organização é vista pelos clientes (perspectiva dos clientes), no que deve ser excelente (perspectiva dos processos internos), se há capacidades de continuar melhorando e criando valor (perspectiva do aprendizado e crescimento) e como a organização é vista pelos acionistas (perspectiva financeira).

Para Filgueiras, Barros e Gomes (2010), a perspectiva financeira acompanha a melhoria dos resultados financeiros da empresa com relação à estratégia nela aplicada e sua contribuição nesse crescimento. As metas financeiras estão diretamente relacionadas com a rentabilidade, o crescimento e o valor para os acionistas. Os objetivos e as medidas financeiras desempenham um papel duplo, determinando o desempenho financeiro esperado da estratégia e servindo de

meta principal para a definição dos objetivos e medidas das outras perspectivas do BSC (Ibid.). Segundo Kaplan e Norton (2000), nessa perspectiva, são trabalhadas as estratégias da produtividade e crescimento da receita.

Para Schmidt, Santos e Martins (2014), a perspectiva do cliente representa o principal ingrediente para alavancar o sucesso financeiro. Os autores enfatizam que o monitoramento dessa perspectiva passa pela estruturação de indicadores para medir a satisfação, retenção e crescimento do sucesso com os clientes-alvo. Além disso, define objetivamente a proposta de valor para os segmentos de clientes-alvo, sendo o elemento essencial da estratégia a seleção adequada da proposição de valor para os clientes (Ibid.). Já Herrero Filho (2017), diz que os administradores possuem percepções, ideias e modelos mentais a respeito da dimensão do valor que a empresa oferece aos clientes por intermédio de seus produtos e serviços. Porém, quando o foco da organização é o cliente, o valor do produto em si acaba por não ser tão relevante, e sim o valor percebido pelo cliente a respeito do produto.

A perspectiva dos processos internos do negócio alinha os objetivos estratégicos da organização com os processos no qual ela deve dispor para alcançar os índices de excelência exigida pelo mercado (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2015). Nascimento e Reginato (2013) frisam que os sistemas tradicionais visam o controle e a melhoria dos centros de responsabilidade e departamentos existentes. Já as medidas de desempenho do BSC, foram desenvolvidas para percorrer todos os processos operacionais da empresa a partir das relações de causa e efeito estabelecidas. Sendo assim, a cadeia dos processos internos baseia-se em três processos principais: inovação, operações e serviço pós-venda, tendo como objetivo atender as necessidades dos clientes (Ibid.).

Por fim, Padoveze (2012) define a perspectiva do aprendizado e crescimento como sendo foco principal o capital humano e intelectual, ou seja, investimento na capacitação e qualificação dos colaboradores. Com isso, a busca pelo alcance do sucesso fica cada vez mais perto, pois diminui a rotatividade de funcionários, aumentando, conseqüentemente, sua satisfação e possibilitando uma estruturação da organização em termos de investimentos futuros na capacitação profissional, gerando crescimento e melhorias em longo prazo (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2015).

Para Nascimento e Reginato (2013), os objetivos dessa perspectiva são os vetores de resultados excelentes para as demais perspectivas do BSC. Portanto, para uma garantia de

eficácia e um bom desempenho empresarial, o BSC deve combinar todas as perspectivas, as medidas de desempenho e as medidas de resultado, juntamente com o relacionamento de causa e efeito estabelecido em sua construção (NASCIMENTO; REGINATO, 2013).

2 METODOLOGIA

As pesquisas desenvolvidas nas ciências sociais e humanas vêm servindo-se, ao longo dos anos, de uma abordagem qualitativa, valorizando a utilização de métodos descritivos e explicativos dos acontecimentos de interesse do pesquisador (GIL, 2008). Gil (2010) destaca que a pesquisa é definida como um método racional e sistemático que objetiva descobrir respostas aos problemas que são propostos e tem por objetivo descobrir respostas de problemas por intermédio de procedimentos científicos.

Posto isso, quanto à abordagem do problema, a pesquisa caracterizou-se como qualitativa, pois se preocupou em examinar profundamente os fenômenos que foram estudados. Beuren (2003) relata que a abordagem qualitativa busca salientar características que não são possíveis de serem observadas por meio de uma aplicação quantitativa, tendo em vista a superficialidade deste último. Para Marconi e Lakatos (2011), não existe a preocupação em utilizar métodos estatísticos nas pesquisas qualitativas. Diante dos dados, a metodologia qualitativa preocupa-se em analisar e explicar os pontos de suma importância e mais complexos somente descrevendo-os.

Quanto aos objetivos da pesquisa, caracteriza-se como descritiva, que de acordo com Gil (2008, p. 54), visa descrever características de determinada população ou fenômeno. Portanto, por meio da pesquisa, foi possível descrever a gestão de custo conforme as quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*, posteriormente, propor e desenvolver um plano de ação aplicado à estratégia de custos que se adapte ao ramo da empresa objeto do presente estudo.

Por fim, a definição do tipo de pesquisa que foi desenvolvida é um aspecto importante para a metodologia da pesquisa, auxiliando o pesquisador na obtenção dos objetivos definidos. Assim, a pesquisa quanto aos procedimentos técnicos, classifica-se como estudo de caso, para Gil (2008, p. 54), “consiste no estudo de um ou poucos objetos de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”. Diante disso, o estudo possibilitou a análise das ferramentas de gestão de custos utilizadas pela empresa e a ampla percepção da empresa que foi estudada.

A coleta de dados é uma etapa primordial para o bom andamento da pesquisa, é a fase em que será realizada a parte prática, alcançando os objetivos propostos para que seja concluído o trabalho científico. Assim, são os dados que trazem todas as informações úteis para que o pesquisador consiga prosseguir nas diferentes etapas da atividade (PRODANOV; FREITAS, 2013).

Dessa forma, a coleta dos dados, foi realizada por meio de uma entrevista com os dois sócios da empresa objeto de estudo, servindo como o meio de comunicação entre o entrevistador e entrevistado, juntamente com a utilização de um formulário semiestruturado, instrumento necessário para coletar as informações. Segundo Marconi e Lakatos (2003), a entrevista é uma maneira de conversação realizada face a face, proporcionando ao entrevistado as informações necessárias para que a resposta seja respondida da melhor forma possível. Para as autoras, a entrevista é uma excelente ferramenta de trabalho nas diversas áreas das ciências sociais.

O formulário usado para guiar a entrevista, foi elaborado com perguntas abertas e fechadas, organizadas em blocos conforme as quatro perspectivas do BSC e por meio delas foi feito diagnóstico da gestão da empresa conforme a metodologia de desempenho do mesmo. Na perspectiva dos clientes, procurou-se investigar como a empresa mantém relacionamento de pós-venda, de que forma ela busca diversificar seus serviços para que os clientes voltem a procurá-la. Na perspectiva financeira, buscou-se saber como os gestores reverterem perdas de receitas caso isso ocorra, de que maneira aumentariam seus lucros, entre outros. Na perspectiva de processos internos do negócio, quais processos precisam ser mudados ou melhorados para se conseguir mais inovação. Já na perspectiva de aprendizagem e crescimento, buscou saber de que maneira a empresa oferece capacitação aos seus gestores e colaboradores perante as inovações constantes do mercado.

As respostas do formulário foram ordenadas pela Escala *Likert*, sendo representada por níveis, tais como: desconhece, conhece, mas não utiliza, conhece, mas utiliza pouco, conhece e utiliza e conhece e utiliza muito. A partir desses níveis, foram atribuídos pontos de 1 a 5, onde 1 indica o seu menor conhecimento sobre a temática e 5 o conhecimento máximo e utilização, possibilitando assim a investigação do índice de desempenho em cada perspectiva do BSC na empresa.

A análise dos dados foi desenvolvida e justificada a partir da entrevista realizada com os sócios da empresa. Os dados obtidos por meio do formulário foram tabulados em planilhas eletrônicas, para a elaboração de gráficos comparativos com base nas perspectivas do BSC. O objetivo foi identificar as ferramentas de gestão de custos utilizadas pela empresa nas perspectivas, que ajudará no aperfeiçoamento e crescimento da organização.

O formulário segundo Diehl e Tatim (2004) é destinado à coleta de dados resultantes de observação ou de interrogatório a ser aplicado ao informante em que as respostas são preenchidas pelo entrevistador, deste modo, tem como característica principal o contato face a face entre os envolvidos. Para Marconi e Lakatos (2003), é necessário seguir alguns aspectos para sua construção, visando facilitar seu manuseio e tabulação, como o tipo, o tamanho e o formato do papel; sua estética com as indicações de itens e subitens indicados com determinada padronização de letras e/ou números, e ainda, com redação simples, clara e concisa.

O formulário aplicado é composto de 50 perguntas abertas e fechadas, que foram aplicadas diretamente ao respondente, e preenchidas pelo entrevistador. Para melhor análise, o formulário foi dividido em seis módulos: o primeiro que traz a caracterização da empresa, o segundo que trata da caracterização e qualificação dos gestores, um terceiro módulo que apresenta a percepção dos gestores em relação à perspectiva financeira, o quarto tópico traz a percepção dos gestores quanto à perspectiva dos clientes, o quinto bloco quanto a perspectiva de processos internos do negócio e o último ficou reservado para a perspectiva de aprendizagem e crescimento.

Após, os dados foram tabulados em Excel analisando a representatividade das respostas, com a elaboração de infográficos e interpretação das respostas dos gestores.

3 RESULTADOS E DISCUSSÕES

A XJS Serviços Automotivos, objeto deste estudo de caso, é uma empresa no qual foi adquirida por 2 (dois) amigos no ano de 2014, mas inserida no mercado de Santa Maria há 7 (sete) anos. Empresa de pequeno porte, localizada na cidade de Santa Maria/RS.

Os dois gestores da empresa, são os mecânicos que realizam os serviços, possuem faixa etária de 26 a 35 anos. Ambos possuem ensino médio completo, e utilizam suas vivências para conduzir os negócios. Suas decisões são embasadas por suas experiências profissionais

desenvolvidas ao longo de sua trajetória na organização. A empresa conta apenas com eles, e futuramente com assessoria de um escritório de contabilidade.

O regime de tributação adotado pela empresa é o Simples Nacional e a empresa não possui conhecimento exato do seu faturamento anual, mas estima-se que seja de até R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais). Com relação ao percentual de crescimento projetado pela empresa, os gestores responderam que não há projeção, pois o crescimento está atrelado à demanda exigida pelo mercado, o que faz com que eles não saibam determinar e nem fazer a projeção de uma taxa que possa fazer essa representação. Apresentam também que um dos fatores determinantes para que a empresa tenha um crescimento, é a fidelização dos seus clientes e a qualidade dos serviços prestados.

3.1 Percepções dos gestores quanto a perspectiva financeira

A perspectiva financeira é a perspectiva na qual fornece as informações necessárias para que as medidas financeiras diagnostiquem como a estratégia e as atividades estão contribuindo para a saúde financeira da empresa (LUNKES, 2007). Dentre alguns objetivos financeiros dessa perspectiva estão o crescimento das vendas e o aumento da receita (KAPLAN; NORTON, 1997). De acordo com Stenfors e Tanner (2007), as ferramentas estratégicas são um grupo diverso de produtos criados com intuito de dar suporte às organizações no gerenciamento de demandas complexas de mercados competitivos e do desafio de criar e manter vantagem estratégica.

Neste ambiente, os gestores devem buscar ferramentas que o auxiliem na tomada de decisões, visando aperfeiçoar, cada vez mais, os seus mais variados produtos, ou seja, devem buscar estratégias que possibilitem maximizar lucros e reduzir custos. Assim, a gestão estratégica de custos é um instrumento ideal para garantir a sustentabilidade competitiva das empresas. A partir das questões propostas para avaliar a percepção dos gestores sobre a perspectiva financeira da empresa evidenciou-se, que no contexto atual, os gestores possuem um conhecimento mínimo sobre a mesma, conhecimento este na maior parte informal e não técnico. Salienta-se também, que a empresa não faz uso de ferramentas estratégicas em sua gestão.

Em relação às estratégias financeiras, a empresa não faz projeções futuras, pois não há uma administração formal. Os gestores ressaltam que fazem uso de métodos financeiros baseadas especificamente nas suas próprias vivências e experiência de mercado, com o objetivo de aperfeiçoar a gestão financeira e os resultados da organização. Verificou-se que as principais ações de apoio à gestão empresarial para manter a empresa competitiva em cenários de crise, os gestores acreditam que a redução dos custos e o aumento do volume de vendas com redução da margem seriam as opções mais adequadas para o crescimento futuro da organização.

No que diz respeito a especificar o que considera importante para impulsionar os objetivos financeiros da empresa, os gestores julgam essencial uma análise do crescimento do volume de vendas e da lucratividade dos produtos, contribuindo assim para a melhoria dos resultados, além disso, devem refletir o equilíbrio entre os objetivos de curto e longo prazo.

Buscou-se saber quais são os tipos de controle financeiros utilizados pela organização. Um dos gestores informou que é feito por meio de um sistema próprio da empresa, onde é inserido o serviço que será prestado com seu respectivo orçamento e também um bloco de notas para anotar os valores das peças e calcular o seu lucro sobre elas. O outro gestor também relatou a existência do controle das contas a pagar e a receber.

Por fim, investigaram-se quais são as expectativas quanto ao desempenho financeiro da empresa. Ambos almejam que a empresa tenha um maior crescimento financeiramente e conseqüentemente traga um maior retorno para os seus sócios.

3.2 Percepções dos gestores quanto a perspectiva dos clientes

Com base nas questões propostas para avaliar a percepção dos gestores sobre a perspectiva dos clientes da empresa comprovou-se, que no cenário atual, 50 % dos conceitos elencados os gestores desconhecem e 50% eles conhecem e utilizam. Salienta-se também, que os gestores acreditam que a qualidade do serviço, deixa de ser um diferencial competitivo e passa a ser uma das formas de sobrevivências das organizações.

No que se refere às ferramentas existentes para medir e acompanhar a satisfação dos seus clientes, os gestores responderam que a empresa faz uso de pesquisas de satisfação de clientes por meio de conversas informais e também é feita uma análise de clientes perdidos, buscando contatar os que deixaram de frequentar a empresa.

Procurou saber o que a empresa considera como um fator determinante para aquisição de seus serviços por parte dos seus clientes, ambos julgaram essencial à qualidade e o tempo de entrega dos serviços, um dos gestores acrescenta como algo importante a empatia com seus clientes, para que os mesmos voltem a procurar os seus serviços. Os gestores afirmam também, que fazem uso de *outdoors* e painéis de LED e redes sociais/Internet como formas de propagandas, para que a empresa tenha uma maior visibilidade perante a sociedade.

Com relação às estratégias de custos para a empresa tornar-se atrativa para seus clientes, onde é preciso estabelecer uma posição lucrativa e sustentável contra as forças que determinam a concorrência e se manter competitiva no mercado, as opiniões dos gestores divergem. Um deles acredita que a eficiência em custos, para oferecer melhores preços é a melhor forma de atrair seus clientes, já o outro crê na diferenciação em relação à qualidade dos serviços prestados pela empresa.

Para finalizar a percepção dos gestores quanto à perspectiva dos clientes, como a empresa cria valor para seus clientes e como consequência alcançar os seus objetivos financeiros. Ambos os gestores acreditam que serviços de qualidade podem ser vistos como fator determinante para o sucesso da organização, juntamente com um preço justo dos serviços prestados.

3.3 Percepções dos gestores quanto a perspectiva de processos internos do negócio

A perspectiva de processos internos do negócio tem como propósito identificar os processos mais críticos para a realização dos objetivos dos acionistas e dos clientes e tratar esses processos adequadamente (HERNANDES; CRUZ; FA, 2000), sendo necessário traçar um plano de ação para otimização do tempo de realização de cada tarefa.

A partir das questões propostas para avaliar a percepção dos gestores sobre a perspectiva de processos internos da empresa evidenciou-se, que no contexto atual, um gestor, desconhece 50% dos conceitos elencados a essa perspectiva e 50% conhece, mas não utiliza. Já outro gestor, desconhece 75% e 25% ele conhece, mas não utiliza.

Para desenvolver e implantar estratégias eficazes, que consigam agregar valor aos clientes e remunerar adequadamente os sócios, desenvolvendo ferramentas estratégicas de custos que promovam o crescimento da empresa, ambos os gestores mencionam que não fazem

uso de ferramentas para controlar seus processos, ou seja, não possuem controle algum dos processos utilizados pela empresa. Os cuidados que a empresa tem para que não ocorra o retrabalho em suas atividades, os gestores destacam que planejam a execução dos serviços que serão prestados e voltam sua atenção na realização das atividades, pois realizar um serviço que já foi feito é perda de dinheiro para a empresa.

Para obter a lealdade dos clientes é necessário fornecer bons serviços por meio da qualidade e produtividade, proporcionadas pela efetividade dos processos. Procurou saber de que forma a empresa busca esse objetivo. Um dos gestores passou a informação de que não é utilizado nenhum processo para isso. Já o outro gestor mencionou que é utilizada a redução dos custos.

Com relação às ferramentas da qualidade, onde o objetivo é elevar os níveis de qualidade, diminuir os custos, melhorar a cooperação em todos os níveis da organização, identificar problemas no processo, fornecedores e serviços e identificar causas raízes no procedimento, buscou saber se a empresa faz uso de algum desses métodos. Ambos os gestores responderam que não utilizam ferramentas da qualidade na gestão de sua empresa.

Os gestores apontam como extremamente importantes o aperfeiçoamento dos processos na execução dos serviços, pois com um número mínimo de retorno dos serviços já prestados, a satisfação dos clientes e gestores se intensifica. Além disso, na percepção dos gestores, para o alcance da excelência, tanto para eles quanto para os clientes, acreditam que o atendimento e a parte técnica de execução dos serviços são pontos chaves para o êxito final.

3.4 Percepções dos gestores quanto a perspectiva de aprendizagem e crescimento

Para Kaplan & Norton (1997), a perspectiva de aprendizagem e crescimento são considerados os aspectos mais importantes e mais inovadores de todo o BSC, por criarem maneiras de aprendizado organizacional em nível decisório. O BSC permite o monitoramento da implantação da estratégia e, se necessário, a revisão da própria estratégia. Essa perspectiva serve como base para as outras, pois por meio da aprendizagem e crescimento que as demais se tornam possíveis.

Um dos gestores desconhece completamente a perspectiva de aprendizagem e crescimento. Já o outro gestor, 50% das questões que envolveram conhecimentos teóricos dessa

perspectiva foram desconhecidas por ele, 25% ele conhece, mas não utiliza e em 25% das questões ele diz conhecer, mas utiliza pouco. Com base no estudo o fator que os gestores consideram determinantes para o crescimento da empresa é a expansão do mercado consumidor, eles acreditam ser fundamental para o desempenho de qualquer organização. No que tange a forma com que a empresa busca capacitar seu capital humano, os gestores buscam conhecimentos com outros profissionais com mais experiência e através de cursos de aperfeiçoamento e treinamentos.

A fim de saber a maneira com que a empresa realiza avaliação do seu resultado econômico, elaborando diagnóstico dos principais pontos fortes e fracos ocorridos durante o exercício financeiro, não é utilizado se quer algum tipo de avaliação por parte dos gestores.

Considerando que a maior fonte de aprendizagem e crescimento organizacional são as pessoas. Em vista disso, procurou saber de que forma a empresa busca a motivação do seu capital intelectual. Os gestores julgam importante uma melhora no clima organizacional e condições de trabalho adequadas.

Eles acreditam que é necessário um processo de gestão bem estruturado, pois atualmente não utilizam, revelam também que carecem de um suporte para a administração e desenvolvimento da empresa. Deste modo, percebe-se que embora os gestores não compreendam o que realmente quer dizer toda essa perspectiva, os mesmo almejam para a sua empresa um crescimento nos próximos anos. Por meio de uma implantação de um método de gestão eficaz, proporcionando uma maior lucratividade, buscando uma melhor organização tanto financeira quanto profissional, por fim um melhor atendimento para seus clientes.

3.5 Plano de ação para a empresa

A partir dos resultados obtidos, por meio da entrevista com a utilização do formulário, foi desenvolvido um plano de ação com base nas quatro perspectivas do *Balanced Scorecard* objetivando criar ferramentas para gestão dos custos. O plano de ação pode ser visualizado no Quadro 1 abaixo.

Quadro 1 – Plano de ação gestão de custos pelo BSC

(Continua)

PERSPECTIVA FIANCEIRA			
Objetivo	Indicadores	Meta	Ações
Reduzir custos.	Demonstrativos financeiros.	Diminuir em 10% o custo operacional.	Negociar com fornecedores.
Aumento da receita bruta total.	Faturamento.	Aumento de 25% sobre receita do ano anterior.	Fidelização dos bons clientes e prospecção de clientes de nicho.
Aumento da receita líquida.	Descontos concedidos, taxas de meios de recebimento.	Aumento de 30% sobre receita líquida do ano anterior.	Negociar taxas com meio de recebimento, rever percentual de desconto para clientes.

Quadro 1 – Plano de ação gestão de custos pelo BSC

(Conclusão)

PERSPECTIVA DOS CLIENTES			
Objetivo	Indicadores	Meta	Ações
Reduzir o tempo na entrega e conclusão de serviços.	Dias para entrega dos serviços e tempo de desenvolvimento dos orçamentos.	Zerar atrasos em relação a datas acordadas.	Avaliar as expectativas de prazo pelo cliente e melhorias de processos internos de processamento dos serviços.
Atrair novos clientes.	Números de clientes no banco de dados.	Aumento das receitas em 30%.	Campanhas de marketing nas redes sociais.
Encontrar nichos de mercado para atuar.	Aumento de demandas por produtos e serviços do mercado.	Obter boa avaliação em 3 novas frentes de atuação.	Pesquisa de tendências de consumo e crescimento de mercado.
PERSPECTIVA DOS PROCESSOS INTERNOS			
Objetivo	Indicadores	Meta	Ações
Melhorar a clareza na comunicação entre colaboradores/gestores e clientes externos.	Nível de satisfação do cliente e reclamações. Avaliar qualitativo e quantitativo.	Esclarecer dúvidas de clientes e cumprir o que se propor.	Padronizar a documentação interna de processos de forma coerente, tornando fácil acesso e interpretação.
Facilitar o registro e consulta de dados.	Banco de dados.	Registro atualizados dos clientes e serviços prestados.	Cadastramento de clientes e serviços realizados no sistema.
Diminuição de retrabalhos.	Quantidade de serviços realizados mais de uma vez para o mesmo cliente.	Diminuir em 25% o número de retrabalhos.	Desenvolvimento e utilização de checklist para a realização os orçamentos e serviços.
PERSPECTIVA DE APRENDIZAGEM E CRESCIMENTO			
Objetivo	Indicadores	Meta	Ações
Facilitar comunicação interna entre os gestores	Qualitativos e quantitativo de reuniões e efetividade de soluções.	Diminuição do tempo na resolução dos problemas, observando a visão, estratégia e valores da empresa com clareza.	Contratar um coach para facilitar melhorias na comunicação interna.
Qualificar pessoas para melhor atendimento ao cliente.	Reclamações, cancelamentos e nível de satisfação do cliente.	Alto nível de satisfação do cliente, clareza na comunicação interna e no registro de informações.	Aplicar treinamentos de comunicação intra e interpessoal e atendimento ao cliente.
Promover melhor qualificação profissional.	Qualidade e eficácia na resolução dos serviços.	Diminuição no tempo e melhora da qualidade dos serviços.	Proporcionar cursos de capacitação aos profissionais.

Fonte: Desenvolvido na pesquisa.

Foram traçados três objetivos para cada perspectiva, com o estabelecimento de metas a serem atingidas, ações para que os objetivos sejam alcançados e indicadores que proporcionam aos gestores o acompanhamento das ações e dos resultados obtidos pela empresa. O plano de ação foi uma maneira encontrada de direcionar os gestores, para que consigam fazer com que a empresa cresça e se desenvolva no mercado onde ela é inserida.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade está em constante evolução e constitui um sistema de informação que visa o acompanhamento das necessidades de seus usuários que estão cada vez mais exigentes. Entretanto, como evidenciado neste estudo, nem sempre a prática dentro das empresas segue o que é definido pela teoria. A empresa de pequeno porte, objeto da pesquisa, é um exemplo de que, apesar da evolução da contabilidade e da compreensão de como a gestão de custos é importante para fornecer informações para um bom desempenho e desenvolvimento para as tomadas de decisões, ela não está sendo utilizada para aperfeiçoar os lucros da organização.

Tendo em vista o atual cenário em que está inserido o setor de serviços no Brasil, percebe-se que os empresários devem estar preparados para acompanhar as mudanças que ocorrem diariamente no contexto econômico. As empresas, para manterem-se competitivas no mercado, devem procurar formas de agregar valor aos seus resultados, portanto, precisam investir em recursos estratégicos, utilizando-se das informações fornecidas pela contabilidade para a orientação e controle. No entanto a empresa analisada está distante desta realidade, pois não utiliza as ferramentas estratégicas disponibilizadas pela contabilidade na sua gestão.

O presente estudo teve como objetivo avaliar a gestão de custos de uma empresa prestadora de serviços no município de Santa Maria/RS sob a ótica do *Balanced Scorecard*. Com relação aos objetivos específicos, pode-se dizer que foram atingidos, visto que, este estudo oportunizou identificar que a empresa não utiliza ferramentas de gestão de custos em sua administração, possibilitando também avaliar conforme as quatro perspectivas do BSC e por fim foi traçado um plano de ação com base no BSC.

Os resultados obtidos por meio da entrevista realizada com os gestores da empresa demonstram que os mesmos reconhecem a importância da gestão de custos bem estruturada e uma contabilidade formal para o melhor andamento da gestão empresarial, porém na atual

situação, não fazem uso adequado das mesmas, mostrando inclusive certo nível de desconhecimento sobre a aplicação prática destas informações e das perspectivas do BSC.

Na análise dos resultados se identificou que embora os gestores saibam que não possuem conhecimento nenhum de gestão e estratégias empresariais, eles demonstram preocupação com a atual situação da empresa e revelam um grande interesse em aprender e cuidar melhor da sua organização. Durante a entrevista ficou claro a frustração dos gestores perante a falta de conhecimento na gestão empresarial e de tudo que abrange esse mundo.

Espera-se que outras pesquisas possam evoluir os estudos sobre a gestão estratégica de custos em mais empresas prestadoras de serviços, independente do ramo de atuação e outras análises possam ser realizadas, baseando-se na estrutura do *Balanced Scorecard*, agregando assim valor ao contexto estudado.

REFERÊNCIAS

BARROS, J. F. C. **Proposta de *balancedscorecard* para uma empresa da indústria farmacêutica**. 2018. 53 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais) - Instituto Superior de Economia e Gestão, Universidade de Lisboa, Lisboa, 2018.

BEUREN, I. M. (org.) **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

BORGERT, A.; PASSOLD, B. Gestão de custos em escritório de advocacia. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v.1, n. 1, p. 45–67, jan./jun. 2004.

BRUNI, A. L. **Administração de Custos, Preços e Lucros**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CÂNDIDO, N. M. **Resumo de Contabilidade de Custos**. Curitiba: Juruá, 2010.

CORRÊA, V. L. L.; PAULA, S. C. N.; SILVA, A. A Contabilidade de Custos e seu destaque na gestão. **Revista Eletrônica Organizações e Sociedade**, Iturama, v. 8, n. 9, p. 125-139, jan./jun. 2019.

DIAS, E. A.; PADOVEZE, C. L. Os diferentes métodos de custeio e sua implicação na apuração de Custo do produto: um estudo caso em empresa de graxas e óleos Industriais. **Revista Eletrônica Gestão e Sociedade**, Belo Horizonte, v. 2, p. 01-12, jul./ dez. 2007.

DIEHL, A. A.; TATIM, D. C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice hall, 2004.

FILGUEIRAS, A. A.; BARROS, L. P. S.; GOMES, J. S. O processo de implantação do balancedscorecard em uma empresa estatal brasileira: o caso Petrobrás. **Revista de Gestão USP**, São Paulo, v. 17, n. 1, p. 45-57, jan./mar. 2010.

FUNDAÇÃO DE ECONOMIA E ESTATÍSTICA. Disponível em: <https://www.fee.rs.gov.br/indicadores/pib-rs/pib-trimestral/destaques/>. Acesso em: 25 mar. 2018.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HERRERO FILHO, E. **Balanced Scorecard e a gestão estratégica**: uma abordagem prática. Rio de Janeiro: Alta books, 2017.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Pesquisa anual de serviços 2017**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/>. Acesso em: 25 mar. 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Pesquisa Anual dos Serviços- PAS**. v. 17. 2015. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/economicas/servicos/9028-pesquisa-anual-de-servicos.html?=&t=o-que-e>. Acesso em: 28 mar. 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Estudos e Pesquisas de Mercado**. Disponível em: <https://www.empresometro.com.br/Home/Estatisticas>. Acesso em: 05 abr. 2018.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação**: Balanced Scorecard. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAUARK, F. S.; MANHÃES, F. C.; MEDEIROS, C. H. **Metodologia da pesquisa**: um guia prático. Itabuna: Via Litterarum, 2010.

LEONE, G. S. G.; LEONE, R. J. G. **Curso de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEONE, G. S. G. **Custos**: Planejamento, implantação e Controle. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

LUNKES, R. J. **Contabilidade Gerencial**: um enfoque na tomada de decisão. Florianópolis: Visualbooks, 2007.

MARCONI, M. A. LAKATOS, E. M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARCONI, M. A. LAKATOS, E. M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARINHO, S. V.; SELIG, P. M. Utilização do conceito de gestão estratégica de custos dentro do *balancedscorecard*. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 7., 2000, Recife. **Anais [...]**. Recife: CBC, 2000. p. 02 -14.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

NOGUEIRA, R. **Elaboração e análise de questionários: uma revisão da literatura básica e a aplicação dos conceitos a um caso real**. Rio de Janeiro: UFRJ/COPPEAD, 2002. Disponível em: www.coppead.ufrj.br/upload/publicacoes/350.pdf. Acesso em: 22 maio 2018.

OLIVEIRA, L. M. de; PEREZ JR, J. H. **Contabilidade de custos para não contadores**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

OLIVEIRA, L. M. de; PEREZ JR, J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria Estratégica: textos e casos práticos com solução**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria estratégica e operacional**. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade de custos: teoria, prática, Integração com Sistemas de Informações (ERP)**. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

PEREZ JR, J. H.; OLIVEIRA, L. M. de; COSTA, R. G. **Gestão Estratégica de Custos: textos, casos práticos e testes com as respostas**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

PROENÇA, F. R.; DINIZ, J. L. **Custos e formação de preço**. Londrina: Editora e Distribuidora Educacional S.A., 2014.

RUSSO, P. T.; PARISI, C.; MEGLIORINI, E.; ALMEIDA, C. B. Evidências de elementos de institucionalização do Balanced Scorecard: um olhar baseado na teoria institucional. **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, v. 23, n. 58, p. 7-18, 2012.

SALES, L. S. B.; ROSES, L. K.; PRADO, H. A. do. Aplicação do Balanced Scorecard Dinâmico na governança da informação do Exército Brasileiro. **Revista Gest. Prod.**, São Carlos, v. 23, n. 4, p. 757-770, 2016.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. dos; MARTINS, S. M. A. S. **Manual de Controladoria**. São Paulo: Atlas, 2014.

SEVERINO JUNIOR, D. da S.; COSTA, F. Mensuração e escalas de verificação: uma análise comparativa das escalas de Likert e PhraseCompletion. **PMKT–Revista Brasileira de Pesquisas de Marketing, Opinião e Mídia**, São Paulo, v. 15, p. 1-16, out. 2014.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS.
Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/>. Acesso em: 30 mar. 2018.

SILVA, B. A. **Custos e Estratégias de Gestão**. Apostilado de pós-graduação. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

SINISGALLI, E. S. L.; URBINA, L. M. S.; ALVES, J. M. O custeio ABC e a contabilidade de ganhos na definição do mix de produção de uma metalúrgica. **Revista Produção**, v. 19, n. 2, p. 332-344, 2009.

SPESSATTO, G.; BEUREN, I. M. Análise das diferenças na implantação do balancedscorecard nas maiores empresas da região sul do Brasil. **Revista Gestão e Produção**, São Carlos, v. 20, n. 2, p. 387-404, 2013.

STARK, J. A. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2007.

STENFORS, S.; TANNER, L. *Evaluating strategy tools through activity lens*. **HelsinkiSchoolofEconomics**. 2007.

VANDERBECK, E.J. NAGY, C. F. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. São Paulo: Pioneira, Thomson Learning, 1998.