

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MONTES CLAROS
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DESENVOLVIMENTO
ECONÔMICO E ESTRATÉGIA EMPRESARIAL

Magna Lenise Flores da Mota Ayres

ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL:
análise de sua utilização como relatado em estudos de caso publicados em artigos de
periódicos científicos nacionais

Montes Claros

2019

MAGNA LENISE FLORES DA MOTA AYRES

**ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL:
análise de sua utilização como relatado em estudos de caso publicados em artigos de
periódicos científicos nacionais**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* em Desenvolvimento Econômico e Estratégia Empresarial, da Universidade Estadual de Montes Claros (Unimontes), como requisito final para a obtenção da titulação de mestre.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Renato Theóphilo

Montes Claros

2019

MAGNA LENISE FLORES DA MOTA AYRES

**ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL:
análise de sua utilização como relatado em estudos de caso publicados em artigos de
periódicos científicos nacionais**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* em Desenvolvimento Econômico e Estratégia Empresarial, da Universidade Estadual de Montes Claros (Unimontes), como requisito final para a obtenção da titulação de mestre.

Data da aprovação:

Banca Examinadora

Prof. Dr. Carlos Renato Theóphilo – Orientador (PPGDEE-Unimontes)

Prof. Dr. Márcio Luiz Borinelli – Professor avaliador (USP)

Prof. M.e Igor Veloso Colares Batista – Professor avaliador (PPGDEE-Unimontes)

Montes Claros

2019

AGRADECIMENTOS

A Deus, nosso grandioso Pai, dono de todas as coisas e de minha vida, por ter me dado força e muitas bênçãos para chegar até aqui, obrigada por tudo, meu Amado Pai.

Aos meus pais, Alípio Francisco da Mota e Raimunda Barbosa Flores da Mota, pelo apoio sempre que precisei. Aos meus amados irmãos, pelos encontros, fonte de inspiração e força para vencer outras etapas dessa jornada.

As minhas filhas maravilhosas, entranhas de mim: Sofia Mota Ayres e Melina Mota Ayres, por ter me dado forças quando o desânimo queria me abater, e perdão por tantos sacrifícios feitos, pela ausência e pela falta de paciência, por tudo.

Ao meu companheiro de todas as horas, Franklin Antônio Barbosa Ayres, pelo apoio e compreensão durante as minhas ausências, sacrifícios feitos para o alcance deste objetivo.

Agradeço aos professores do PPGDEE/Unimontes, que, com muita dedicação, sabedoria, simplicidade e didática, transmitiram seus ensinamentos e contribuíram de maneira relevante para meu aperfeiçoamento profissional.

Ao Dr. Carlos Renato Theóphilo, de quem estive muito próxima durante o longo período de produção da presente obra. Meus agradecimentos pela troca de ideias, experiências profissionais e acadêmicas, por sua orientação precisa e objetiva e por toda paciência diante das minhas limitações.

A minha banca examinadora de qualificação e defesa, Prof. Dr. Márcio Luiz Borinelli e Prof. M.e Igor Veloso Colares Batista, que disponibilizaram tempo para contribuir com seus apontamentos e direcionamento, com muito zelo e profissionalismo.

A todos os colaboradores e amigos da Aggape Soluções Empresariais, que contribuíram e muito comigo durante minhas extensas ausências, principalmente Regina Gomes e Josiene Moura, que não deixaram a peteca cair, obrigada meninas. A Edenilson Durães, pela preocupação e disponibilidade em me ajudar. À Rosana Aparecida, por cuidar de tudo tão bem nas minhas ausências.

Aos meus colegas do Departamento de Ciências Contábeis da Unimontes e das Faculdades Santo Agostinho. Aos colegas do Mestrado, por, durante esse período, dividirem comigo vários momentos de alegrias, desânimo, entusiasmo, encontros e pela confiança em representá-los no colegiado do curso. Enfim, por tudo que passamos juntos.

Às revisoras deste trabalho, Rafaela Vilarinho e Lukelly Fernanda.

*“Quanto mais aumenta nosso conhecimento,
mais evidente fica nossa ignorância”.*

(John F. Kennedy)

RESUMO

Os artefatos de Contabilidade Gerencial contribuem com as organizações, propiciando a consolidação de suas atividades comuns, otimizando recursos, integrando tecnologias, processos, pessoas e, sobretudo, gerando valor ao acionista. Este trabalho teve como objetivo analisar os artefatos de Contabilidade Gerencial em situações práticas das organizações, suas motivações, dificuldades e resultados reportados nos artigos que empregaram a estratégia de pesquisa de estudo de caso, publicados em periódicos científicos nacionais. Para atingir o objetivo proposto, adotou-se a estratégia de pesquisa documental. A amostra é composta de artigos de estratos superiores do Qualis Periódicos, dos repositórios Scielo® e Spell®, que versam sobre artefatos de Contabilidade Gerencial e utilizam, como estratégia de pesquisa, o estudo de caso. Para análise dos dados, foram utilizadas a análise documental e a análise de conteúdo. Constatou-se, no período de 2006 a 2017, uma média de 2,75 artigos por ano. O estrato com maior número de artigos foi o B1. A Região Sudeste concentrou o maior número de entidades objetos de estudos; o setor econômico que se destacou foi o de serviços e outros; e, como natureza jurídica preponderante, as entidades com finalidade lucrativa. Os resultados da pesquisa evidenciam que há uma pluralidade de artefatos utilizados e os mais frequentes nos artigos analisados são *Enterprise Resource Planning* e Sistema de Informação Gerencial (ERP/SIG), seguidos do Custeio Baseado em Atividade (ABC) e do *Balanced Scorecard* (BSC). A motivação predominante dos estudos foi a busca de melhoria das informações para tomada de decisão. As dificuldades mais frequentes: a falta de informações para implantação dos artefatos, a resistência e a falta de capacidade técnica dos membros da organização. A melhoria da qualidade das informações para tomada de decisão foi o resultado mais evidenciado nos estudos amostrados. Conclui-se com a constatação de que a busca de conhecimento sobre as motivações, dificuldades e resultados envolvidos na implantação de artefatos é bastante relevante e que análises como a desenvolvida neste estudo têm grande potencial de contribuição para a realidade prática das empresas e para o conhecimento acadêmico gerado sobre o tema.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Artefatos. Estudos de Caso.

ABSTRACT

Management Accounting artifacts contribute to organizations, by enabling the consolidation of their common activities, optimizing resources, integrating technologies, processes, people and, above all, generating shareholder value. This paper aimed to analyze the management of the accounting artifacts in practical situations of organizations, their motivations, difficulties, and results reported in the articles that employed the case study research strategy, published in national scientific journals. To achieve the proposed objective, the documentary research strategy was adopted. The sample is composed of articles from higher Qualis Periodic strata, from the Scielo® and Spell® repositories, which deal with Management Accounting artifacts and use the case study as a research strategy. For data analysis, documental and content analysis methods were used. From 2006 to 2017, an average of 2.75 articles per year was found. The stratum with the largest number of articles was B1. The Southeast Region concentrated the largest number of entities of study objects; The economic sector that stood out was "services and others"; and, as a preponderant legal nature, for-profit entities. The research results show that there are a plurality of artifacts used and the most frequent in the analyzed articles is the Enterprise Resource Planning and Management Information System (ERP/GIS), followed by the Activity Based Costing (ABC) and the Balanced Scorecard (BSC). The predominant motivation of the studies was the search for better information for decision making. The most frequent difficulties: lack of information for implantation of artifacts, resistance and lack of technical capacity of members of the organization. Improving the quality of information for decision making was the most evident result in the sampled studies. It is concluded that the search for knowledge about the motivations, difficulties and results involved in the implementation of artifacts is very relevant and that analyzes such as the one developed in this study have great potential to contribute to the practical reality of companies and to knowledge. Academic background on the topic.

Keywords: Management Accounting. Artifacts Case studies.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Estrutura geral da dissertação.....	19
Quadro 1 – Artefatos de Contabilidade Gerencial e Controladoria.....	25
Quadro 2 – Funções da informação gerencial	40
Quadro 3 – Categorias e subcategorias de análise.....	58
Quadro 4 – Perfil predominante do Grupo ‘Métodos e sistemas de custeio’	70
Quadro 5 – Motivação, dificuldade e resultado predominantes do Grupo ‘Métodos e sistemas de custeio’	73
Quadro 6 – Perfil predominante no Grupo ‘Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho’	77
Quadro 7 – Motivação, dificuldades e resultados predominantes de ‘Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho’	82
Quadro 8 – Perfil predominante no Grupo ‘Filosofias e modelos de gestão’	85
Quadro 9 – Motivação, Dificuldade e resultado predominantes de ‘Filosofias e Modelos de Gestão’	90
Quadro 10 – Motivações para implantação dos artefatos da amostra	94
Quadro 11 – Dificuldades na implantação dos artefatos relatadas nos estudos	98
Quadro 12 – Resultados relatados nos estudos amostrados – Categoria Pessoal.....	103
Quadro 13 – Resultados relatados nos estudos amostrados – Categoria Processos	105
Quadro 14 – Resultados relatados nos estudos amostrados – Categoria Estratégia.....	107
Quadro 15 – Resultados relatados nos estudos amostrados – Categoria Desempenho	109
Quadro 16 – Resultados relatados nos estudos amostrados – Categoria Controle.....	112
Gráfico 1 – Portfólio dos artigos da pesquisa.....	55
Gráfico 2 – Distribuição dos artigos amostrados, por ano de publicação, no período analisado	62
Gráfico 3 – Artefatos de Contabilidade Gerencial tratados nos artigos da amostra analisada ..	67

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Distribuição dos artigos amostrados conforme estrato Qualis Periódicos, periódico e ano de publicação.....	63
Tabela 2 – Localização geográfica e setor econômico das empresas da amostra	65
Tabela 3 – Porte e natureza jurídica das empresas da amostra.....	66
Tabela 4 – Classificação dos artefatos de Contabilidade Gerencial dos artigos da amostra conforme ‘Métodos, sistemas e filosofias de gestão’	68

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades
ABES	Associação Brasileira de Empresas de <i>Software</i>
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
Capes	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CRM	Gerenciamento do relacionamento com o cliente
CSC	Centro de Serviços Compartilhados
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
FI	Fator de Impacto
GpR	Gestão para Resultado
IMA	<i>Institute of Management Accountants</i>
JCR	<i>Journal Citations Report</i>
MAR	<i>Management Accounting Research</i>
MBO	<i>Management by Objectives</i>
MBR	<i>Management by Results</i>
PMS	<i>Performance Measurement Systems</i>
QRM	<i>Quick Response Manufacturing</i>
RKW	<i>Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit</i>
RFB	Receita Federal do Brasil
RM	<i>Revenue Managment</i>
SCG	Sistema de Controle Gerencial
SGQ	Gestão da Qualidade Total
SIG	Sistema de Informação Gerencial
TOC	Teoria das Restrições
TQM	Gestão da Qualidade Total

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1 Contabilidade Gerencial: conceitos	21
2.2 Artefatos de Contabilidade Gerencial	22
2.2.1 ‘Métodos e Sistemas de custeio’	26
2.2.1.1 <i>Custeio por absorção</i>	27
2.2.1.2 <i>Custeio variável</i>	28
2.2.1.3 <i>Custeio integral</i>	29
2.2.1.4 <i>Custeio baseado em atividades (ABC)</i>	30
2.2.2.1 <i>Avaliação de desempenho</i>	32
2.2.2.2 <i>Benchmarking</i>	33
2.2.2.3 <i>Enterprise resource planning (ERP)</i>	34
2.2.2.4 <i>Fluxo de caixa</i>	34
2.2.2.5 <i>Lean office</i>	35
2.2.2.6 <i>Mapa de processos</i>	35
2.2.2.7 <i>Margem de contribuição</i>	36
2.2.2.8 <i>Revenue managment (RM)</i>	37
2.2.2.9 <i>Sistema de controle gerencial (SCG)</i>	38
2.2.2.10 <i>Sistema de informação gerencial (SIG)</i>	39
2.2.2.11 <i>Sistemas de avaliação de desempenho</i>	41
2.2.3 <i>Filosofias e modelos de gestão</i>	41
2.2.3.1 <i>Balanced scorecard (BSC)</i>	43
2.2.3.2 <i>Cadeia de valor</i>	44
2.2.3.3 <i>Centro de serviços compartilhados (CSC)</i>	45
2.2.3.4 <i>Gerenciamento do relacionamento com o cliente (CRM)</i>	46
2.2.3.5 <i>Gestão para resultado (GpR)</i>	47
2.2.3.6 <i>Orçamento</i>	48
2.2.3.7 <i>Planejamento estratégico</i>	49
2.2. 3.8 <i>Quick response manufacturing (QRM)</i>	50
2.2.3.9 <i>Gestão da qualidade total (TQM)</i>	51
2.2.3.10 <i>Teoria das restrições (TOC)</i>	51

3 TRAJETÓRIA METODOLÓGICA	53
3.1 Classificação do estudo.....	53
3.2 População e amostra da pesquisa.....	54
3.3 Procedimento de análise de dados.....	57
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	61
4.1 Aspectos gerais dos artigos pesquisados.....	61
4.1.1 Distribuição dos artigos no período analisado.....	61
4.1.2 Classificação dos artigos por estrato Qualis Periódicos, periódico e ano de publicação	62
4.1.3 Localização geográfica e setor econômico das empresas objeto dos estudos de caso	64
4.1.4 Porte e natureza jurídica das empresas pesquisadas	65
4.1.5 Artefatos de Contabilidade Gerencial da amostra pesquisada.....	66
4.2 Artefatos de Contabilidade Gerencial: análise qualitativa dos dados.....	69
4.2.1 ‘Métodos e sistemas de custeio’	69
4.2.1.1 <i>Motivações para implantação</i>	70
4.2.1.2 <i>Dificuldades identificadas</i>	71
4.2.1.3 <i>Resultados identificados</i>	72
4.2.1.4 <i>Motivação, dificuldade e resultado predominantes</i>	73
4.2.1.5 <i>Custeio Baseado em Atividade – ABC</i>	74
4.2.2 ‘Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho’	76
4.2.2.1 <i>Motivações para implantação</i>	78
4.2.2.2 <i>Dificuldades identificadas</i>	79
4.2.2.3 <i>Resultados identificados</i>	80
4.2.2.4 <i>Motivação, dificuldades e resultados</i>	81
4.2.2.5 <i>ERP/SIG – Sistemas de gestão</i>	83
4.2.3 Filosofias e Modelos de gestão.....	84
4.2.3.1 <i>Motivações para implantação</i>	86
4.2.3.2 <i>Dificuldades identificadas</i>	87
4.2.3.3 <i>Resultados identificados</i>	89
4.2.3.4 <i>Motivação, dificuldade e resultado</i>	90
4.2.3.5 <i>Balanced Scorecard (BSC)</i>	91
4.3 Motivações, dificuldades e resultados predominantes dos artefatos estudados segregados por grupo	93
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	114
REFERÊNCIAS	117

1 INTRODUÇÃO

Muitas são as variáveis que interferem na dinâmica dos negócios, tais como crescimento e declínio econômico, avanços tecnológicos, alterações de mercado, novas políticas econômicas, mudanças culturais, alterações nos perfis dos clientes, entre outros. Dada a complexidade da tomada de decisão nos negócios, a demanda por informações e o uso sistemático da Contabilidade (LI, 1977) são cada vez maiores e imprescindíveis para a sobrevivência e para a competitividade das organizações.

Com a evolução dos negócios, os gestores cada vez mais necessitam de informações adequadas, pertinentes e atuais, e a Contabilidade Gerencial está relacionada ao fornecimento de elementos que buscam contribuir para o processo decisório nas entidades. A informação gerencial ampliou-se por meio de fontes informacionais, que abrangem dados qualitativos e quantitativos, voltados a produzir informações para controle e tomada de decisão por parte de funcionários, gestores e executivos, levando-os a aprimorar os processos e as performances de suas organizações (ATKINSON *et al.*, 2000).

As organizações também exigem que as informações sejam relevantes para a tomada de decisão. Nesse sentido, a Contabilidade Gerencial, ao efetuar uma interface com a Contabilidade Financeira, que é mais voltada para os usuários externos, extrai dados para suprir os gestores de informações suficientes para tomada de decisão com foco na estratégia, cumprindo, assim, um importante papel dentro das organizações (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2001).

De acordo com Atkinson *et al.* (2000, p. 37), “medidas da condição econômica da empresa, como as de custos e lucratividade dos produtos, dos serviços, dos clientes e das atividades, são obtidas dos sistemas de Contabilidade Gerencial”. A informação gerencial não se restringe à organização de modo geral, mas a cada unidade em específico, para que se possa conhecer o desempenho individual e relacionar a estratégia individual de cada unidade operacional com a estratégia da organização. A informação contábil gerencial é um meio para todos da organização receberem *feedback* de seu desempenho e, diante dos resultados, tomarem as medidas corretivas e buscarem melhorar continuamente.

Sistemas de informação gerencial excelentes, por si só, não garantem o sucesso das atividades, mas seu mau funcionamento pode levar a sérias dificuldades, inviabilizando os esforços das pessoas em tornar as organizações competitivas, ao passo que, se bem utilizados,

podem criar valor, fornecendo informações tempestivas e precisas sobre as operações, contribuindo para o sucesso das organizações contemporâneas (ATKINSON *et al.*, 2000; GARRISON; NOREEN, 2001).

Com o propósito de cumprir seu papel, a Contabilidade Gerencial utiliza-se de várias práticas, que são referenciadas na literatura por diversos termos, como: ferramentas, instrumentos, artefatos, metodologias etc. Neste estudo, será adotado o termo *artefatos*, seguindo a tendência da literatura mais recente de Contabilidade Gerencial. Como aponta Scott (2007, *apud* FREZATTI *et al.*, 2009, p. 81), artefatos “são os transmissores de valores institucionais, produtos de ações humanas, e podem ser exemplificados por *hardwares*, *softwares*, tecnologias ou ideias”.

A utilização da Contabilidade Gerencial para a gestão dos negócios é muito importante, pois as informações geradas subsidiam os gestores no planejamento, no controle e na tomada de decisão. O aumento da competição global faz com que as empresas busquem métodos gerenciais que possibilitem que elas se mantenham no mercado competitivo de forma que se coloquem à frente das demais, a partir de práticas que dinamizem as atividades, que utilizem os recursos de forma eficiente e ofereçam produtos e serviços de qualidade.

A importância da Contabilidade Gerencial no contexto organizacional se dá na medida em que essa disponibiliza informações que contribuem para a administração dos negócios, subsidiando a organização para que tenha vantagem competitiva e crescimento sustentável, por meio do uso de práticas gerenciais pertinentes. Tais práticas gerenciais podem contribuir também com o aumento da eficiência e da eficácia de todas as funções de gestão empresarial, auxiliando nas tomadas de decisão, oferecendo dados para a formação da estratégia das organizações, contribuindo com a previsão dos controles financeiros, ajudando a evitar excessos e desperdícios, auxiliando no controle do custo de produção e oportunizando alternativas de redução de custos e despesas (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2001). Ademais, com o conhecimento de todas as informações, é possível uma melhor utilização dos recursos. A criação de indicadores internos e externos contribui para a comunicação entre todos os níveis da organização e possibilita rever suas estratégias ao efetuar seu controle.

Conhecer a realidade das organizações, ao se desenvolver pesquisas contábeis, é o esforço que pesquisadores têm feito no sentido de aproximar a teoria e a prática das organizações, pois muitas são as mudanças que vêm ocorrendo, entre elas: mudanças de práticas contábeis, novos modelos de gestão, alterações a partir de processos de fusões, sofisticação de sistemas, formas de atuação dos órgãos reguladores, além da internacionalização da

Contabilidade. Tudo isso oportuniza a realização de trabalhos que empregam a estratégia de pesquisa de estudo de caso nas investigações em Contabilidade (LIMA *et al.*, 2012).

De acordo com Yin (2005), a relevância dos estudos de caso se dá na medida em que consistem em estudos contemporâneos, que investigam fenômenos dentro do seu contexto real, tratando de problemas complexos, o que não é suportado pelas estratégias de pesquisa de levantamento (*survey*) e experimentos.

Malmi (2016) reuniu, em seu artigo, pesquisas publicadas entre os anos de 1990 e 2014 em revistas internacionais de Contabilidade na ocasião do evento do 25º aniversário da revista *Management Accounting Research* (MAR). Ficou evidenciado que, após o lançamento do livro *Relevance Lost*, na década de 80, e em decorrência de apelo feito aos pesquisadores para que investigassem as práticas nas organizações, uma gama de estudos passou a demonstrar essas realidades. O levantamento dessas publicações constata a presença de muitos estudos de casos e as conclusões destacam sua contribuição para o entendimento da prática da Contabilidade Gerencial, e o detalhamento desses estudos fornece exemplos de boas práticas para outras organizações.

Bromwich e Scapens (2016) recomendam uma revisão de estudos de casos com a intenção de se acumular conhecimentos sobre pontos e problemas específicos, tratados nos estudos da pesquisa-prática. É um desafio, para os pesquisadores, construir uma base de conhecimentos que possa fazer a diferença na prática. Os autores acrescentam, ainda, que a teoria pode refletir o conhecimento das práticas atuais das organizações e que os estudos de caso podem fornecer esse conhecimento prático.

Os trabalhos que utilizam a estratégia de pesquisa de estudo de caso são uma fonte rica de resultados sobre diversas realidades estudadas. Dada sua natureza, contudo, são trabalhos tópicos, de resultados isolados, e que, para permitirem uma visão abrangente, carecem de serem reunidos e analisados em conjunto. Daí o interesse desta dissertação em desenvolver um trabalho que visa reunir diversos estudos de caso e analisar seus resultados de forma agregada, de maneira a se obter um diagnóstico da aplicação da Contabilidade Gerencial, por meio do emprego de seus artefatos, e dos resultados relatados.

O intuito de mapear e conhecer os resultados encontrados em estudos de casos, por meio de uma perspectiva de obtenção de conhecimento sobre os artefatos mais utilizados na *práxis* das organizações e sobre os resultados dessas práticas, é que conduziu a pergunta norteadora deste estudo: Quais os artefatos de Contabilidade Gerencial utilizados e as motivações, as dificuldades e os resultados de sua implantação em situações práticas, como relatados em

artigos publicados em periódicos científicos nacionais que empregaram a estratégia de pesquisa de estudo de caso?

O objetivo geral definido foi o de analisar os artefatos de Contabilidade Gerencial em situações práticas das organizações, as motivações, as dificuldades e os resultados reportados nos artigos que empregaram a estratégia de pesquisa de estudo de caso, publicados em periódicos científicos nacionais.

Para melhor desenvolver o tema em estudo, são propostos os seguintes objetivos específicos:

- a) Realizar um levantamento dos estudos de caso sobre artefatos em Contabilidade Gerencial publicados em periódicos científicos nacionais que utilizaram a estratégia de pesquisa de estudo de caso;
- b) Evidenciar características gerais sobre as publicações desses artigos;
- c) Identificar o perfil dos artefatos utilizados pelas organizações objetos dos estudos amostrados;
- d) Identificar principais motivações, dificuldades e resultados encontrados na implantação desses artefatos.

Definição dos termos da pesquisa

Para a realização deste estudo, faz-se necessária a definição de conceitos que servem como referência para as discussões que se seguem. As definições conceituais que sustentam este estudo são as seguintes:

a) **Contabilidade Gerencial:** área do conhecimento em Contabilidade relacionada ao fornecimento de elementos que buscam contribuir para o processo decisório nas organizações. A informação gerencial abrange dados qualitativos e quantitativos, voltados à produção de informações para controle e tomada de decisão por parte de funcionários, gestores e executivos, levando-os a aprimorar os processos e as performances de suas organizações (ATKINSON *et al.*, 2000);

b) **Artefatos de Contabilidade Gerencial:** será empregado neste estudo como significado de um conjunto de instrumentos, ferramentas, atividades, *hardwares*, *softwares*,

tecnologias, métodos, filosofias, modelos de gestão, todos utilizados pelas empresas com a interação humana e que deem suporte aos gestores para tomada de decisão;

c) Por **resultados**, a presente pesquisa considera os achados dos estudos empíricos, que tiveram como base os objetivos pretendidos, sendo as respostas encontradas na aplicação dos artefatos nos estudos de casos amostrados.

A discussão do tema proposto tem sido objeto de interesse de pesquisadores tanto no âmbito nacional como no internacional. Alguns estudos internacionais buscam analisar como os artefatos de Contabilidade Gerencial têm sido aplicados nas organizações, entre eles, Shields (1998) analisou as práticas contábeis gerenciais na Europa, sob a perspectiva dos estados; Haldma e Lääts (2002) investigaram práticas de contabilidade gerencial das empresas de manufatura da Estônia; Cuganesan, Dunford e Palmer (2012) examinaram o papel da Contabilidade Gerencial Estratégica e das práticas de estratégia em uma agência do setor público; Pavlatos e Kostakis (2015) estudaram as práticas contábeis gerenciais em empresas da Grécia antes e durante a crise econômica daquele país; e Messner (2016) abordou a importância da indústria e a adaptação das práticas de Contabilidade Gerencial ao contexto industrial.

Os estudos sobre artefatos de Contabilidade Gerencial desenvolvidos por pesquisadores no Brasil têm se intensificado em virtude da necessidade de se obter conhecimento sobre as práticas gerenciais e sua aplicação nas organizações, como os artefatos utilizados em controladoria enquanto instrumento para se operacionalizar as funções aplicadas às organizações (BORINELLI, 2006); o uso de artefatos no consórcio e suas consorciadas, classificados como artefatos modernos de Contabilidade e a sua utilização para tomada de decisão pelo gestores (SOARES, 2010); a relação de utilização de artefatos modernos de Contabilidade Gerencial entre as 500 empresas destacadas no Caderno Melhores e Maiores Exame, empresas indicadas ao Prêmio ANAFAC-FIPECAFI-SERASA e ao Troféu Transparência (GUERREIRO; CORNACHIONE JUNIOR; SOUTES, 2011); as ferramentas modernas de Contabilidade Gerencial e a associação com possível desempenho financeiro (TEIXEIRA *et al.*, 2011); a relação entre os atributos de Contabilidade Gerencial e o desenvolvimento de 125 empresas brasileiras (FREZATTI *et al.*, 2012); as ferramentas gerenciais impactando no resultado das cooperativas do agronegócio (ISIDORO *et al.*, 2012); a relação entre a utilização de artefatos tradicionais e modernos de Contabilidade Gerencial e o desempenho das empresas (HEIZEN; MARQUES; JUNIOR, 2016); e o emprego de artefatos de acordo com as características contingenciais, analisadas em organizações sem fins lucrativos de Florianópolis, Santa Catarina, por meio de multicasos (GODOY, RAUPP, 2017), que

corroboram o entendimento de que as empresas vêm utilizando artefatos de Contabilidade Gerencial para condução prática da gestão dos negócios.

Cabe ressaltar que, após a leitura de diversos artigos na área tanto em estudos internacionais como nacionais, não se encontrou nenhum trabalho com o enfoque desta pesquisa, que é um levantamento em artigos que utilizaram a estratégia de pesquisa estudo de caso, desenvolvendo uma compilação de motivações, dificuldades e resultados, obtidos na aplicação de Artefato de Contabilidade Gerencial. Os trabalhos encontrados apresentaram como resultados de pesquisas levantamento, aspectos gerais sobre os artefatos de Contabilidade Gerencial, diferente do que se busca com a reunião desses estudos de casos, que é de apresentar resultados aprofundados sobre as práticas de Artefatos de Contabilidade Gerencial.

As aplicações da Contabilidade Gerencial são eminentemente práticas e evoluem na medida da evolução dos negócios, adaptando-se ao contexto externo e interno. Havendo uma convergência em sua utilização nas organizações, uma adaptação a vários tipos de negócios, percebe-se uma maior utilização em momentos de dificuldades e de forma estratégica por todos os setores.

Assim, o interesse pelo tema deste estudo se deu após o contato com a literatura da área e após se perceber a necessidade de aprofundamento e de conhecimento da realidade da aplicação de artefatos de Contabilidade Gerencial e de seus resultados nas práticas levantadas em diversos estudos de casos já desenvolvidos e publicados por outros pesquisadores.

Nessa perspectiva, as contribuições esperadas com este estudo residem na análise conjunta dos resultados que os estudos revelam, buscando-se visualizar o que vem sendo bem-sucedido em termos de aplicação prática e verificar como os artefatos utilizados, segundo relatam os estudos, têm contribuído para melhorar o desempenho das organizações. Assim, conhecer quais artefatos vêm sendo aplicados na prática contribuirá para entidades que ainda não os utilizam e têm interesse em implantá-los a terem conhecimento das experiências práticas de seu emprego.

Se a teoria é a base para a aplicação prática, o inverso também ocorre. Daí, reunir o que se percebe na realidade das empresas e associar tal realidade a uma teoria pode contribuir para novas percepções em termos teóricos. Além disso, os resultados, ao serem confrontados com a prática, darão aos gestores das organizações condição de perceber de que forma está ocorrendo a aplicação prática de propostas teóricas e perceber o que a prática revela e que não foi contemplado em termos de teoria.

Primeiro é importante considerar a contribuição no âmbito do embasamento conceitual sobre Artefatos e Artefatos de Contabilidade Gerencial, pois até então, nos estudos consultados para desenvolvimento desta pesquisa, o que se apresenta é tão somente a definição dos termos, sem uma contextualização teórica, o que foi desenvolvido neste estudo.

Outra contribuição se refere à metodologia de pesquisa adotada, que poderá ser replicada em outras propostas de pesquisas, pois, ao fazer um levantamento de estudos de casos sobre Artefatos de Contabilidade Gerencial, desenvolveu-se uma sistemática de análise própria, passível de ser estendida a outros estudos.

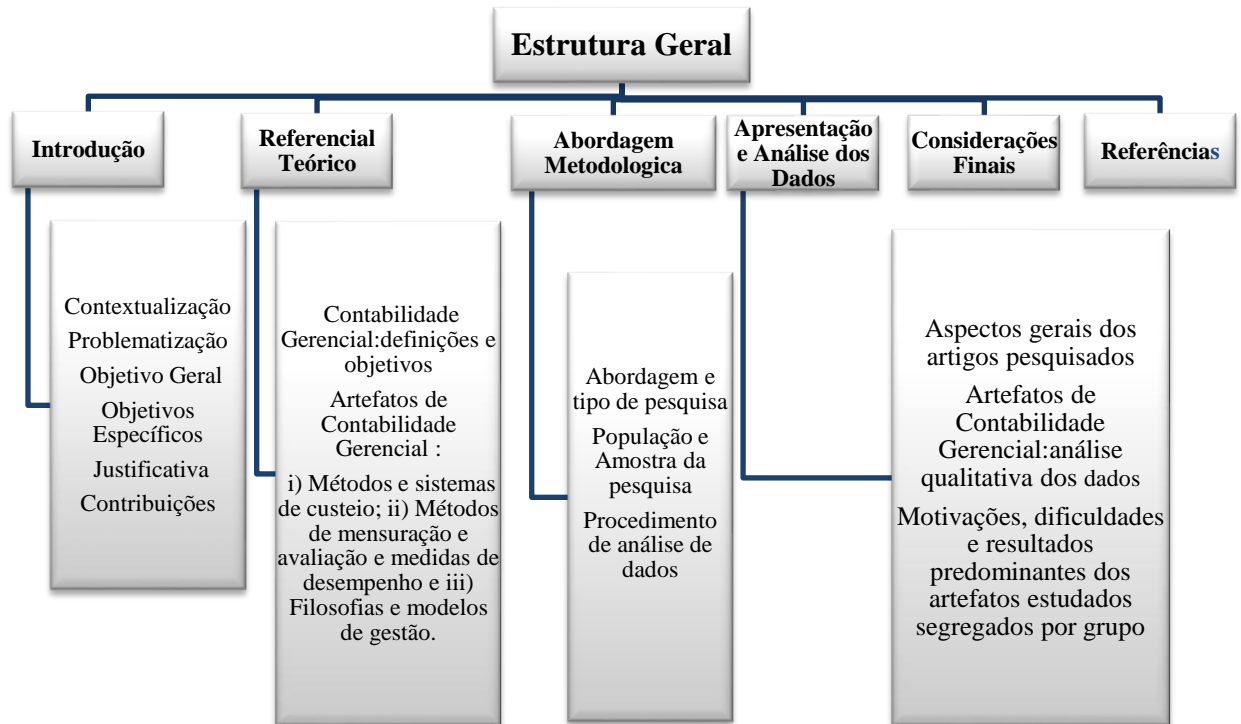
No aspecto prático, os resultados apontados nesta pesquisa poderão ser suporte tanto para consultores quanto para organizações que pretendem implantar artefatos estudados, pois o trabalho provê um material que resume motivações, dificuldades e resultados encontrados no estudos analisados e, com isso, subsidia a identificação dos artefatos que melhor podem atender necessidades específicas, apontando também o que poderá ser minimizado em termos de problemas em sua adoção.

Na perspectiva de um programa de mestrado profissional, pode-se, a partir dos dados dessa pesquisa, reunir informações para elaboração de um ‘manual’, que poderá servir de suporte para orientar os gestores e consultores de empresas sobre a aplicação prática dos Artefatos de Contabilidade Gerencial.

Estrutura da dissertação

A Figura 1 evidencia como está estruturado este trabalho.

Figura 1 – Estrutura geral da dissertação



Fonte: Elaborada pela autora.

O presente trabalho foi estruturado da seguinte forma:

Introdução: compreende contextualização do tema, problematização, objetivos geral e específicos, justificativas, contribuições esperadas e estrutura do trabalho.

Capítulo II – Referencial Teórico: são apresentados os conceitos e as definições de Contabilidade Gerencial e Artefatos de Contabilidade Gerencial, sendo esses apresentados de forma segregada por: ‘Métodos e sistemas de custeio’, ‘Filosofias e modelos de gestão’ e ‘Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho’. Buscou-se abordar de forma sintética os artefatos encontrados na pesquisa.

Capítulo III – Abordagem Metodológica: são tratados aspectos metodológicos deste trabalho, como o tipo de pesquisa, a população, a amostra e os procedimentos de coleta e análise dos dados.

Capítulo IV – Apresentação e análise dos dados: procede-se a uma descrição geral dos artigos pesquisados, como período de publicação, classificação dos artigos por estrato Qualis Periódicos, periódico e ano de publicação, seguido da identificação da localização geográfica, porte e natureza jurídica das organizações em que foram desenvolvidos os estudos de casos.

Posteriormente, são analisados os artefatos por motivação para sua implantação, dificuldades encontradas e resultados da aplicação no ambiente empresarial.

Por fim, são apresentadas considerações finais a respeito dos resultados apurados e sugestões para novas pesquisas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O presente capítulo tem o intuito de evidenciar os conhecimentos sobre os temas da Contabilidade Gerencial e dos seus artefatos, visando fundamentar a pesquisa empírica desta dissertação.

Neste tópico, são tratadas as definições e os objetivos da Contabilidade Gerencial e a diferença entre essa e a Contabilidade Financeira, além do conceito de artefatos, objetos dos estudos de casos selecionados para análise neste trabalho.

Ao longo da sessão que trata sobre artefatos de Contabilidade Gerencial, é trazida, de forma mais resumida, uma discussão sobre eles, conceituando-os e caracterizando-os.

2.1 Contabilidade Gerencial: conceitos

Diversos estudos e pesquisas vêm sendo desenvolvidos sobre Contabilidade Gerencial, seus conceitos, seu campo de aplicação e suas contribuições para os negócios. Diante de cenários complexos como o empresarial, as informações fornecidas pela Contabilidade Gerencial visam a melhoria da competitividade das organizações.

Li (1977) enfatiza as contribuições da Contabilidade para a gerência da empresa, abordando a interação entre a Contabilidade e a gestão, e a necessidade daquela de se adaptar às várias necessidades da organização, visando o planejamento e o controle. Em sua obra, o autor não utilizou o termo Contabilidade Gerencial, empregando o termo Contabilidade para se referir ao suporte para a administração.

O Instituto de Contadores Gerenciais (*Institute of Management Accountants – IMA*), em 1981, enfatizou que a Contabilidade Gerencial é um processo que consiste em identificar, mensurar, analisar, preparar, unir informações para interpretar e comunicar aos gestores, de forma que possam ser utilizadas para planejar, avaliar e controlar, permitindo que os responsáveis utilizem tais dados de forma adequada, otimizando os recursos disponíveis (IMA, 2008). Com a evolução da economia e das empresas, o conceito do IMA extrapola a discussão de Li (1977).

Hornigren (1985), em sua abordagem, sintetiza a ideia de Contabilidade Gerencial ressaltando a confecção de relatórios para usuários internos, para os tomadores de decisão da organização. Em sua perspectiva, a Contabilidade Gerencial é denominada Contabilidade Administrativa, que, para ele, seria melhor definida como Contabilidade Interna. O elemento custo-benefício é utilizado, destacando-se a ideia de que sejam tomadas as melhores decisões com base em informações que observem a relação custo-benefício.

Corroborando o conceito atribuído pelo IMA, Atkinson *et al.* (2000) entendem que a Contabilidade Gerencial é o processo de se identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas. E acrescenta ainda que a Contabilidade Gerencial deve fornecer informações econômicas aos usuários, como operadores/funcionários, gestores intermediários e executivos seniores.

Na visão de Garrison e Noreen (2001), o conceito de Contabilidade é ampliado: a Contabilidade Gerencial ajuda os gestores a cumprirem seus objetivos, ressaltando aspectos de motivação não abordados nos conceitos antes expostos.

A Contabilidade Gerencial, ao longo do desenvolvimento dos negócios, passou também por mudanças, visto que a dinâmica empresarial se altera. Impulsionado pelas mudanças mercadológicas, esse avanço tem se materializado na forma de processos que buscam resultar em informações úteis para tomada de decisão.

Iudícibus (2009) indica que a Contabilidade Gerencial tem como alvo a administração da empresa, informações que sejam suficientes, e se comunica efetivamente com o modelo decisório das mesmas. Assim, sendo um ramo tão importante para a gestão dos negócios, não é difícil entender como diversas abordagens e conceitos são atribuídos à Contabilidade Gerencial ao longo de sua evolução.

2.2 Artefatos de Contabilidade Gerencial

No sentido ontológico, artefatos são objetos de categorias distintas, independentemente do que os compõem, existem por si sós. Os atributos fundamentais que os caracterizam são independentes, como as de moléculas de H₂O. Um artefato, no sentido ontológico, apresenta-se em sua categoria natural. Quando ocorre modificação do seu estado original, em razão de uma história funcional, passa a ser denominado de categorias copiadas. Artefato é nada mais

que algo simples, uma forma genuína, portanto, ao interagir com a cultura, com convenções ou costumes, surge uma nova categoria de artefato (CRAWFORD, 2007). Dessa forma, artefato é entendido como a forma que se apresenta na realidade e o que se considera possível saber sobre essa mesma realidade (SLAVOV, 2013).

Petroski (2007), em seu livro ‘A Evolução das Coisas Úteis’, discute a forma como as coisas foram criadas, ilustrando a discussão com a história da criação do garfo. Ao utilizar esse exemplo, destaca que as coisas existem, como um utensílio específico para alimentação, a partir do seu uso. A evolução dos utensílios, por exemplo, acontece a partir de falhas reais e imaginárias e com o *design* se aprimoram, com a tecnologia os objetos passam a ter a forma que conhecemos.

Os artefatos são produtos de invenções humanas. Imaginar como as coisas têm determinada aparência levou-se ao argumento de que “a forma é determinada pela função”, como princípio mestre para a compreensão de como os artefatos chegaram à sua aparência atual (PETROSKI, 2007, p. 30). Por conta da função, os inovadores alteram sua forma através do *design*, da tecnologia e da cultura com as quais os artefatos interagem, o que faz com que as coisas passem a apresentar um formato que atenda às necessidades humanas. O exemplo do garfo e de sua aparência e funcionalidade parte do princípio fundamental de que os artefatos passaram por processos e transformações para chegarem à sua aparência e funcionalidade atual e isso acontece com todas as coisas. A ideia fundamental a ser considerada para que se chegue a forma de um artefato é a sua evolução, uma vez que os artefatos se transformam em resposta às suas deficiências reais e imaginadas e à sua incapacidade de funcionar de forma adequada.

A partir do seu conceito ontológico e de sua utilização, os artefatos podem ser categorizados como qualquer coisa, objeto, ferramenta, instrumentos e outras denominações, conforme as inovações que surgem com a evolução humana.

Dessa forma, o termo artefato é utilizado no contexto das organizações com um propósito específico, a partir das necessidades empresariais, interagindo com o ambiente e sendo influenciado por ele, aplicando a tecnologia para se tornar útil e significativo, assim, surge a partir de necessidades informacionais e de adaptabilidade diante da evolução dos negócios.

Schein, um dos precursores do modelo de cultura organizacional, preconizou que essa pode ser apreendida em vários níveis: artefatos, valores compartilhados e pressupostos; sendo os artefatos apresentados no sentido de tangibilidade, ou seja, coisas concretas visíveis na organização, como produtos, serviços, tecnologias, arquiteturas e outros (MOTTA; CALDAS,

2007). Nesse sentido, considera-se esse entendimento e toma-se como base Scott (2007, *apud* FREZATTI *et al.*, 2009, p. 81), quando menciona que artefatos “são os transmissores de valores institucionais, produtos de ações humanas, e podem ser exemplificados por *hardwares*, *softwares*, tecnologias ou ideias”.

De forma consoante, segundo Frezatti (2006), são várias as contribuições que a Contabilidade Gerencial proporciona para as entidades, entre elas, a utilização de artefatos que podem ser designados como ferramentas, conceitos, sistemas e métodos.

Segundo Borinelli (2006), a Contabilidade Gerencial e a Controladoria necessitam utilizar, para a sua consecução prática, em especial com relação à mensuração e à evidenciação de eventos econômicos, métodos (“filosofias” de gestão) e instrumentos que têm sido denominados por muitos autores como artefatos.

Dessa forma, tomando-se como base os termos aplicados pelos autores citados, associa-se a utilização do termo artefato neste estudo a um conjunto de instrumentos, ferramentas, atividades, métodos de custeio, métodos de avaliação e mensuração, sistemas de informação, conceitos, filosofias e modelos de gestão, todos utilizados pelas empresas com a interação humana.

Os artefatos considerados nesta pesquisa serão expostos a seguir, no Quadro 1, tomando como base o estudo de Borinelli (2006), que sintetizou os artefatos de Contabilidade Gerencial e de Controladoria a partir da compilação das pesquisas desenvolvidas por Frezatti (2006) e Soutes (2006) sobre artefatos utilizados nas práticas das organizações. Como ressalta Borinelli (2006), a lista não é exaustiva. Assim, para os propósitos deste trabalho, foram excluídos os artefatos que não compõem o escopo deste estudo, bem como foram acrescentados os artefatos encontrados nos artigos que compõem a amostra analisada e que não constam na lista elaborada pelo autor.

Nos seus estudos, Soutes (2006) e Borinelli (2006) segregam os artefatos de Contabilidade Gerencial em três grupos, assim organizados: 1. Métodos e sistemas de custeio; 2. Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho; e 3. Filosofias e modelos de gestão.

O grupo Métodos e sistemas de custeio é composto por artefatos que têm como propósito mensurar custos por meio de métodos e sistemas de custeio e que possibilitem a apuração de custos de produtos e ou serviços. As decisões a serem tomadas nos demais âmbitos da organização dependem do método de custeamento adotado e as informações produzidas para a gestão possibilitam diagnósticos, estratégias e decisões, além dar condição de vislumbrar o

desempenho futuro, oportunizando, assim, a empresa a ter maior êxito (CREPALDI, 2010; MARTINS, 2010).

Os indicadores de Mensuração e avaliação e medidas de desempenho têm, no seu conjunto, artefatos que buscam evidenciar fatores que mensuram, avaliam e medem o desempenho das organizações. Portanto, tornam-se imprescindíveis na busca de melhoria do desempenho da empresa e na obtenção de sucesso, já que esses indicadores podem ser usados como ferramentas a fim de se traçar estratégias em níveis, departamentos e, até mesmo, localidades de uma mesma organização (FREZATTI *et al.*, 2009).

O grupo denominado Filosofias e modelos da gestão pode ser entendido como a maneira como cada organização, com suas particularidades, desenvolve suas atividades empresariais. Retrata o conjunto de elementos, do nível estratégico ao operacional, de que a organização faz uso para se manter sustentável no ambiente em que atua (TACHIZAWA; CRUZ JÚNIOR; ROCHA, 2001).

Quadro 1 – Artefatos de Contabilidade Gerencial e Controladoria

Métodos, Sistemas e Filosofias de Gestão	Artefato	Citado por			Não Citado
		Frezatti (2006)	Soutes (2006)	Borinelli (2006)	
Métodos e Sistemas de Custeio	ABC	X	X	X	
	Custeio Integral			X	
	Custeio por absorção	X	X	X	
	Custeio Variável	X	X	X	
Métodos de Mensuração e Avaliação e Medidas de Desempenho	Avaliação de desempenho				X
	Benchmarking		X	X	
	ERP/SIG				X
	Fluxo de Caixa				X
	<i>Lean Office</i>				X
	Mapa de Processo				X
	Margem de Contribuição				X
	<i>Revenue Management (RM)</i>				X
	SCG				X
Sistema de Avaliação de Desempenho				X	
Filosofias e Modelos de Gestão	BSC	X	X	X	
	Cadeia de Valor			X	
	Centro de serviços Compartilhados				X
	CRM				X
	Gestão para Resultado				X
	Orçamento	X	X	X	
	Planejamento Estratégico	X	X	X	
	Quick Response Manufacturing (QRM)				X
	SGQ				X
TOC		X	X		

Fonte: Adaptado de Borinelli (2006), conforme artefatos encontrados na pesquisa.

Na sequência deste tópico, discute-se sobre cada um dos artefatos listados no Quadro 1, de forma resumida, apresentando seus traços característicos.

2.2.1 'Métodos e Sistemas de custeio'

Os métodos e sistemas de custeio são artefatos de grande importância e fontes objetivas para tomada de decisão. Possuem grande relevância, sendo que sua aplicação depende dos objetivos e das características da empresa. São múltiplos os artefatos que podem ser aplicados em diversas organizações, sejam elas públicas ou privadas e, em diversos segmentos, como comércio, indústria e prestação de serviços. Por isso, o melhor artefato é aquele que contribui de forma efetiva com os objetivos da empresa.

As informações de custos são relevantes e subsidiam vários processos e áreas da empresa, fornecem suporte na apuração do resultado por linha de produto e margem e, ainda, por área de responsabilidade, dentre outras. Desse modo, torna-se possível mapear como os recursos estão sendo consumidos e direcionar as práticas organizacionais para seu uso mais eficiente, possibilitando avaliar seu desempenho. Sendo assim, os sistemas, métodos e maneiras de calcular os custos são essenciais para o gerenciamento dos recursos (FREZATTI *et al.*, 2009).

Identificar o objeto de custos é uma das primeiras etapas para se definir um sistema de sua apuração, pois, para os gestores, é relativamente mais fácil tomar decisões, como precificação, quando há uma apropriação dos custos por produto. Custos apropriados por departamento evidenciam sua eficiência, custos apropriados por clientes possibilitam identificar o ganho por cliente, e, assim, é primordial tomar decisões sobre como apropriar recursos para lhes dar suporte (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004; FREZATTI *et al.*, 2009).

O custo de produto é apurado utilizando-se um método de custeio que permita chegar ao seu custo final de produção. Como existem diferentes visões sobre como se chegar a esse resultado, o método de custeamento é adotado de acordo com o objetivo da empresa, sendo escolhido aquele que seja mais apropriado à necessidade de cada entidade, para que se possa definir qual o mais adequado àquela realidade (POMPERMAYER, 1999).

Com o acirramento da competição, as empresas necessitam dar ainda mais importância ao método de custeio a ser aplicado, pois é com a utilização desse que se consegue visualizar os custos, identificar os “gargalos”, corrigir os desvios e, assim, obtém-se um melhor posicionamento em relação à concorrência, pois, de modo geral, os custos refletem muitos aspectos externos e internos, como a demanda e o preço dos insumos e, internamente, variáveis como estrutura do negócio, comportamento e atitude dos membros da organização, dentre outros (MEGLIORINI, 2007).

O método de custeio é que definirá quais gastos comporão o custo unitário do produto, por isso, o método é muito relevante na fundamentação teórica com relação a custos, pois as decisões a serem tomadas nos demais âmbitos da organização dependem do método de custeamento adotado (DIAS; PADOVEZE, 2009).

Diferentes escolhas são adotadas pelas empresas ao definir o método a ser utilizado. Martins (2010) pondera que nenhum método suprirá suficientemente o gestor de informações, pois o ambiente empresarial é muito complexo e, assim, o método mais adequado é aquele que melhor solucione o problema apresentado em determinada situação, levando os gestores à melhor decisão naquele momento, portanto, diferentes necessidades exigem informações distintas.

Em suma, os métodos de custeio são critérios que a empresa utiliza para apropriação dos custos e existem diferentes tipos: custeio por absorção, custeio integral, custeio variável, custeio ABC e outros, sendo que, neste referencial teórico, serão discutidos aqueles evidenciados na pesquisa.

2.2.1.1 Custeio por absorção

O custeio por absorção é um sistema de custeamento elaborado de acordo com os conceitos básicos da Contabilidade e que apropria aos produtos todos os gastos envolvidos na produção, contemplando todos os custos diretos e indiretos. A alocação dos custos fixos se dá com a adoção de critério de rateio ao objeto de custo. Todos os gastos ocorridos na produção são apropriados aos produtos como: materiais, mão de obra e outros gastos de fabricação. Além disso, o custeio por absorção atende a legislação fiscal brasileira e as normas e procedimentos contábeis (KAPLAN; COOPER, 1998; GARRISON; NOREEN, 2001; MARTINS, 2010).

As etapas para apuração do custo do produto se dão, primeiramente, separando custos de despesas, em seguida fazendo a alocação dos custos diretos aos produtos. Por fim, os custos indiretos são rateados para serem alocados aos produtos. O critério de rateio a ser adotado é feito de acordo o comportamento do custo e é importante que represente de forma mais adequada a relação causal entre o custo e o produto, para se buscar reduzir a subjetividade e arbitrariedade de alguns critérios adotados. Os produtos, depois de prontos e acabados, são transferidos para o estoque e só irá ter refletido o seu resultado no momento da venda (MARTINS, 2010).

Algumas vantagens são apontadas na adoção do sistema de custeio por absorção: é um sistema permitido pela legislação brasileira; pode-se apurar o custo por centro de custo, possibilitando o acompanhamento do desempenho de cada unidade; absorve todos os custos de produção, permitindo a apuração do custo total de cada produto; sua aplicação é menos onerosa para a empresa, além de ser aceito para a preparação de demonstrações contábeis de uso externo e para obtenção de soluções de longo prazo (LEONE, 2000; PADOVEZE, 2010).

Como desvantagens têm-se: a utilização de critério de rateio, que muitas vezes pode ser arbitrário; é sensível ao volume de produção, ora um custo é um, ora outro de acordo com o volume produzido, mesmo tendo os mesmos elementos de custos; não é adequado para tomada de decisão gerencial; sua compulsoriedade por parte do fisco brasileiro pode levar as empresas a adotarem método paralelo para dar suporte à tomada de decisão; além de necessitar de recursos extras para manter dois métodos em funcionamento (MARTINS, 2010).

2.2.1.2 Custeio variável

O Custeio variável surgiu diante de diversas distorções ocorridas na apuração do custo do produto com base no custeio por absorção, por considerar os custos fixos de fabricação no cálculo do custo do produto. O custeio variável considera como custo do produto somente os custos variáveis, os custos fixos são tratados como despesas do período, sendo deduzidos integralmente do resultado no período. Neste método são inventariados somente custos variáveis, os fixos são levados à demonstração do resultado do período como se fossem despesas (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004; MARTINS, 2010).

Sua utilização no âmbito gerencial é vista no auxílio ao processo decisório por parte dos gestores, com foco principalmente na análise da margem de contribuição, que é apurada subtraindo das receitas os custos e despesas variáveis, permitindo análises de custos, volumes e preços, bem como o resultado de cada produto, família ou linha de produto, unidade de negócios e outros que darão suportes informacionais que possibilitam avaliar o desempenho dos gestores (FREZATTI *et al.*, 2009; MARTINS, 2010).

Algumas vantagens são apontadas na utilização do custeio variável, dentre elas: indica a relação custo/volume/lucro, informação relevante para se projetar a lucratividade de cada item produzido na empresa, pois permite conhecer a margem de contribuição ótima, calcular o ponto de equilíbrio econômico, financeiro e contábil. O seu enfoque é gerencial para tomada de decisão, pois gera informações, tais como: qual a linha de produto é mais rentável; qual unidade está apresentando maior resultado; define preços em situações especiais, como capacidade ociosa; permite escolher entre fabricar e produzir. Além disso, pode determinar o nível mínimo de atividade para que negócio torne-se rentável e; possibilita definir o desconto permitido numa negociação com o cliente e outros (LEONE, 2000; PARISI; MEGLIORINI, 2011).

Algumas desvantagens são elencadas para o método de custeio variável, como a aplicação em entidades nas quais os custos variáveis representam uma pequena parcela do custo de fabricação do produto e os fixos uma grande parte, ocasionando uma perda importante nas análises de variações de preços e eficiência em relação à mão de obra e matéria-prima; os resultados pelo custeio variável não são aceitos para fins de preparação das demonstrações contábeis para uso externo; as informações se orientam, essencialmente, para o curto prazo, comprometendo análises de longo prazo etc. (LEONE, 2000; STARK, 2007).

2.2.1.3 Custeio integral

No custeio integral, ou pleno, são levados aos objetos de custeio, tanto os custos de produção quanto as despesas, normalmente unidade de produtos e/ou serviços, e o seu resultado é denominado margem operacional ou lucro operacional. É utilizado com enfoque gerencial e no Brasil é conhecido como *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* (RKW), método disseminado inicialmente na Alemanha. O método do custeio integral utiliza o rateio para alocar

os custos e as despesas aos produtos ou serviços, para se chegar ao seu custo final (VARTANIAN; NASCIMENTO, 1999; FREZATTI *et al.*, 2009; MARTINS, 2010).

As aplicações do método de custeio pleno têm finalidades gerenciais. Como exemplos, destacam-se: formação de preços, inclusive o de transferência; monitoração de eficiência e avaliação de lucratividade de processos fabris e de produtos; análise e futura avaliação de desempenho de áreas e de gestores e outros (VARTANIAN; NASCIMENTO, 1999).

As vantagens apontadas na utilização do custeio integral residem no fato de serem levados em conta todos os gastos incorridos na entidade, na apropriação desses aos produtos e serviços objetos de custeio, sem exceções. Outra vantagem pode se dar pelo fato de que, tendo como ênfase a recuperação total dos custos, o uso difundido desse método tende a introduzir no mercado um certo grau de estabilidade de preços e pode também ser utilizado para justificar preços.

As limitações ou desvantagens do uso desse método recaem sobre a não consideração das ações dos concorrentes, desprezando que esses adotam uma gestão estratégica dos custos. Como há uma união dos custos fixos e variáveis, bem como de despesas fixas, algumas decisões equivocadas podem ser tomadas, como decisões de se aceitar ou não determinada encomenda, visto que estão agregados ao produto todos os gastos inerentes a eles. Por outro lado, o método de custeio pleno pode apresentar um resultado distorcido por utilizar critérios de rateio, apesar de se preocupar sempre em adotar critério de rateio que expresse da forma mais realística possível os custos incorridos (VARTANIAN; NASCIMENTO, 1999).

2.2.1.4 Custeio baseado em atividades (ABC)

O Custeio Baseado em Atividades (ABC) é um dos artefatos que as empresas têm utilizado para buscar aprimorar seus sistemas de custeio, com vistas a precisar melhor seu preço, definir mais adequadamente seu *mix* de produtos, melhorar seus projetos e a eficiência dos produtos (HORNGREN, 2001).

Ao considerar as atividades de forma individualizada como objetos de custos, o ABC permite o aprimoramento dos sistemas de custeio das empresas. Atividade é definida como “evento, tarefa ou unidade com propósito específico” (HORNGREN, 2001, p. 131). Esse sistema de custeio é estruturado numa visão horizontal, que busca captar os custos dos

processos de acordo com as atividades realizadas, ou seja, visa identificar os custos dos processos. O ABC, nesse sentido, funciona como uma ferramenta de análise dos fluxos dos custos e, quanto mais unidades interdepartamentais a empresa tiver, mais produtivo ele será (MARTINS, 2010).

O método de custeio ABC se fundamenta na premissa de que os recursos são consumidos pelas atividades e os produtos demandam atividades que, por meio dos direcionadores de custos, são alocados aos produtos, passando assim por duas etapas bem definidas, que são o foco da metodologia (MARTINS, 2010). Assim, em resumo, o ABC apresenta duas características importantes: deve fazer parte dos processos de planejamento e orçamento e deve ser utilizado como instrumento gerencial.

Os sistemas de custeio tradicionais de Contabilidade de Custos trazem na sua essência muitas distorções e utilizam formas de alocação de custos menos rigorosas, que resultam em produtos com supercusteamento ou subcusteamento, conforme o volume de produção, o que distorce o resultado e compromete a tomada de decisão (GARRISON; NOREEN, 2001). Dessa forma, há outros métodos de custeamento que reduzem essas distorções, com abordagem voltada a atender os gestores nos processos decisórios, como o ABC.

A estrutura geral do modelo ABC demonstra que os objetos de custos, sejam produtos, serviços ou clientes demandam atividades, e que as atividades consomem recursos e o consumo dos recursos gera custos. O ABC busca pesquisar essas relações, para identificar como os produtos, serviços e os clientes afetam os custos (GARRISON; NOREEN, 2001).

Diversos são os benefícios e as limitações do ABC elencados na literatura. Entre os benefícios, são citados: melhora a alocação dos custos, controle dos custos indiretos e tomada de decisões, alocação de custos indiretos mais criteriosa, informações base para melhoria dos processos, identificação e eliminação de atividades desnecessárias, minimização de desperdícios e visão mais adequada da relação custo/benefício. Como limitações: pode ser dispendioso, não soluciona por completo a problemática da alocação dos custos indiretos, há uma dificuldade na identificação dos direcionadores de custos; há necessidade de se coletar muitos dados manualmente, quantidade excessiva de atividades, necessidade de criação de sistemas adicionais, planilhas e *time sheets* trabalhosos e presença de fatores institucionais adversos, tais como discursos concorrentes, conflito de interesses e outros (LUNKES, 2003; FREZATTI *et al.*, 2009; MARTINS, 2010; MARTINS; ROCHA, 2015).

2.2.2 Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho

Mensurar e avaliar são pré-requisitos para uma decisão inteligente. A escolha de artefatos que consigam evidenciar com clareza as situações objeto de estudo reduz os vieses, incertezas e imprecisões que podem ser ocasionadas por falta de utilização de ferramentas adequadas, visto que as informações produzidas para gestão tornam possíveis diagnósticos, estratégias e decisões. Informações preditivas são importantes para focalizar os fatores que irão conduzir ao desempenho futuro desejado e, dessa forma, será possível atingir a melhoria com maior êxito (FREZATTI *et al.*, 2009; JIAMBALVO, 2009; MARTINS, 2010).

Indicadores de desempenho são diuturnamente apontados como ponto importante para a empresa se manter competitiva, pois utilizando as ferramentas de medidas de desempenho a organização traça estratégias em níveis de departamento, unidades de negócios, grupos de produtos e serviços e, por conseguinte, estratégias individuais.

2.2.2.1 Avaliação de desempenho

A Avaliação de Desempenho é uma ferramenta de gestão de pessoas que analisa o desempenho individual ou de um grupo de funcionários em uma determinada empresa. Em seu processo, há a identificação, o diagnóstico e a análise do gerenciamento dos empregados em um dado intervalo de tempo, no qual é analisada sua postura profissional e seu conhecimento técnico. Seu objetivo é analisar as melhores práticas utilizadas na condução do trabalho, como meio de evoluir o desempenho geral da organização. Permite aos gerentes mensurar o resultado obtido pelos colaboradores e sua equipe (MARRAS, 2011).

De acordo com Figueiredo e Caggiano (2008), os objetivos da avaliação de desempenho podem ser estabelecidos de regra geral como os seguintes:

- a) Medir a eficiência dos gestores conforme as responsabilidades assumidas;
- b) Identificar as áreas que necessitam de ações corretivas e implementá-las;
- c) Assegurar que os gestores estejam motivados para que se cumpra as metas estabelecidas;

- d) Possibilitar a comparação entre o desempenho de diferentes áreas da empresa e identificar os setores de implantação de melhorias.

2.2.2.2 *Benchmarking*

O *benchmarking* busca fazer uma comparação com um padrão das melhores práticas de administração, com a intenção de segui-lo, objetivando ganhar vantagens competitivas, “o *benchmark* é o padrão ou ponto de referência a ser copiado, quando se redesenham processos” (MAXIMINIANO, 2011, p. 465).

Para a implementação de um projeto de *benchmarking*, cinco etapas são definidas segundo Maximiliano (2011):

- a) Planejamento, no qual é necessário definir as melhores práticas a serem copiadas;
- b) Análise, que consiste na coleta, estudo e interpretação dos dados do *benchmark*;
- c) Integração, etapa em que se busca definir as modificações a serem feitas com base no objeto de comparação, seja processo, produto, serviço etc.
- d) Ação, fase em que ocorre a implementação, que consiste em colocar em prática os resultados do *benchmarking*, avaliando, verificando a previsão de modificações e ainda informando o progresso do estágio.
- e) Maturidade, quando, ao reunir e incorporar as melhores práticas, a empresa vislumbra o aprimoramento constante.

Os principais benefícios do *benchmarking* são: sintonização da empresa com as melhores práticas do mercado; aperfeiçoamento da cultura do melhoramento contínuo da empresa; melhora da comunicação empresarial; profissionalização dos processos da empresa; melhora da visão dos processos e, conseqüentemente, melhores oportunidades para terceirização de alguns destes processos; diminuição do número de erros, redução de custos, obtenção de novas ideias para a empresa, melhoria do sistema de gestão por meio do aprendizado contínuo e , melhoria da qualidade do atendimento ao cliente e outros (ARAÚJO, 2001).

2.2.2.3 *Enterprise resource planning (ERP)*

O *Enterprise Resource Planning* (ERP), também chamado de sistema integrado de gestão ou sistema empresarial, é um *software* que melhora a gestão da empresa, um sistema de informação que automatiza e integra dados de diversos departamentos de uma organização. A partir dessas informações, cria-se uma base de dados operacional e gerencial segura, que permite às diferentes áreas da empresa trabalharem sincronizadas, evitando perdas de informação, além de eliminar retrabalhos e reduzir custos (GORDON; GORDON, 2006).

Diversas são as características do ERP, entre elas: auxilia a tomada de decisão; atende a todas as áreas da empresa; possui base de dados única e centralizada; possibilita maior controle sobre a empresa; obtém a informação em tempo real; permite a integração das áreas da empresa; possui modelos de referência; é um sistema genérico que oferece suporte ao planejamento estratégico; suporta a necessidade de informação das áreas; apoia as operações da empresa e é uma ferramenta de mudança organizacional (GORDON; GORDON, 2006; LAUDON; LAUDON, 2010).

Aos sistemas ERP, como ferramentas de tecnologia da informação que visam aperfeiçoar o desempenho organizacional como um todo, são associados diversos benefícios como automatização dos processos, eliminação de controles paralelos e planilhas eletrônicas, melhoria de comunicação entre departamentos, aumento da produtividade e facilidade de análises e decisões (MENDES; ESCRIVÃO FILHO, 2002).

2.2.2.4 *Fluxo de caixa*

Fluxo de caixa é um instrumento que relaciona entrada e saída de recursos monetários em determinado intervalo de tempo. Permite ao gestor conhecer o seu saldo e, a partir dessa informação, tomar medidas adequadas, como aplicar o saldo, caso exista excedente de caixa, e, havendo possibilidade de saldo negativo, tomar medidas saneadoras dessa posição (ASSAF NETO; SILVA, 2006).

O fluxo de caixa permite ao gestor tomar decisões do dia a dia, pois evidencia os períodos de sobra e de carência de recursos. O ganho ao se projetar o fluxo de caixa se dá a

partir de sua utilização como instrumento para tomada de decisão futura. Decisões e medidas devem ser tomadas para que o gestor consiga escolher a alternativa mais viável para saldos excedentes, bem como aqueles deficitários (ZDANOWICZ, 2004).

2.2.2.5 *Lean office*

A abordagem *Lean Office* (escritório enxuto) é inicialmente associada a *Lean Manufacturing* (produção enxuta), que tem como objetivo a redução de desperdícios dentro dos escritórios com a aplicação de fluxo contínuo de processos que agregam valor ao serviço prestado ao cliente (TAPPING; SHUKER, 2010).

As principais ferramentas para implantação do *Lean Office* são: 5S's, Gerenciamento Visual (*Visual Management*), Trabalho Padrão (*Standard Work*), Mapeamento do Fluxo de Valor (*Value Stream Mapping*) além de eventos Kaizen. Todas elas, de alguma forma originadas do *Lean Manufacturing*, tem foco nos processos administrativos (LEAN INSTITUTE BRASIL WEB SITE, 2019).

Alguns exemplos de melhorias geralmente associadas ao *Lean Office*, segundo Tapping e Shuker (2010), são: redução do tempo de fechamento contábil por eliminação de tarefas sem valor agregado; ganho financeiro com a redução de desperdícios ou impressões; agilidade na coleta de informações por essas estarem mais fáceis de serem encontradas; e melhoria na gestão de pessoal por ocasião de férias, pois o trabalho está padronizado e documentado.

2.2.2.6 *Mapa de processos*

Um processo é um conjunto de atividades desenvolvidas de forma sequencial seguindo uma lógica com o objetivo de produzir um bem ou um serviço que tem valor para um grupo específico de clientes (HAMMER; CHAMPY, 1994).

Mapas de processos são tipos específicos de representação que usam imagens, gráficos, listas ou tabelas para delinear processos, que podem ser representados também por meio do Mapofluxograma (PRADELLA; FURTADO; KIPPER, 2012).

O Mapeamento de Processo é uma ferramenta gerencial e de comunicação que tem como objetivo melhorar os processos e ou implantar um novo, ou até mesmo objetiva a implantação de uma nova estrutura, orientada para o futuro, a fim de melhorar o nível de satisfação do cliente e aumentar desempenho do negócio (OLIVEIRA, 2002).

O mapeamento também busca auxiliar a empresa a enxergar claramente os seus pontos fortes, e os seus pontos fracos, como complexidade na operação; redução de custos; “gargalos”; falhas de integração; atividades redundantes; tarefas de baixo valor agregado; retrabalhos; excesso de documentação e aprovações, além da contribuição para melhora do entendimento sobre os processos (SLACK *et al.*, 2009).

São diversas as técnicas de Mapeamento de Processos: entrevistas, questionários, reuniões e workshops; observação de campo; análise da documentação existente; análise de sistemas legados; coleta de evidências (PRADELLA; FURTADO; KIPPER, 2012).

Como resultados esperados com o Mapeamento de Processos, cita-se alguns, como: melhor entendimento do negócio; possibilidade de análise e melhoria dos processos de negócio; requisitos mais claros, facilitando o gerenciamento de sistemas; redução do tempo de execução; melhoria da qualidade e padronização (PRADELLA; FURTADO; KIPPER, 2012).

2.2.2.7 Margem de contribuição

A margem de contribuição é encontrada por meio da diferença entre o preço de venda e os custos e as despesas variáveis de produtos ou serviços, podendo ser aprimorada e calculada por departamento, unidade de negócios de venda, divisão etc. Pode ser expressa unitariamente, em forma de índice, porcentagem e pelo seu montante total absoluto. Entendida como o lucro variável unitário, mede o aumento no lucro a cada unidade vendida e é usada na análise do custo-volume-lucro, o que proporciona à empresa a tomar decisões diversas (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004; PADOVEZE, 2015; BLOCHER *et al.*, 2007; MARTINS, 2010).

A Margem de Contribuição colabora para a formação do lucro da empresa, sendo desejável aquela que apresenta uma diferença maior entre o preço de venda e os seus custos e as despesas variáveis, ou seja, ao tomar decisões com base nessa ferramenta, a empresa busca o produto ou serviço que proporciona a maior margem de contribuição unitária entre eles. Além

disso, deve permitir a cobertura dos custos e despesas fixos, para se alcançar o lucro após atingido o seu ponto de equilíbrio. A Margem de Contribuição ótima é aquela que permite cobrir todos os custos e despesas fixas e ainda se alcançar uma margem de lucro desejável (MARTINS, 2010).

A Margem de Contribuição possibilita ao gestor comparar o resultado das vendas de sua organização com os custos mensurados; evidencia o desempenho de cada unidade de produto ou serviço da organização. Decisões como terceirização de atividade ou produção interna, cortes de produtos, introdução de novos produtos, decisões de medida de lucratividade, visualização de qual produto ou serviço merece maior esforço de venda são algumas vantagens da utilização da margem de contribuição pelas organizações (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004; MARTINS, 2010).

2.2.2.8 *Revenue management (RM)*

O *Revenue Management (RM)*, ou *Yield Management*, é uma estratégia gerencial que visa a maximização de receitas, sendo adequada, segundo Gomes (2004), para empresas que possuem estrutura com capacidade fixa, produto perecível, produto vendido ou reservado com antecedência e demanda variável e segmentada.

O *Revenue Management* consiste em uma técnica de gestão orientada para a receita e não para os custos, possibilitando uma maior previsão da demanda e um maior conhecimento do comportamento do consumidor, além de dar suporte durante o processo de tomada de decisão a respeito de ajustes de preços e de disponibilidade de produtos. É um componente de gerenciamento estratégico, o qual deve ser incorporado à alta administração - sem ele não há resultados conscientes e consistentes (BOARIA; ANJOS, 2014).

Segundo Cross (1998, p. 89), o RM pode ser definido como “o emprego de táticas disciplinadas que preveem o comportamento do consumidor em nível de micromercado e otimizam o preço e a disponibilidade do produto para maximizar o aumento da receita – vendendo o produto certo, para o cliente certo, na hora certa e pelo preço certo.”

Morais (2002, p. 22), ao discorrer sobre o assunto, considera que o

Yield Management utiliza informações sobre o comportamento de compra dos clientes e sobre as vendas realizadas para estabelecer um controle dos preços e do inventário de capacidade que busque maiores lucros, fornecendo produtos que satisfaçam as necessidades dos diferentes clientes, ao maior preço que eles estejam dispostos a pagar. É uma combinação de tecnologia de sistemas de informação, probabilidade, estatística, teoria organizacional, microeconomia, experiência e conhecimento do negócio.

Considerando-se o conceito apresentado, o RM é apresentado como uma ferramenta de gestão de grande valia para os empresários, visto que busca auxiliar na tomada de decisões e no gerenciamento dos negócios. Para mais, através do RM é possível compreender o mercado econômico, identificar oportunidades, estabelecer tarifas de acordo com a oferta e a demanda, além de maximizar a receita, sem deixar de oferecer serviços de qualidade aos clientes.

2.2.2.9 Sistema de controle gerencial (SCG)

O Sistema de Controle Gerencial (SCG) é o processo por meio do qual os gestores exercem seu comando influenciando outros membros da organização para que sigam buscando obedecer às estratégias adotadas, que pode ser controlado com base em um instrumento, como o orçamento (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2001).

Grande parte do controle gerencial está associado à comunicação de informações e à interação entre os gestores e entre esses e os seus subordinados. A comunicação é feita por vários meios, de forma verbal e escrita, e ocorre dentro do sistema gerencial, incluindo o planejamento estratégico, a preparação do orçamento, a execução de programas e a avaliação desses (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2001).

A fase de controle e de *feedback* é que permite que a empresa continue seu planejamento cíclico e contínuo, sendo sua importância percebida na medida que as metas são atingidas, pois, sem o devido controle, a empresa não consegue identificar os desvios ocasionados pelo ambiente interno e externo. O controle permite retornar ao ponto de desvio e fazer as correções necessárias (PARISI; MEGLIORINI, 2011).

2.2.2.10 Sistema de informação gerencial (SIG)

A informação se tornou o pilar principal para o desenvolvimento da sociedade moderna, pois é ela que possibilita a evolução do conhecimento. O rápido avanço da tecnologia propiciou que as organizações guardassem suas informações em meios digitais ou computadorizados, facilitando assim o armazenamento, e agilizando o processamento e os recursos de busca. Outra consequência dessa mudança de paradigma foi a evolução dos Sistemas de Informação e, mais especificamente, dos Sistemas de Informação Gerencial (SIG).

Para Guerreiro (1999, p. 3), informação gerencial é assim definida:

[...] a informação é a matéria-prima do processo de tomada de decisão. Informação útil é a que atende às necessidades específicas dos gestores, segundo as áreas em que atuam, operações que desenvolvem e conceitos que lhes façam sentido lógico. Os sistemas de informações contábeis devem ser configurados de forma a atender eficientemente as necessidades informativas de seus usuários, bem como incorporar conceitos, políticas e procedimentos que motivem e estimulem o gestor a tomar as melhores decisões para a empresa.

Dessa forma, entende-se que a informação é o ponto central para subsidiar as decisões dos gestores e devem atender às suas necessidades. Conforme descrevem Frezatti *et al.* (2009), para que a informação possa ser útil, é necessário que ela seja abrangente, relevante, confiável, comparável, tempestiva e compreensível.

A informação gerencial contábil fornece informações sobre elementos financeiros e não financeiros, a exemplo de custos de produtos e atividades, despesas de uma unidade específica, qualidade e tempo dos processos e serviços, satisfação dos clientes. Considerada fonte primária para tomada de decisão dos gestores, objetivando as melhores decisões e o aperfeiçoamento dos processos e o melhor desempenho das organizações, a informação deve ser orientada para a estratégia da empresa (ATKINSON *et al.*, 2000).

Ainda com relação à informação gerencial, esses autores evidenciam, conforme Quadro 2, a seguir, as funções da informação gerencial.

Quadro 2 – Funções da informação gerencial

Controle Operacional	Fornece informação (<i>feedback</i>) sobre a eficiência e a qualidade das tarefas executivas.
Custeio do produto e do cliente	Mensura os custos dos recursos para se produzir, vender e entregar um produto ou serviço aos clientes.
Controle administrativo	Fornece informação sobre o desempenho de gerentes e de unidades operacionais.
Controle estratégico	Fornece informações sobre o desempenho financeiro e competitivo de longo prazo, condições de mercado, preferências dos clientes e inovações tecnológicas.

Fonte: Atkinson *et al.* (2000, p. 45).

Cada função deve atender às necessidades específicas das diversas áreas ou unidades da empresa, tal como anteriormente descrito, de acordo com os planos operacional, de custos, administrativo e estratégico da organização.

Os sistemas de informação também se classificam em sistemas de apoio às operações e em sistemas de apoio à gestão. Aqueles se encarregam de auxiliar os departamentos a executarem suas tarefas, enquanto esses se ocupam de informações necessárias à gestão econômico-financeira da empresa, como o sistema de informação contábil, juntamente com os demais sistemas de controladoria e finanças (PADOVEZE, 2010).

Para que um sistema de informação gerencial funcione e seja adequado às necessidades das empresas, ele deve contemplar alguns elementos básicos: informação, planejamento e controle. A informação deve ser tratada como matéria-prima, como produto, para atender os usuários com foco nos resultados (PADOVEZE, 2010).

Dada a dificuldade de se avaliar o impacto efetivo que os SIG trazem para o processo decisório das organizações, e para que se compreenda seus benefícios e importância, Oliveira (2002, p. 28) afirma que os sistemas de informação gerencial, sob determinadas condições, podem trazer alguns benefícios para as organizações:

- 1) Redução dos custos das operações;
- 2) Melhoria no acesso às informações, propiciando relatórios mais precisos e rápidos, com menor esforço;
- 3) Aumento da produtividade;
- 4) Melhoria nos serviços realizados e oferecidos;
- 5) Melhoria no processo de tomada de decisões, por meio do fornecimento de informações mais rápidas e precisas;
- 6) Estímulo para maior interação entre os tomadores de decisão;
- 7) Melhoria na estrutura organizacional e nos métodos administrativos, para facilitar o fluxo de informações;
- 8) Redução do grau de centralização de decisões na empresa; e
- 9) Melhoria na adaptação da empresa para enfrentar os acontecimentos não previstos.

Esses benefícios esperados levam as organizações a utilizarem os sistemas de informações gerenciais para buscar fortalecer seus processos de gestão, sendo catalizadores de diferencial competitivo, se utilizados de forma efetiva.

2.2.2.11 Sistemas de avaliação de desempenho

Sistemas de avaliação de desempenho (*Performance Measurement Systems – PMS*) objetivam controlar a obediência à estratégia definida. Sendo de responsabilidade da alta administração definir os parâmetros adequados a estratégia, são imprescindíveis para o sucesso do empreendimento. Um PMS é somente o mecanismo utilizado para se verificar se a estratégia está sendo seguida (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2001).

No PMS, os executivos avaliam através de instrumentos de comparação, com parâmetros financeiros e não financeiros, pois esses podem ser decisivos para avaliação de desempenho futuro (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2001). De acordo com Kaplan e Norton (1997), um sistema de avaliação de desempenho pode ser apresentado numa tabela balanceada em quatro partes:

- a) Definição da tabela de avaliação balanceada;
- b) Implementação da tabela de avaliação balanceada;
- c) Falhas comuns da tabela de avaliação balanceada;
- d) Práticas correntes de avaliação.

Controlar a estratégia é importante para assegurar a obediência à estratégia, e ferramentas de controle são os instrumentos a serem utilizados para que isso se cumpra.

2.2.3 Filosofias e modelos de gestão

“O modelo de gestão é um conjunto de conceitos e práticas que, orientadas por uma filosofia central, permitem a uma organização operacionalizar todas as suas atividades, seja no seu âmbito interno como externo” (PEREIRA, 1995, p. 14).

A forma como as organizações são geridas associa fatores como a competitividade, globalização da economia, crescimento das empresas, exigência dos consumidores, aspectos ambientais, entre outros. Esses elementos, associados às variáveis internas como crença, valores, modo de administrar, missão, visão e conjunto de regras, determinam o modelo de gestão das organizações e sua mudança ocorre na medida da evolução dos negócios (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008).

Nesse sentido, o modelo de gestão pode ser entendido como princípios que as organizações adotam com base em suas crenças e valores, que servirão de orientação para o planejamento, controle e para a tomada de decisão. Além disso, o estilo de gestão adotado pelos empreendedores, os princípios organizacionais, os critérios e a forma de avaliação de resultados, o estabelecimento da filosofia da empresa e o modelo de mensuração, informação e decisão são variáveis importantes e definem o modelo de gestão (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008; OLIVEIRA; PEREZ JR; SILVA, 2010).

Seja qual for o modelo de gestão adotado pela empresa, é essencial que ele alcance resultados efetivos, sendo seus indicadores evidenciados e conhecidos. Além disso, o modelo a ser definido depende das características, da natureza e da adequação da organização ao ambiente em que está inserida, pois aquelas organizações enquadradas em cenários de certeza, estabilidade e previsibilidade se adequam mais a modelos mecanicistas de abordagem estrutural, enquanto as que estão em contextos contrários a esses seriam melhor adequadas aos modelos humanísticos. Sendo assim, os modelos vão surgindo e se adequando conforme as necessidades humanas e as pressões econômicas, pois as escolas de administração surgiram a partir dessas mudanças (BARBOZA; COSTA, 2012).

A partir dos anos 1980, o cenário dos negócios enfrentou mudanças rápidas, em função das “megatendências”, afetando todos os segmentos organizacionais, tanto as empresas privadas quanto as públicas, as micro e pequenas ou grandes companhias nacionais e internacionais, bem como entidades sociais. Todo esse ambiente globalizado e sem fronteiras definidas impulsionou a Era da Competitividade, no início da década de 1990. Dessa forma, os desafios das organizações passaram a ter como foco uma gestão orientada para o cliente, a gestão participativa, a inovação, a qualidade total, produtos e resultados excelentes e a preocupação com o meio ambiente, o que levou ao surgimento de novos paradigmas para a gestão empresarial (COLTRO, 2011).

O modelo de gestão é estabelecido com práticas que traduzem a forma de administrar recursos financeiros, humanos e materiais e o gerenciamento de processos, sob o comando de

um gestor que, alinhado com a estratégia da empresa, possa tomar decisões seguras, precisas e eficazes. De acordo com a evolução do ambiente, novas formas e conduções de negócios são estabelecidas e, assim, ferramentas gerenciais são desenvolvidas para atender a essa evolução (COLTRO, 2011).

Dessa forma, a seguir, são discutidos a conceituação e alguns outros aspectos importantes sobre os artefatos de Contabilidade Gerencial encontrados nos artigos pesquisados, sob a perspectiva das ‘Filosofias e Modelos de Gestão’.

2.2.3.1 *Balanced scorecard (BSC)*

O *Balanced Scorecard* (BSC) traduz a missão e a estratégia das organizações em um conjunto abrangente de medidas de desempenho que servem de base para um sistema de medição e gestão estratégica. “O BSC mede o desempenho organizacional sob quatro perspectivas equilibradas: financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento” (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 2).

De acordo com Kaplan e Norton (1997), o papel desempenhado pelo BSC é fornecer aos executivos medidas de desempenho, medidas financeiras e não financeiras, com o objetivo de se definir estratégias e indicadores, vislumbrando a melhoria contínua da empresa e sua preparação para o futuro, de acordo com as seguintes ações:

- a) Esclarecer e traduzir a visão e a estratégia;
- b) Comunicar e associar objetivos e medidas estratégicos;
- c) Planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas;
- d) Melhorar o *feedback* e o aprendizado estratégico.

As quatro perspectivas do BSC equilibram os objetivos de curto e longo prazo das organizações, os seus resultados almejados e os vetores de desempenho desses resultados: as medidas objetivas e as subjetivas (KAPLAN; NORTON, 1997).

Ainda conforme Kaplan e Norton (1997), o BSC deve ser mais do que as quatro perspectivas e uma série de medidas financeiras e não financeiras. Precisa contar a história da estratégia de cada unidade organizacional. Essa história é estabelecida entre a integração das medidas por meio dos vetores de desempenho e dos resultados e se baseia numa série de

relações de causa e efeito. Os melhores *scorecards* são aqueles que ilustram de forma fidedigna a estratégia da empresa.

Segundo a literatura, o BSC, quando bem utilizado, revela muitas vantagens, entre elas: o conceito de causa-efeito possibilita uma melhor alocação dos recursos da organização, tomando como base as quatro perspectivas; a empresa tem a condição de direcionar para os principais pontos quando for elaborar sua estratégia, possibilita uma visão abrangente e sistêmica, avaliando de uma forma global o desempenho organizacional. Além disso, possibilita a sintetização de informações em um único documento, representado por mapas estratégicos, o que facilita a visualização dos objetivos e das estratégias da organização, contribuindo para a criação de uma sinergia na entidade, entre outros. Cabe evidenciar também algumas limitações na utilização do BSC: dificuldade de definição e utilização de indicadores não financeiros; falta de integração por meio da relação causa-efeito com as perspectivas; e dificuldade de se definir medidas de desempenho preditivas (LUNKES, 2003).

2.2.3.2 *Cadeia de valor*

A cadeia de valor é desenvolvida com base em um modelo que ajuda a identificar e a analisar atividades determinadas por meio das quais as organizações criam valor e vantagens competitivas. É um conjunto de atividades que vai desde o relacionamento com os fornecedores de matérias-primas até a entrega do produto para o cliente, sendo classificadas em atividades primárias e de apoio. Tem como objetivo garantir a entrega de produtos de qualidade e de valor para o cliente, criando vantagem competitiva para a empresa (PORTER, 1986).

Garrison e Noreen (2001) acrescentam que a cadeia de valor é um dos meios utilizados para analisar os custos e as funções básicas que agregam valor aos produtos e serviços de uma organização, envolvendo pesquisa e desenvolvimento, projeto, fabricação, marketing e distribuição do produto, com o intuito de oferecer o melhor atendimento ao cliente.

A cadeia de valor é utilizada pela empresa como ferramenta de análise para identificar os procedimentos específicos imprescindíveis para se ofertar um produto ou serviço competitivo ao cliente. Possibilita aos gestores identificar quais passos ou atividades estão contribuindo ou não para que a empresa permaneça competitiva, reduzindo os custos ou terceirizando atividades que não agregam valor ao processo (BLOCHER *et al.*, 2007).

Os diferentes componentes de uma cadeia de valor não são independentes. Há conexões entre os vários componentes da cadeia de valor de um mesmo segmento e entre componentes de segmentos diversos. Apresentam interfaces entre as partes visando verificar o valor percebido pelo cliente final, possibilitando conhecer como se estrutura o processo de formação de valor (SILVA; KOPITTKKE, 2002).

Algumas vantagens são enumeradas com a gestão com foco na cadeia de valor, como melhoria da comunicação entre indústria, fornecedores, parceiros e clientes; melhoria dos serviços de atendimento ao cliente; redução de custos e aumento de venda (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2010).

2.2.3.3 Centro de serviços compartilhados (CSC)

O Centro de Serviços Compartilhados (CSC) é uma unidade de negócio que promove a integração entre vários agentes, com o compartilhamento de recursos humanos, financeiros, materiais, etc. para a realização de atividades que objetivam servir as várias partes internas de uma organização, com redução de custos e com qualidade, atendendo de forma eficiente o cliente e gerando valor para a organização. Entende-se, assim, que o CSC é um modelo a partir do qual uma área da empresa presta serviços para outras, com processos definidos em um mesmo ponto de atendimento, sempre vislumbrando atender com qualidade e de forma a maximizar os recursos (SCHULMAN; HARMER; LUSK, 2001; RAMOS, 2005).

A centralização, como sendo uma característica dos CSC, permite alavancar a eficiência operacional, pois é possível a redução de custos e de controles, em razão da racionalização das tarefas. É considerada uma ferramenta estratégica para geração de serviços mais competitivos, tanto internamente com externamente, e que busca a geração de valor para a organização, além de ser um propulsor de outros negócios e até mesmo uma condição para sustentabilidade das organizações (ARAÚJO, 2010).

Os benefícios listados na literatura com a implantação de um CSC são muitos, como redução de despesas; melhoria dos serviços aos parceiros (clientes); aumento da produtividade; processos padronizados; economias de escala; alavancagem da tecnologia; transição mais rápida focando-se em “valor agregado”; maior controle; aumento do capital de giro; melhoria da acuracidade e da uniformidade das informações; alavancagem das compras pela

consolidação de fornecedores; melhor alavancagem da curva de aprendizado; etc.. Esses pontos justificam a implementação do CSC, se ocorrerem benefícios seja de forma tangível ou intangível para as organizações, pois as razões para sua implantação visam diferenciar as competências principais das atividades de apoio, reduzir custos, melhorar a qualidade dos serviços, obter informações mais precisas e ser base para mudanças e crescimento (SCHULMAN; HARMER; LUSK, 2001).

2.2.3.4 Gerenciamento do relacionamento com o cliente (CRM)

O Gerenciamento do Relacionamento com o Cliente (CRM) pode ser definido como um procedimento que faz a interação entre os clientes e a organização, gerando informações que proporcionam um relacionamento positivo entre as partes. A tecnologia aumenta a integração entre o cliente e a organização, mas a prática requer aplicação de uma filosofia empresarial com foco no cliente. O pessoal envolvido é subsidiado de informações de marketing e de todas áreas da empresa para que se estabeleça um relacionamento com o cliente foco do CRM (SWIFT, 2001; BIANCOLINO; GIL; BORGES, 2010).

Swift (2001) evidencia que o CRM efetivamente engloba a capacidade de uma organização para descobrir e conhecer clientes, manter comunicações com eles e assegurar que recebam informações sobre o produto e sobre outras partes da organização, manter o cliente mesmo aqueles que não são tão lucrativos no momento, pois deve-se vislumbrar o longo prazo. O autor enfatiza, ainda, que o CRM não pode ser identificado com correspondências e ligações que irrite os clientes e sim ser uma estratégia de manutenção e conquista de novos clientes.

Compartilhando práticas aprimoradas de marketing e tecnologia da informação, o CRM torna possível uma melhor integração e experiência do cliente com a entidade, possibilitando mudanças para se atender às suas necessidades (GUMMESSON, 2005)

Com o CRM, a empresa tem a possibilidade de estreitar relacionamentos com clientes mais lucrativos, concentrando suas estratégias no que lhes gera satisfação e valor e levando vantagem em relação ao tradicional marketing de massa, uma vez que proporciona uma redução dos custos de propaganda, facilita a abordagem de clientes específicos, focaliza em campanhas direcionadas, reduz o tempo de comercialização de produtos e serviços, mapeia de forma mais eficaz o perfil de gasto do público atendido, focando naqueles que agregam mais valor e permite

ainda que sejam utilizadas as melhores estratégias para alavancar o resultado da empresa (BROWN, 2001).

2.2.3.5 Gestão para resultado (GpR)

A Gestão para Resultado (GpR) também é conhecida pelos termos em inglês *Management by Objectives* (MBO) ou *Management by Results* (MBR), sendo um modelo desenvolvido por Peter Drucker, em 1950, que constitui uma forma de administrar com foco na atuação de todos os profissionais envolvidos na organização.

O modelo de GpR, segundo Gomes (2009), é uma das principais recomendações da Nova Gestão Pública. Esse modelo tem como premissas a efetividade com maior flexibilização dos processos, priorizando a eficiência, e *accountability*, não se apegando em demasia a normas e procedimentos. A característica desse modelo é que no momento em que acontece a formalização das políticas públicas, os objetivos se traduzem em resultados e, além disso, se traduzem na implantação das ações, que são orientadas para o resultado, o que contrapõe a coordenação por supervisão direta, de padronização de procedimentos e de habilidades.

Assim, a GpR pode ser compreendida como um ciclo que se inicia com a definição dos resultados desejados, traduzindo os objetivos de governo, seguido da prescrição de monitoramento e da avaliação do desempenho da unidade ou da política pública por meio de obtenção desses resultados, além de permitir sua retroalimentação com o uso de sistemas de *feedback* (GOMES, 2009).

Gomes (2009 p. 69) acrescenta que o modelo de GpR apresenta algumas características sendo:

- Alinhamento de expectativas de forma clara e transparente, entre todos os agentes políticos, externos e internos, sobre quais são as diretrizes e os objetivos da organização, por meio da tradução destes em resultados e metas a serem atingidas, o que inclui a definição de indicadores para sua apuração;
- Concessão de autonomias aos executores / implementadores das políticas públicas;
- Contratualização de resultados, autonomias e sanções;
- Avaliação dos resultados e retroalimentação do sistema de gestão para eventuais correções de rota, constituindo assim uma ferramenta gerencial;
- Fortalecimento de uma modalidade de “*accountability*” – cujos “*principals*” são tanto os cidadãos em relação aos políticos, quanto estes em relação à burocracia – baseada no desempenho mensurado a partir de indicadores de resultados;

- Modificação do comportamento auto referido da burocracia, substituindo pela atenção a metas claras e contratualizadas.

Com a implantação da GpR, o que se busca é o aumento da eficiência da administração pública, visto que a definição clara dos objetivos e resultados reduzem a falta de informação, favorecendo a participação coletiva e a racionalidade do sistema e da entidade. Ademais, permite ao cidadão conhecer o efetivo desempenho dos governos (MOTTA, 1991).

2.2.3.6 Orçamento

Orçamento empresarial é um plano administrativo, um instrumento de ação, a expressão de um plano de ação, com previsões financeiras e não financeiras, que abrange todas as fases das operações para um período futuro, que auxilia e orienta o processo de tomada de decisão da empresa. Representa as entradas e as saídas de recursos de acordo com o planejamento que norteará os processos para que a meta da organização seja atingida (WELSCH, 1973; ATKINSON *et al.*, 2000; HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004).

O orçamento é a ferramenta contábil comum que as organizações usam para planejar e controlar o que elas precisam fazer para satisfazer seus clientes e buscar ter sucesso no mercado. Orçamentos proporcionam uma medida dos resultados financeiros que uma empresa espera ter de suas atividades planejadas. Ao planejarem o futuro, os gerentes aprendem a antecipar problemas em potencial e como evitá-los, assim, podem direcionar suas energias na exploração de oportunidades (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004).

O orçamento está intrinsecamente ligado ao planejamento estratégico, no entanto, o planejamento estratégico não pode ser confundido com o orçamento, sendo que aquele precede o orçamento. No planejamento estratégico, planeja-se atividades que compreendem vários anos, sendo por linha de produto; já no orçamento, a concentração é de um ano, utilizando-se o planejamento estratégico como apoio, sendo que o orçamento é estruturado por centros de responsabilidade (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2001).

A empresa deve preparar seu orçamento quando os benefícios dele superarem os seus custos. São muitas as vantagens atribuídas à implementação do orçamento, sendo forçada a controlar sua estratégia e seu planejamento para não se distanciar deles. O orçamento proporciona ainda uma estrutura para se avaliar o desempenho, torna-se um instrumento de

motivação para os membros da empresa e permite a coordenação e comunicação entre as subunidades da companhia (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004). Além disso, diminui os custos organizacionais, reduz o risco dos gestores de se envolverem em problemas prejudiciais à organização, aumenta o comprometimento dos gestores para atingir suas metas, permite flexibilidade operacional, melhora a performance da empresa, entre outros (BLOCHER *et al.*, 2007).

Como limitações da utilização do orçamento, são listadas: omissões de informações; inclusão de folgas no orçamento, o que contribui para gasto total com a intenção de minimizar cortes futuros; níveis de dificuldades para atingir as metas orçadas; dificuldade de adaptação por parte de colaboradores; gestores preocupados apenas com sua meta e não com a meta global; dentre outros (BLOCHER *et al.*, 2007).

2.2.3.7 Planejamento estratégico

Mintzberg (2004) define estratégia como sendo uma maneira de pensar no futuro, integrada ao processo decisório da organização, além de ser um procedimento formalizado e articulado de resultados. Nesse sentido, autor apresenta cinco definições para o termo: plano, padrão, posicionamento, perspectiva e “pretexto”.

Planejamento estratégico é o meio utilizado para se elaborar a estratégia, objetivando otimizar a relação da empresa com o ambiente em que está inserida. Consiste em um processo sistêmico com várias etapas, compreendendo a análise da situação estratégica atual da entidade, a análise do ambiente, a análise interna e a definição do plano estratégico. Pode ser ainda definido como um processo gerencial que aumenta as possibilidades dos gestores e propõe uma direção a ser seguida pela organização (OLIVEIRA, 2002; MAXIMINIANO, 2011).

A elaboração do planejamento estratégico tem como base a análise da situação estratégica dos ambientes externo e interno, evidenciando as ameaças e oportunidades bem como os pontos fortes e fracos da organização, e tem como elementos básicos a definição da missão, dos objetivos e das estratégias do negócio (MAXIMINIANO, 2011).

O planejamento estratégico tem como objetivo nortear as ações gerenciais das organizações com base em um plano previamente estabelecido para que não ocorram decisões

equivocadas, direcionado pela visão estabelecida, sendo o ponto de partida na administração estratégica das organizações (OLIVEIRA, 2002).

2.2.3.8 *Quick response manufacturing (QRM)*

Quick Response Manufacturing (QRM) é uma estratégia que visa permitir às organizações melhorar expressivamente sua produtividade e sua vantagem competitiva. É uma estratégia que as organizações utilizam para buscar reduzir o tempo de entrega, o que leva à redução de forma significativa dos tempos de espera, tanto internos quanto externos. Tendo como foco a redução do *lead time* (tempo de resposta), é necessária a redefinição de processos internos para que se alcance essa medida. O uso do QRM para redução do *lead time* contribui para melhor qualidade e menor custo (SURI, 2004).

A estratégia do QRM é baseada em quatro conceitos principais: perceber o poder do tempo, pois *lead times* longos criam muito custos organizacionais; repensar a estrutura da organização, transformando departamentos em “Células QRM”; explorar a dinâmica do sistema e implementar uma estratégia unificada em toda a empresa (SURI, 2004).

Os fundamentos propostos pelo QRM para que haja sucesso na redução do *lead time* é a necessidade da implantação de um projeto seguindo uma metodologia própria, composta por quatro fases, que se inicia com a definição do problema, coleta e análise de dados, proposta de melhorias utilizando os princípios e técnicas do QRM e, por fim, análise dos resultados esperados (LIMA *et al.*, 2013).

As vantagens do QRM estão presentes na introdução de produtos no mercado, na produção já existente, na implantação de estratégias de resposta rápida, na aquisição de ordens, na identificação de desperdícios devidos ao *lead time* longo e entregas atrasadas e, também, na prevenção desses. No entanto, a implementação do QRM requer encontrar novos caminhos para realizar um trabalho com ênfase na redução do *lead time* (LIMA *et al.*, 2013).

2.2.3.9 *Gestão da qualidade total (TQM)*

A abordagem da Gestão da Qualidade Total (TQM) tem como foco a qualidade como ponto estratégico para a organização. Está relacionada aos processos, aumenta a responsabilidade organizacional sobre a qualidade, tenta solucionar as causas dos problemas de qualidade e evitar que produtos e serviços não adequados cheguem ao mercado (SLACK *et al.*, 2009).

A TQM “é uma técnica pela qual a administração desenvolve políticas e práticas para garantir que produtos e serviços da empresa excedam as expectativas dos clientes” (BLOCHER *et al.*, 2007, p. 12). Segundo esses autores, com a gestão da qualidade total, há uma ampliação da funcionalidade, confiabilidade, durabilidade e utilidade do produto.

Considerando-se uma filosofia administrativa que tenta suprimir todos os “gargalos” com o intuito de se eliminar defeitos, desperdícios e atividades que não geram valor aos clientes, é também considerado um compromisso organizacional de satisfação do cliente (ATKINSON *et al.*, 2000).

São muitas as vantagens listadas na literatura quanto à utilização da TQM, dentre elas há o acentuado decréscimo de recursos desperdiçados, a geração de confiança na capacidade de seus procedimentos e a criação de uma base para a melhoria contínua, há um aumento da capacidade de comunicação, uma melhora do trabalho em equipe, das condições de trabalho, uma contribuição para maior satisfação dos funcionários, o que é traduzido em motivação e melhoria na produtividade (SLACK *et al.*, 2009).

2.2.3.10 *Teoria das restrições (TOC)*

“A teoria das restrições é uma técnica estratégica para ajudar as empresas a melhorar efetivamente um importante fator crítico de sucesso: o tempo de produção, a taxa de conversão das matérias-primas em produtos acabados” (BLOCHER *et al.*, 2007, p. 14).

A Teoria das Restrições (TOC) é considerada uma filosofia de gestão que tem como foco a melhoria das restrições, sendo que seu sucesso se dá com o gerenciamento eficaz dessas restrições. O gerenciamento da produção deve ocorrer com objetivo de se alcançar medidas de

desempenho que impactem positivamente sobre os ganhos globais da empresa. As três medidas são: lucro líquido do período, retorno sobre o investimento e fluxo de caixa. De acordo com diversos autores, essa filosofia pode ser aplicada a outros ramos além da indústria, como os ramos de serviços, de instituições financeiras e de diversas áreas das organizações, pois as restrições podem ser de ordem financeira, mercadológica, entre outras. Ademais, o foco da teoria das restrições é trabalhar de forma que essas não comprometam a meta da empresa (GUERREIRO, 1996; MARQUES; CIA, 1998; GARRISON; NOREEN, 2001; COGAN, 2007).

3 TRAJETÓRIA METODOLÓGICA

Neste capítulo, apresenta-se a trajetória metodológica do presente estudo. Os itens iniciais tratam da classificação do trabalho. Na sequência, é detalhada a definição da amostra da pesquisa e os procedimentos de coleta e análise de dados.

3.1 Classificação do estudo

O objetivo da metodologia, segundo Martins e Theóphilo (2007, p. 37), é “o aperfeiçoamento dos procedimentos e critérios utilizados na pesquisa, é o caminho para se chegar a um determinado fim ou objetivo”.

A opção metodológica de um pesquisador deve ser pensada e definida tendo em vista o objeto de estudo, as características e a natureza do tema a ser investigado. A abordagem quantitativa se volta a verificar dimensões mensuráveis da realidade e a avaliação qualitativa enfatiza a busca de interpretação dos fenômenos. Essas abordagens não se opõem, o contrário, são integradoras. A escolha de uma ou de outra (ou de ambas) depende do objeto e dos objetivos de cada estudo (MARCONI; LAKATOS, 2004).

De acordo com Martins e Theóphilo (2007, p. 83), os estudos admitem as duas abordagens. Os autores afirmam que “é falsa a dicotomia entre pesquisa quantitativa e pesquisa qualitativa”. Dessa forma, entende-se que os procedimentos de pesquisa devem ser definidos conforme as características do fenômeno. Sugerem, ainda, a necessidade de se observar se a metodologia está sendo empregada de forma adequada para que seus resultados sejam válidos, confiáveis e passíveis de replicação.

Nesse sentido, dado o objeto que se investiga neste trabalho, as análises comportaram avaliações qualitativa e quantitativa, sendo que, na etapa quantitativa, foram realizadas análises utilizando estatísticas descritivas e, na etapa qualitativa, foi empregada a técnica de análise de conteúdo.

O estudo também pode ser classificado, face aos seus objetivos, como uma pesquisa descritiva, sendo feita a descrição das características do fenômeno estudado, os artefatos da Contabilidade Gerencial e seus impactos na realidade das organizações (GIL, 2011).

A estratégia de pesquisa empregada é a documental. Essa estratégia se caracteriza pela utilização de documentos como fonte de dados. É importante que sejam extraídos dados que tenham um determinado “grau de confiança sobre a veracidade dos documentos” (MARTINS; THEÓPHILO, 2007, p. 86).

3.2 População e amostra da pesquisa

A população do estudo é composta pelos artigos publicados em periódicos científicos nacionais, que versam sobre ‘Contabilidade Gerencial’, que utilizaram como estratégia de pesquisa o ‘Estudo de Caso’ e que analisaram a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial, compreendendo todo o período de tempo disponível nos repositórios pesquisados.

A amostra é composta dos artigos que atendem aos critérios antes definidos, publicados em periódicos científicos hospedados nos bancos de dados dos repositórios de trabalhos científicos Scielo®¹ e Spell®², classificados no sistema Qualis Periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes)³ nos estratos de A1 a B2, na área de Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo. Esses estratos são aqui denominados ‘estratos superiores do Qualis Periódicos’. Foram selecionados todos os artigos publicados nesses periódicos que atendiam aos critérios definidos, compreendendo todo o período das publicações registradas nos repositórios até a data de levantamento dos dados, 10 de março de 2018, na base Spell®, e 13 de março de 2018, na base Scielo®. Também foi adotado o critério de avaliação das publicações, levando em conta a classificação do periódico com base no Qualis Periódicos Quadriênio 2013-2016, avaliação mais recente liberada para confirmação da certificação.

Os repositórios Spell® e Scielo® foram escolhidos por se tratarem de bases científicas que abrigam grande número de periódicos, por apresentarem significativa relevância para a

¹ Disponível em: <http://www.scielo.br>

² Disponível em: <http://www.spell.org.br>

³ O Qualis-Periódicos é um sistema usado para classificar a produção científica dos programas de pós-graduação no que se refere aos artigos publicados em periódicos científicos. A classificação é realizada pelos comitês de consultores de cada área de avaliação, seguindo critérios previamente definidos pela área e aprovados pelo Conselho Técnico-Científico da Educação Superior (CTC-ES), que procuram refletir a importância relativa dos diferentes periódicos para uma determinada área. Os critérios gerais e os específicos utilizados em cada área de avaliação da Capes estão disponibilizados nos respectivos Documentos de Área (<http://www.capes.gov.br/avaliacao/instrumentos-de-apoio/classificacao-da-producao-intelectual>).

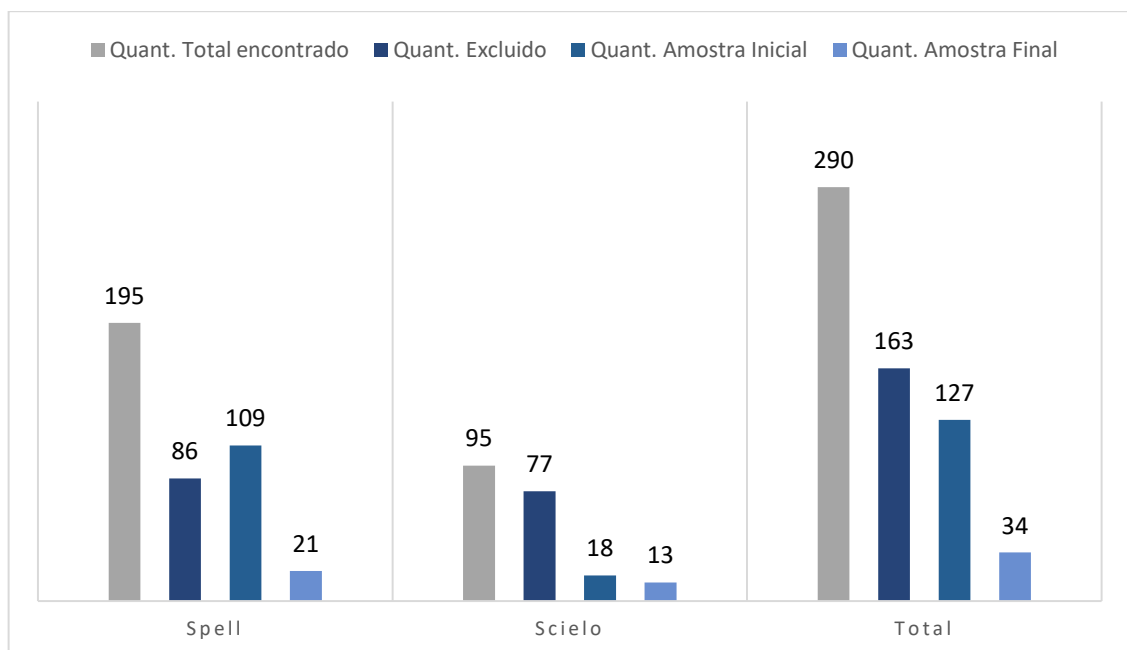
alocação das publicações de pesquisa no Brasil. Outro ponto levado em consideração foi a acessibilidade, por se tratarem de bancos de dados eletrônicos.

Para seleção dos artigos a serem estudados, foram definidas, primeiramente, as palavras-chave, considerando os objetivos da pesquisa, quais sejam: ‘Estudo’, ‘Caso’ e ‘Gerencial’, pois essas terminologias traduzem a essência do que se deseja pesquisar. Embora o foco do trabalho esteja nos ‘Artefatos’, optou-se por não utilizar esse termo como palavra-chave no processo de busca, considerando que são empregadas várias outras terminologias análogas a artefatos. Uma maior delimitação poderia levar ao risco de não serem selecionados trabalhos de interesse da pesquisa.

A busca se desenvolveu utilizando os seguintes critérios: a) Definiu-se o Campo ‘Resumo’ para a pesquisa das palavras-chave: ‘Estudo’; ‘Caso’ e ‘Gerencial’, nessa ordem e no processo de busca foi utilizado a conjunção ‘OU’ entre as palavras-chave ; b) o período determinado foi de toda a publicação disponível até a data da coleta de dados da pesquisa, sendo 10 de março de 2018, na base Spell®, e 13 de março de 2018, na base Scielo®; c) selecionada a opção ‘Artigos’ como tipo de documento publicado; e d) selecionadas ‘todas’ as áreas do conhecimento disponíveis.

O Gráfico 1 sintetiza os dados encontrados nas fontes pesquisadas, desde a primeira seleção até a amostra final.

Gráfico 1 – Portfólio dos artigos da pesquisa



Fonte: Elaborado pela autora com base nos dados da pesquisa.

Na base Spell®, encontrou-se um total de 195 artigos em todos os periódicos nacionais disponíveis, que atendiam os requisitos de seleção, independentemente do ano de publicação. Na base de dados Scielo®, foram encontrados 95 artigos.

Inicialmente, foi feita uma análise da pertinência para os propósitos do estudo dos artigos encontrados na base Spell®. Foram eliminados 53 artigos, sendo: 35 artigos de revistas Qualis B3, 11 Qualis B4 e 7 de Qualis descontinuado⁴. Quanto aos 142 artigos remanescentes, passou-se à leitura minuciosa do resumo para se verificar quais deles comporiam a amostra. Foram excluídos 33 artigos nessa seleção, pois, mesmo apresentando em seu resumo as palavras-chave definidas, não atendiam ao escopo deste trabalho, ou seja, não envolviam aplicação de artefatos em Contabilidade Gerencial⁵. Foram, assim, eliminados um total de 86 artigos do repositório Spell®, dos 195 encontrados, selecionando uma amostra final dessa base de 109 artigos.

Dos 95 artigos da base de dados Scielo®, foram excluídos os artigos publicados em periódicos de Qualis B3 e B4, seguido dos artigos repetidos, antes selecionados na base Spell®, restando 18 artigos como amostra. Somados os artigos do Spell® e do Scielo®, totalizaram 127 artigos.

Num segundo momento, foi realizada uma leitura mais criteriosa dos artigos do conjunto já selecionado anteriormente, estendendo a leitura a parte da análise e apresentação dos dados, com a intenção de filtrar de forma mais precisa a amostra do estudo. Com isso, dos 109 artigos inicialmente selecionados na base do Spell®, restaram 21 artigos para compor a amostra e, na base do Scielo®, dos 18 iniciais, restaram 13 artigos que passaram a fazer parte da amostra. A amostra final foi, assim, composta de 34 artigos.

Devido à grande diversidade de artefatos tratados nos artigos da amostra, a estratégia de análise inicial, que era a de estudar os artefatos mais frequentes, de forma individualizada, não se viabilizou. Contudo, foi elaborado um agrupamento entre os artefatos considerando os objetivos de cada um deles, segundo os critérios de Soutes (2006) e Borinelli (2006), que se ampara na concepção de três grupos: i) Métodos e sistemas de custeio; ii) Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho; e iii) Filosofias e modelos de gestão.

⁴ Refere-se a revistas que não estavam ativas.

⁵ Por exemplo, o estudo de Carvalho *et al.* (2016), que tem como tema: Contabilidade Gerencial: Um Estudo Bibliográfico nas Principais Revistas Internacionais de Contabilidade.

Após a seleção, os artigos foram organizados em planilha Excel® classificados conforme título, autores, periódico, estrato Qualis Periódico, ano de publicação e palavras-chave.

3.3 Procedimento de análise de dados

A análise de conteúdo é adotada como técnica de coleta e análise de dados, pois, por meio dessa técnica, se pesquisa nos textos o que se pretende responder com a investigação a ser desenvolvida, tendo como objetivo a busca “detalhada das informações, dados e evidências disponíveis” (MARTINS; THEÓPHILO, 2007, p. 96). Por meio dessa técnica, também se realiza a análise.

A análise de conteúdo, segundo Bardin (2016, p. 48), é um conjunto de técnicas combinadas que permitem a inferência dos conhecimentos referentes às “condições de produção/percepção (variáveis inferidas) dessas mensagens”. Tais técnicas dispõem-se por processos sistêmicos e propósitos de descrição do conteúdo das mensagens e indicadores (quantitativos ou não).

Bardin (2016, p. 45) argumenta que:

Tal como a etnografia necessita da etnologia para interpretar as suas descrições minuciosas, o analista tira partido do tratamento das mensagens que manipula para *inferir* (deduzir de maneira lógica)⁶ conhecimentos sobre o emissor da mensagem ou sobre o seu meio, por exemplo. Tal como um detetive, o analista trabalha com *índices* cuidadosamente postos em evidência por procedimentos mais ou menos complexos. Se a *descrição* (a enumeração das características do texto, resumida após tratamento) é a primeira etapa necessária e se a *interpretação* (a significação concedida a estas características) é a última fase, a inferência é o procedimento intermediário, que vem permitir a passagem, explícita e controlada, de uma à outra. (grifos do autor).

A análise foi efetuada em três fases fundamentais: 1) pré-análise; 2) exploração do material; e 3) tratamento dos resultados, inferência e interpretação.

A pré-análise é a fase de pré-exploração do material, que tem como procedimento característico leituras flutuantes de todo o material, com o intuito de entender e organizar de forma não estruturada aspectos importantes para as próximas fases da análise. Na leitura flutuante, toma-se a primeira impressão dos documentos a serem analisados, tendo uma visão

⁶ Inferência: operação lógica, pela qual se admite uma proposição em virtude de sua ligação com outras proposições já aceitas como verdadeiras.

de forma global das ideias centrais e seus significados gerais. Essa primeira fase foi realizada para se obter uma ideia geral dos trabalhos selecionados, tendo sido usada também para excluir da amostra aqueles artigos que não serviam aos propósitos do estudo.

A exploração do material constitui a segunda fase, que consiste em selecionar as unidades de análise e de contexto para se definirem as categorias, ou seja, a codificação de acordo com o que se pretende conhecer. Trata-se de uma etapa de descrição analítica, orientada pelos objetivos da pesquisa. O processo de categorização pode ser definido como “uma operação de classificação de elementos constitutivos de um conjunto por diferenciação e, seguidamente, por reagrupamento segundo o gênero (analogia), com os critérios previamente definidos” (BARDIN, 2016, p. 147).

Dessa forma, pode-se caracterizar as categorias como amplos enunciados que abrangem diversos temas, em consonância com seu grau de familiaridade ou proximidade, que, a partir de sua análise, exprimem significados e elaborações importantes que atendam aos objetivos da pesquisa e gerem novos conhecimentos, proporcionando uma visão diferenciada sobre os temas propostos. As categorias utilizadas podem ser definidas *a priori* ou *a posteriori*: *a priori*, têm-se previamente o apontamento de categorias pré-definidas por parte do pesquisador, segundo experiência prévia ou interesses de pesquisa; a categorização *a posteriori* ocorre a partir do contexto da unidade de análise, coerente com os objetivos da pesquisa (BARDIN, 2016).

Neste estudo, optou-se pelas duas formas. Inicialmente, foram definidas algumas categorias teóricas, segundo o conhecimento do tema. E outras categorias foram incorporadas no decorrer do desenvolvimento da análise. O Quadro 3 elenca as categorias definidas no estudo.

Quadro 3 – Categorias e subcategorias de análise

Categoria	Subcategoria	Quesito	Momento da definição
Periódico	Administração Pública e Gestão Social Advances in Scientific and Applied Accounting Ciência & Saúde Coletiva Ciência e Agrotecnologia Contabilidade Vista & Revista Contabilidade, Gestão e Governança Enfoque Reflexão Contábil Engenharia Sanitária e Ambiental Gestão & Produção Gestão & Regionalidade Production READ. Revista Ele.de Adm. Reunir: Revista de Adm., Contabilidade e Sustentabilidade Revista ADM.MADE	De acordo bases Spell® e Scielo®	<i>a priori</i>

(Continua)

(Continuação)

Categoria	Subcategoria	Quesito	Momento da definição
Periódico	Revista Contabilidade & Finanças Revista Contemporânea de Contabilidade Revista da Micro e Pequena Empresa Revista de Administração Contemporânea Revista de Administração da Unimep Revista de Administração Pública Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ Revista de Negócios Revista Eletrônica de Ciência Administrativa Turismo: Visão e Ação	De acordo base Spell® e Scielo®	<i>a priori</i>
Estrato Qualis Periódico	A2 B1 B2	Qualis Periódicos Quadriênio 2013-2016	<i>a priori</i>
Ano Publicação	1990 a 2017	Conforme data de publicação	<i>a priori</i>
Porte da Empresa	Pequeno Médio Grande Demais	Conforme informado no Estudo de Caso	<i>a priori</i>
Natureza Jurídica	Entidade privada com finalidade lucrativa Entidade privada sem finalidade lucrativa Entidade Pública	Conforme informado no Estudo de Caso	<i>a priori</i>
Setor Econômico	Comércio Indústria Serviço e outros	Conforme informado no Estudo de Caso.	<i>a priori</i>
Artefato	Métodos e sistemas de custeio: Custeio Baseado em Atividade (ABC) Custeio Integral Custeio por Absorção Custeio Variável Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho: Avaliação de Desempenho <i>Benchmarking</i> ERP Fluxo de Caixa <i>Lean Office</i> Mapa de Processos Margem de Contribuição <i>Revenue Management (RM)</i> Sistema de Contabilidade Gerencial Sistema de Informações Gerenciais (SIG) Sistema de Gestão de Desempenho Filosofias e modelos de gestão: <i>Balanced Scorecard (BSC)</i> Cadeia de Valor Centro de Serviços Compartilhados (CSC) CRM Gestão por Resultado Gestão da Qualidade Total Orçamento Planejamento Estratégico <i>Quick Response Manufacturing (QRM)</i> Teoria das Restrições	Artefatos informados como utilizados pelas empresas	<i>a posteriori</i>

(Continua)

(Conclusão)

Categoria	Subcategoria	Quesito	Momento da definição
Motivação	O que levou à implantação, como relatado nos estudos de caso	Conforme o estudo de caso	<i>a posteriori</i>
Dificuldade	Dificuldades de implantação dos artefatos relatadas nos estudos amostrados	Conforme o estudo de caso	<i>a posteriori</i>
Resultado	Resultados com a implantação dos artefatos relatadas nos estudos amostrados	Conforme o estudo de caso	<i>a posteriori</i>

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos dados da pesquisa.

A escolha dessas categorias foi embasada no conhecimento prévio do tema, mas admitiu-se incorporar outras categorias após a leitura minuciosa e a análise de dados dos artigos. Assim, outras categorias e subcategorias ainda não previamente definidas foram integradas, pois o propósito é de promover uma análise exaustiva dos artigos selecionados. Dessa forma, a codificação, a classificação e a categorização são fundamentais nessa fase (BARDIN, 2016).

A terceira fase diz respeito ao tratamento dos resultados, inferência e interpretação. Esta etapa tem como proposta o tratamento dos resultados; nela, ocorre a união e o destaque das informações para análise, finalizando com as interpretações inferenciais; é o momento da percepção, da análise reflexiva e da crítica (BARDIN, 2016).

A análise quantitativa foi realizada a partir do *Microsoft Excel*®, utilizando o recurso de tabela dinâmica que mapeou o perfil da amostra a partir de estatísticas descritivas como frequência e médias.

A análise qualitativa foi efetuada por meio da técnica de análise de conteúdo. Para tanto, elaborou-se o quadro da análise de motivações, dificuldades e resultados dos grupos, somando-se à observação dos resultados da etapa quantitativa.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Este capítulo apresenta os resultados da análise das duas ênfases da pesquisa. Na ênfase quantitativa, são apresentados os principais resultados obtidos por meio de medidas de frequência e média, quando pertinente. Na ênfase qualitativa, são discutidos os motivos para implantação dos artefatos, as dificuldades encontradas e os resultados obtidos, com emprego da técnica de análise de conteúdo.

Os resultados da pesquisa estão, assim, subdivididos em dois tópicos, que visam atender aos objetivos geral e específicos propostos.

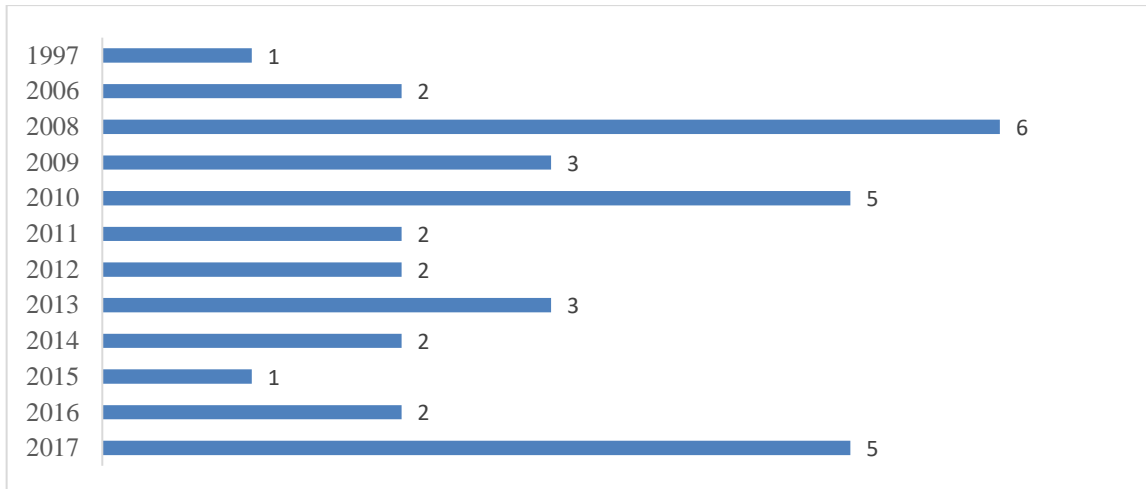
4.1 Aspectos gerais dos artigos pesquisados

A partir dos artigos selecionados, foram analisadas determinadas características em relação ao conjunto, para se entender as peculiaridades observadas na amostra. Nesse sentido, foram analisados: período de publicação, estrato Qualis Periódicos, periódico, localização geográfica, porte, setor econômico e natureza jurídica das organizações.

4.1.1 Distribuição dos artigos no período analisado

A análise temporal, que evidencia a distribuição dos artigos por ano de publicação no período analisado, conforme os critérios definidos neste estudo, é apresentada no Gráfico 2.

Gráfico 2 – Distribuição dos artigos amostrados, por ano de publicação, no período analisado



Fonte: Elaborado pela autora, conforme dados da pesquisa.

Os anos de 2008, 2010 e 2017 foram os que apresentaram maior número de artigos publicados no período analisado. Nos anos iniciais, no período de 1998 a 2005, e em 2007, não foi encontrado sequer um trabalho. A partir de 2008, até o final do período analisado, pelo menos um artigo foi encontrado em cada ano. No entanto, não se percebe uma tendência durante o período, visto ocorrerem oscilações no número de publicações. A média de publicações no período de 2006 a 2017 foi de 2,75 artigos por ano. A média de publicações referente ao período total em que se encontraram publicações que atendiam aos objetivos do estudo, de 21 anos, é menor que um artigo por ano.

4.1.2 Classificação dos artigos por estrato Qualis Periódicos, periódico e ano de publicação

Considerando a classificação definida pelo Qualis Periódicos, quadriênio 2013-2016, última avaliação realizada na data do levantamento dos artigos e os critérios de seleção aqui definidos, de analisar estratos superiores, de A1 a B2, verifica-se que os artigos amostrados foram publicados em periódicos de estratos A2, B1 e B2. Na avaliação do quadriênio 2013-2016, não há periódicos nacionais classificados no estrato A1 na área de Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo. A falta de periódicos nesse estrato é um indicativo da situação das pesquisas nessa área no Brasil.

De acordo com a Capes (2015), os critérios para um periódico ser classificado no estrato A2 são: registro no ISSN, ter no mínimo 2 edições por ano, com Fator de Impacto no *Journal*

Citations Report de $1,4 \geq \text{JCR} > 0,7$ (33%) e índice H da Scopus de $24 \geq \text{H-Scopus} > 9$. Os periódicos de estratos B1 precisam de: registro no ISSN, ter no mínimo 2 edições por ano, *SciELO* com Fator de Impacto (FI) $\text{FI} > 0,01$ e ser da área pelo critério da base, ou $0,7 \geq \text{JCR} > 0$ e $9 \geq \text{H-Scopus} > 0$. Para os artigos de estrato B2, a exigência é de registro no ISSN, ter no mínimo 2 edições por ano, possuir um Fator de Impacto no *Journal Citations Report* de $0,7 \geq \text{JCR} > 0$.

Para que um periódico alcance estrato A1, as exigências são maiores: registro no ISSN; publicação de, no mínimo, 2 edições por ano, possuir fator $\text{JCR} > 1,4$ (67%), fator $\text{H-Scopus} > 24$ (75%).

Na Tabela 1, é demonstrada a distribuição dos artigos da amostra, classificados por: estrato no Qualis Periódicos, periódicos nos quais foram publicados e ano de publicação.

Tabela 1 – Distribuição dos artigos amostrados conforme estrato Qualis Periódicos, periódico e ano de publicação

Estrato Qualis Periódicos	Periódico	1997	2006	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Total	
A2	Ciência & Saúde Coletiva	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	1	
	Contabilidade Vista & Revista	-	-	1	1	-	-	-	-	-	-	-	-	2	
	Engenharia Sanitária e Ambiental	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	1	
	Production	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	1	
	Revista Contabilidade & Finanças	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	1	
	Revista de Administração Contemporânea	1	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	4	
	Revista de Administração Pública	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	1	
	Turismo: Visão e Ação	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	1	
Subtotal		1	2	1	1	3	-	-	-	2	-	1	1	12	
B1	Administração Pública e Gestão Social	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	1	
	Advances in Scientific and Applied Accounting	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	1	-	2	
	Ciência e Agrotecnologia	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	
	Contabilidade, Gestão e Governança	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1	
	Enfoque Reflexão Contábil	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1	2	
	Gestão & Produção	-	-	1	-	1	1	-	-	-	-	-	-	3	
	REAd. Revista Eletrônica de Adm.	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1	2	
	Revista da Micro e Pequena Empresa	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1	
	Revista de Contab. do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1	
	Revista Eletrônica de Ciência Administrativa	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	1	
	Subtotal		-	-	4	2	1	1	1	1	-	1	1	3	15

(Continua)

(Continuação)

Estrato Qualis Periódicos	Periódico	1997	2006	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Total
		B2	Gestão & Regionalidade	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-
Reunir: Revista de Adm., Contabilidade e Sustentabilidade	-		-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	1
Revista ADM.MADE	-		-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	1
Revista Contemporânea de Contabilidade	-		-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	1	2
Revista de Administração da Unimep	-		-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	1
Revista de Negócios	-		-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	1
Subtotal		-	-	1	-	1	1	1	2	-	-	-	1	7
Total		1	2	6	3	5	2	2	3	2	1	2	5	34

Fonte: Elaborada pela autora, conforme dados da pesquisa.

Conforme se observa no Tabela 1, o estrato com maior número de artigos analisados é o B1. Sobre os artigos amostrados nesta pesquisa, a média de publicação em relação ao número de periódicos listados em cada estrato é de 1,5 artigos em A2 e B1, e de 1,16 em B2, chegando a uma média global de 1,41 artigos por periódico, sendo o total de periódicos selecionados vinte e quatro no total. A Revista de Administração Contemporânea foi o único periódico com duas publicações em um mesmo ano, 2006.

Os artigos foram publicados em diversas revistas, com pequena concentração em algumas delas, sendo um total de 34 artigos em 24 periódicos. Considerando-se o número de publicações por periódico, a Revista de Administração Contemporânea, classificada no estrato A2, foi o periódico com maior número de artigos na amostra analisada (quatro artigos). O periódico de estrato B1 com maior número de publicações foi a Revista Gestão & Produção, com três artigos; e do estrato B2, a Revista Contemporânea de Contabilidade, com dois artigos publicados. Cabe salientar que, das revistas constantes na amostra, cinco delas contêm em seu título a denominação “Contabilidade”, conforme destacado em cinza no Tabela 1.

4.1.3 Localização geográfica e setor econômico das empresas objeto dos estudos de caso

A Tabela 2 evidencia a localização geográfica e o setor econômico da sede das empresas que foram unidades de análise dos estudos de caso amostrados.

Tabela 2 – Localização geográfica e setor econômico das empresas da amostra

Localização Geográfica	Setor Econômico			Total
	Comércio	Indústria	Serviços e Outros	
Brasil	1	1	4	6
Centro-oeste			1	1
Nordeste		1	2	3
Norte e Nordeste	1			1
Sudeste	2	6	5	13
Sul	2	3	3	8
Não identificado			2	2
Total	6	11	17	34

Fonte: Elaborada pela autora, conforme dados da pesquisa.

Alguns trabalhos da amostra formularam, nos estudos de casos, modelos para aplicação de artefatos em várias unidades da empresa, localizadas no Brasil. Por isso, essa localização geográfica é identificada na primeira linha da Tabela 2.

O maior número de estudos de caso foi realizado em empresas sediadas na região Sudeste, seguido da região Sul. As regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste somam, juntas, cinco empresas objetos de estudos de casos analisados, o que representa um percentual de 15% do total da amostra.

Ao se avaliar o setor econômico em três grandes grupos – comércio, indústria, serviços e outros –, observa-se uma predominância de pesquisas realizadas em empresas do setor de serviços e outros, com 17 empresas entre as pesquisadas, representando 50% do total da amostra.

4.1.4 Porte e natureza jurídica das empresas pesquisadas

Muitos são os critérios para se definir o porte das empresas – esses podem variar conforme o enfoque dado e de acordo com a situação tratada. Pode ser adotado, como critério, número de empregados, faturamento, volume de produção, tipo de negócio, lucro, entre outros (SANTA; LAFFIN, 2012). Na análise desenvolvida neste estudo, foi considerado o porte das empresas enunciado nos trabalhos, ponderando-se que, na maioria das vezes, não se informou, nesses estudos, o critério utilizado para essa classificação. A Tabela 3 demonstra a distribuição dos artigos por porte e conforme sua natureza jurídica.

Tabela 3 – Porte e natureza jurídica das empresas da amostra

Porte	Frequência Absoluta	Frequência Relativa	Natureza Jurídica		
			Entidade privada com finalidade lucrativa	Entidade privada sem finalidade lucrativa	Entidade pública
Microempresa	1	3%	1	-	-
Pequeno porte	2	6%	2	-	-
Médio porte	1	3%	1	-	-
Grande porte	12	35%	12	-	-
Demais	13	38%	-	4	9
Não informado	5	15%	5	-	-
Total	34	100%	21	4	9

Fonte: Elaborada pela autora, conforme dados da pesquisa.

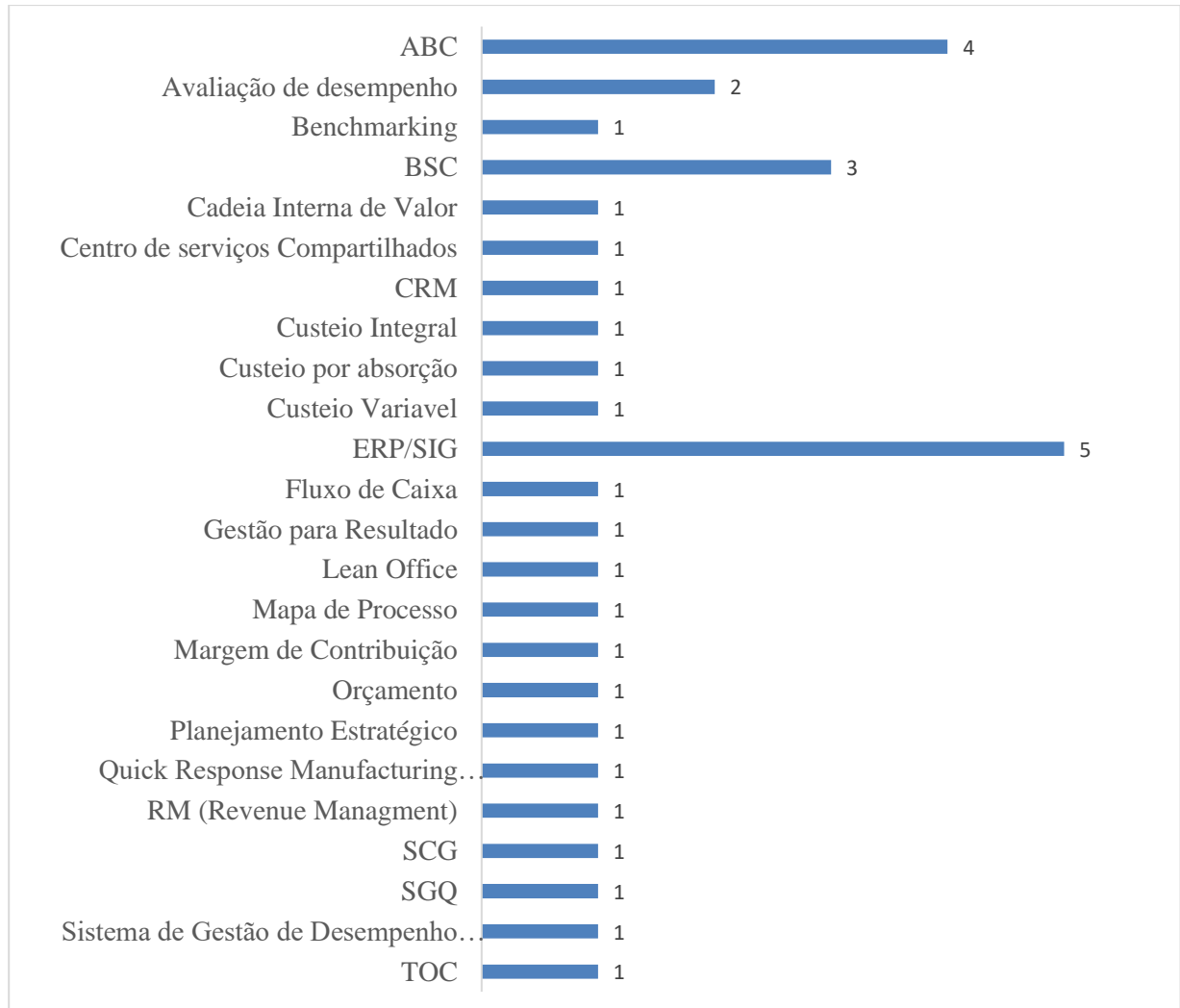
Entre as empresas estudadas nos 34 artigos analisados, 38% delas não foram classificadas quanto ao porte, pois a classificação ‘demais’ se aplica a entidades cujas naturezas jurídicas são entidades públicas, entidades privadas sem finalidade lucrativa e empresas privadas com finalidade lucrativa, cujo enquadramento não foi requerido perante a Receita Federal do Brasil. Da amostra levantada, 35% são empresas classificadas como de grande porte e 12% empresas classificadas como microempresas e empresas de pequeno e médio porte. Não foi informado o porte das empresas em 15% dos estudos de caso amostrados.

A natureza jurídica predominante na amostra é de entidades com finalidade lucrativa, com 62% do total, seguida de 26% organizações públicas, incluindo entidades públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e de fundações públicas. Entidades privadas sem finalidade lucrativa são apenas 12%, incluindo cooperativas e associações. Cabe salientar que, do total das entidades privadas com finalidade de lucro, destaca-se as empresas de grande porte.

4.1.5 Artefatos de Contabilidade Gerencial da amostra pesquisada

A análise da amostra de artigos selecionados revelou uma pluralidade de artefatos de Contabilidade Gerencial ao ponto de obter-se, de um total de 34 artigos, 24 artefatos diferentes. O Gráfico 3 expõe os dados encontrados.

Gráfico 3 – Artefatos de Contabilidade Gerencial tratados nos artigos da amostra analisada



Fonte: Elaborado pela autora, conforme dados da pesquisa.

É grande a diversidade de artefatos de Contabilidade Gerencial encontrada na amostra. Dentre eles, os mais frequentes são o ERP/SIG (cinco artigos), o segundo ABC (quatro artigos) seguido do BSC (três artigos). Essa constatação fez com que se decidisse estudar os artefatos em seu conjunto, já que a pluralidade de artefatos evidenciada nesses artigos e a sua baixa frequência não permitem uma análise específica.

O interesse da análise passou, assim, a ser o de verificar a distribuição dos artigos conforme classificação apresentada por Soutes (2006) e Borinelli (2006), denominada pela primeira como ‘segregação dos artefatos da contabilidade gerencial’ e, nesta pesquisa, referenciada como “Métodos, Sistemas e Filosofias de Gestão” subdivididos em três grupos: ‘Métodos e sistemas de custeio’, ‘Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho’ e ‘Filosofias e modelos de gestão’, como discutido no referencial teórico.

No grupo ‘Métodos e sistemas de custeio’, estão contidos os artefatos que têm como propósito mensurar custos por meio de métodos e sistemas de custeio.

No que se refere aos ‘Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho’, esses têm no seu conjunto artefatos que buscam evidenciar fatores que mensuram, avaliam e medem o desempenho das organizações.

Quanto a ‘Filosofias e modelos de gestão’, são incluídos nesse grupo os artefatos que direcionam o modelo de gestão que a organização adota, orientados pelas práticas e por uma filosofia central, que traduzem a forma de gerir os recursos da organização, aliadas a suas estratégias. Na Tabela 4, são apresentados os artefatos de Contabilidade Gerencial tratados nos artigos da amostra, organizados conforme essa classificação.

Tabela 4 – Classificação dos artefatos de Contabilidade Gerencial dos artigos da amostra conforme ‘Métodos, sistemas e filosofias de gestão’

Métodos, Sistemas e Filosofias de Gestão	Artefato	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Métodos e sistemas de custeio	ABC	4	12%
	Custeio Integral	1	3%
	Custeio por Absorção	1	3%
	Custeio Variável	1	3%
	Subtotal	7	21%
Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho	Avaliação de Desempenho	2	6%
	Benchmarking	1	3%
	ERP/SIG	5	14%
	Fluxo de Caixa	1	3%
	<i>Lean Office</i>	1	3%
	Mapa de Processo	1	3%
	Margem de Contribuição	1	3%
	<i>Revenue Management (RM)</i>	1	3%
	SCG	1	3%
	Sistema de Avaliação de Desempenho	1	3%
Subtotal	15	44%	
Filosofias e modelos de gestão	BSC	3	8%
	Cadeia de Valor	1	3%
	Centro de serviços Compartilhados	1	3%
	CRM	1	3%
	Gestão para Resultado	1	3%
	Orçamento	1	3%
	Planejamento Estratégico	1	3%
	Quick Response Manufacturing (QRM)	1	3%
	SGQ	1	3%
	TOC	1	3%
Subtotal	12	35%	
	Total	34	100%

Fonte: Elaborada pela autora, conforme dados da pesquisa.

‘Métodos e sistemas de custeio’ foi o grupo contemplado no menor número de artigos entre os três analisados (21%). O artefato ABC foi o mais frequente do grupo e o segundo de toda a amostra estudada, tendo sido objeto de análise de quatro artigos.

‘Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho’ abrigou o maior número de artefatos presentes nos artigos estudados, entre os três grupos definidos (44%). A distribuição dos artefatos entre os artigos seguiu o mesmo comportamento do grupo anterior, apresentando-se muito pulverizada. As exceções foram os artefatos ERP/SIG, presentes em cinco artigos, e o mais frequente de toda a amostra, e Avaliação de Desempenho, objeto de dois artigos.

Os artefatos classificados no grupo ‘Filosofias e modelos de gestão’ ocorreram com frequências unitárias nos artigos analisados, com exceção apenas do BSC, presente em três artigos da amostra e o terceiro mais frequente de toda amostra. No total, este grupo representa 35% da amostra.

4.2 Artefatos de Contabilidade Gerencial: análise qualitativa dos dados

Esta seção apresenta os dados obtidos com base na análise de conteúdo, tendo como fonte os artigos estudados, bem como a interpretação desses dados com base no objetivo central desta pesquisa.

No que se refere à análise de conteúdo, diante da impossibilidade de tratar cada artefato individualmente, esses foram organizados em três grupos; portanto, a análise dos trabalhos é desenvolvida com base nessa segregação, discutida no referencial, e contemplada no estudo de Soutes (2006) e Borinelli (2006).

4.2.1 ‘Métodos e sistemas de custeio’

Os ‘Métodos e sistemas de custeio’ têm como objetivo mensurar os custos empresariais por meio de diferentes métodos e sistemas de custeio, de acordo com as necessidades de informações para tomada de decisão.

Os artefatos encontrados nesse grupo, nos artigos analisados, foram: custeio por absorção, custeio variável, custeio integral e custeio ABC.

O Quadro 4 sintetiza categorias e subcategorias predominantes no estudo de tal grupo de artefatos: porte, setor econômico, natureza jurídica e o artefato mais frequente na amostra.

Quadro 4 – Perfil predominante do Grupo ‘Métodos e sistemas de custeio’

Categoria	Subcategoria	Frequência Relativa
Porte	Demais	43%
Setor econômico	Indústria	42%
Natureza jurídica	Entidade Privada c/ Finalidade Lucrativa	57%
Artefato	ABC	57%

Fonte: Elaborado pela autora, conforme dados da pesquisa.

Verifica-se que, nesse grupo, que contém 7 artigos, o porte mais frequente foi o classificado na subcategoria ‘demais’, classificação dada pela Receita Federal do Brasil quanto ao enquadramento do porte das empresas. Aquelas que não se enquadram como microempresas, empresa de grande, médio ou pequeno portes recebem essa classificação, sendo que esse enquadramento é requerido perante a Receita Federal do Brasil.

Como indica o Quadro 4, o setor econômico ‘indústria’ foi o mais frequente na amostra. A natureza jurídica ‘entidades privadas com finalidade lucrativa’ foi a mais frequente nos estudos amostrados, o que é condizente com as características desse grupo, uma vez que esse compreende os métodos de custeio que são artefatos mais utilizados em empresas industriais e que buscam o lucro como principal objetivo.

Outra característica identificada foi o artefato ABC ser o mais frequente dentre os trabalhos pesquisados no grupo. De acordo com Horngren (2001), esse artefato é uma das principais ferramentas utilizadas pelos mais variados tipos de organizações, que buscam o aprimoramento de seus sistemas de custeio, objetivando a melhoria de seu preço dentre outros, ou seja, é um dos métodos mais utilizados em entidades privadas.

4.2.1.1 Motivações para implantação

Durante a análise, foram encontradas diversas referências a motivações que levaram as empresas a adotarem os artefatos do grupo ‘Métodos e sistemas de custeio’, entre elas, pode-se

citar: necessidade de se mensurar o verdadeiro custo dos produtos; definição de adequada margem de lucros, passando a conhecer o resultado real da comercialização; verificação da eficiência do negócio realizado; gerenciamento dos custos com a intenção de melhorar a competitividade da empresa e informações para tomada de decisão; constatação, por parte da direção geral, da existência de diversos processos gerenciais e operacionais que eram adotados sem controle adequado; necessidade de otimização da mão de obra e, ainda, necessidade de apuração de custos para tomada de decisão.

Implantar métodos que consigam dar respostas às motivações elencadas tem sido um dos esforços feitos pelos gestores, pois, para que a organização se mantenha sustentável, é evidente a importância que se deve dar à adequada gestão dos custos, devido à necessidade de controle e precisão na decisão. Martins (2010) reforça que, com os inúmeros fatores complexos com que as organizações precisam lidar, há a necessidade de se adotar sistemas mais específicos para que a informação gerada seja mais precisa.

Dessa maneira, escolher o método de custeamento a ser adotado pode ser o ponto de partida para que se consiga atender às necessidades de informações capazes de contribuir para a tomada de decisão por parte dos gestores. Guerreiro, Cornachione Junior e Soutes (2011) destacam que diferentes métodos de custeio possibilitam diversas alternativas de decisão, o que justifica os motivos que levaram as organizações a escolher o método de custeio empregado, com o intuito de obterem o resultado que cada um pode trazer.

4.2.1.2 Dificuldades identificadas

Ao decidir qual o método de custeio a ser implantado, a organização passa a tomar uma série de medidas, daí surgem algumas dificuldades na sua implantação. Assim, ao se analisar os estudos de casos, pode-se perceber algumas dificuldades neles relatadas em relação à implantação dos artefatos, como falta de integração dos processos; falta de informações; dificuldade de identificação dos itens de custos; inadequação do sistema da empresa às necessidades de informação; falta de acurácia dos dados; dificuldades na compilação dos dados; dificuldades de obtenção das informações, sendo necessária a elaboração de vários relatórios fora do sistema; dificuldades na extração das informações; falta de adaptação às mudanças de rotina; resistência de alguns empregados; e dificuldades na coleta e na interpretação dos dados.

Dentre as diversas dificuldades evidenciadas nos estudos amostrados, uma das mais citadas está relacionada a questões que envolvem pessoal, como falta de interesse, dificuldade de adaptação às novas rotinas e mesmo resistência das pessoas, o que, conforme indica Martins (2010), deve ser um ponto importante a ser considerado, visto ser primordial o envolvimento dos colaboradores. Sugere-se que a implantação de determinadas medidas seja gradual, para minimizar os diversos tipos de reações que podem delas advir.

Algumas das dificuldades apontadas nesta pesquisa coadunam com um levantamento feito por Felipe *et al.* (2012), que identificou, entre as limitações na implantação do sistema de custos, dificuldade em encontrar os dados, dados defasados, adaptação, falta de interesse e excesso de processos, questões também identificadas nesta pesquisa.

4.2.1.3 Resultados identificados

A análise dos resultados dos estudos de caso objetos desta investigação tem propósito de demonstrar como cada sistema de custeio implantado contribuiu para o resultado das organizações, bem como oportuniza uma reflexão sobre eles.

Os resultados encontrados nos estudos de caso apontam que as organizações passaram a conhecer o seu custo e sua margem de lucro, houve uma melhora no planejamento, na comercialização dos produtos e na distribuição dos custos às unidades de negócio; foi efetuada uma revisão dos procedimentos, passando-se a ter uma melhor visão gerencial; foi possível eliminar atividades que não agregavam valor ao serviço ofertado; foi evidenciada a possibilidade de haver vantagens competitivas de longo prazo e melhorias estratégicas de negócios.

Esses achados condizem com Horngren, Sundem e Stratton (2004) e Frezatti *et al.* (2009), quando citam que os métodos de custeamento são essenciais, pois possibilitam o fornecimento de informações, e que é primordial que se tome decisões sobre a apropriação de recursos para dar suporte às demandas informacionais dos gestores.

Ainda com relação aos resultados, esses apontaram para mudanças gerenciais e técnicas necessárias para que a empresa se torne mais competitiva, tais como necessidade de reorganização da empresa como um todo e monitoramento de questões centrais de processos de gestão, e ainda permitiram inferir que, com a utilização de artefatos, os gestores passaram a

ter conhecimento de em quais serviços há maior concentração de custos e quais poderiam ser eliminados, bem como serviram de apoio ao processo decisório. No que se refere especificamente ao ABC, foi considerado pelas organizações que o implantaram como mais adequado diante das situações práticas por ela vivenciadas.

4.2.1.4 *Motivação, dificuldade e resultado predominantes*

Após análise geral dos resultados encontrados nos artigos estudados, o Quadro 5 evidencia motivação, dificuldade e resultado mais frequentes nos artigos do grupo ‘Métodos e sistemas de custeio’.

Quadro 5 – Motivação, dificuldade e resultado predominantes do Grupo ‘Métodos e sistemas de custeio’

Categoria	Subcategoria
Motivação	Necessidade da correta apuração dos custos
Dificuldade encontrada	Falta de informações, informações imprecisas e incompletas
Resultado alcançado	Melhoria das informações para tomada de decisão

Fonte: Elaborado pela autora, conforme dados da pesquisa.

Constatou-se, como motivo mais frequente apontado para implantação dos artefatos, a necessidade da correta mensuração de custos, o que é coerente com as características do grupo que está sendo analisado. Frezatti *et al.* (2009) ressaltam a importância da identificação da informação como ponto central de subsídio para as decisões gerenciais e a relevância das informações de custos, pois permitem mapear como os recursos estão sendo consumidos, direcionando-os para o uso mais eficiente, permitindo avaliar seu desempenho.

A falta de informação foi o principal problema identificado como impeditivo para a correta implantação dos artefatos elencados nesse grupo, uma vez que a informação é um recurso necessário para subsidiar a geração de outras informações, além disso, informações imprecisas e incompletas foram também identificadas nos estudos. Tal situação é enfatizada por Martins (2010), que aponta que a falta de informações é indesejável e apurá-las custa muito às organizações.

Na visão de Horngren, Sundem e Stratton (2004), a informação é que permite o planejamento e o controle dos custos, a análise da rentabilidade dos objetos de custos e, ainda,

permite ao gestor tomar decisões estratégicas, como intervenção em algum processo produtivo, mudança, corte ou desenvolvimento de novos produtos.

Nesse sentido, a ausência de informações torna-se um sério problema aos gestores, de forma que, ao se buscar encontrar o verdadeiro custo de produção ou ao se adotar um sistema de custeamento, a falta de informações suficientes para a correta apuração é um problema importante a ser considerado. Atkinson *et al.* (2000) ressaltam a ampliação da informação gerencial através de fontes que abrangem dados qualitativos e quantitativos direcionados para a produção que contribuem para tomada de decisões.

No que se refere aos resultados obtidos com a implantação dos artefatos neste grupo, a melhoria de informações para tomada de decisão foi o ponto mais evidenciado entre os resultados. É interessante ressaltar que a informação deve possuir um sentido lógico para o gestor; dessa forma, ao se utilizar os artefatos elencados, destaca-se que toda equipe deve possuir o mesmo fluxo de informações e, nesse sentido, é fundamental a padronização de procedimentos que aperfeiçoem o uso dos artefatos de Contabilidade Gerencial.

4.2.1.5 Custeio Baseado em Atividade – ABC

Entre os resultados encontrados na análise deste grupo, verificou-se que o método de custeio ABC foi o mais frequente dentre os artefatos que fazem parte desse conjunto de métodos e sistemas de custeio. Tal fato vai ao encontro da compreensão dada por Horngren (2001) a respeito do ABC ser uma das ferramentas mais utilizadas pelas organizações, tendo como objetivo o aprimoramento de seus sistemas de custeio, dando maior precisão para seus custos e, dessa forma, melhorando significativamente seus índices de produtividade.

Há uma convergência com a literatura no que se refere aos propósitos para implantação do ABC, entre outros: maior fidelidade e clareza nas operações da organização; apuração mais acurada dos custos e, como consequência, determinação do melhor *mix* e preços dos produtos; aperfeiçoamento dos processos etc. (NAKAGAWA, 2001; BORNIA, 2002; MARTINS; ROCHA, 2015).

Foi possível identificar, como ponto de maior dificuldade no emprego desse artefato, a correta identificação dos dados para a mensuração dos custos. Na abordagem dada por Martins

(2010), um problema recorrente na apuração dos custos é a dificuldade prática de segregação dos gastos.

É interessante destacar a aplicação do ABC em uma cooperativa de café que tinha, além da necessidade da adequada apuração do custo dos produtos, a de buscar conhecer o resultado real da comercialização, com definição de margem de lucro de cada tipo de café por qualidade, para conseguir verificar a eficiência do negócio realizado. Apesar das dificuldades de integração dos processos, indicou-se ter obtido como resultado o conhecimento real dos custos e margem de lucro por qualidade do café. Com o ABC, a cooperativa revelou ter passado a planejar melhor sua comercialização e revisou os procedimentos existentes, despertando nos gestores, como relatado no trabalho, uma “nova mentalidade gerencial”.

Martins e Rocha (2010) apontam, como pontos fortes do ABC, o fato de esse não se restringir apenas à mensuração dos custos, apresentando uma visão geral dos processos inclusive administrativos, sendo base para estratégias, ampliando sua aplicação de forma a melhorar o desempenho competitivo da organização, o que se pode inferir com base nos resultados apontados na cooperativa de café.

Numa outra situação relatada, da adoção do ABC em uma grande empresa industrial no setor de logística, um dos desafios que se apontou ter sido enfrentado foi a excessiva utilização de planilhas eletrônicas, sendo que, na visão dos gestores, é necessário um *software* específico para aplicação do ABC, pois a falta de integração entre os sistemas gerenciais dificultou a acurácia e a compilação de dados.

Como um dos resultados apontados nesse estudo, evidenciou-se operações que agregavam valor para a organização, além de ter oportunizado conhecer de forma mais efetiva o resultado de cada unidade, o que culminou em informações necessárias para melhoria das informações para tomada de decisão, o que condiz com os propósitos pretendidos com o uso do ABC, segundo Pereira (2015). Portanto, a empresa obteve o resultado pretendido ao adotar o ABC como método de mensuração de custos.

Vale mencionar os estudos de caso amostrados que analisaram a aplicação do custeio ABC em entidades do setor público, como é o caso de uma escola de Educação Infantil municipal, relatado em um dos trabalhos. Tal implantação foi motivada pela necessidade de maior transparência e exigência de melhor utilização dos recursos públicos, pois os gestores públicos diante de limitações orçamentárias precisam otimizar o uso dos recursos.

Alguns estudos, como o desenvolvido por Gibbon *et al.* (2008), apontam que o ABC é a metodologia de custeamento mais adequada para a administração pública, visto ser capaz de

trabalhar com uma diversidade de serviços e produtos, além de se adaptar melhor à tomada de decisão.

Os resultados relatados nos estudos analisados, alcançados pelas organizações que aplicaram o ABC, corroboram as vantagens elencadas por estudos como os de Lunkes (2003), Frezatti *et al.* (2009), Martins (2010) e Martins e Rocha (2015).

Além daquelas evidenciadas pelos autores, foi apontado que o ABC permitiu melhor planejamento das atividades e mudança de mentalidade por parte de gestores e demonstrou vantagens competitivas de longo prazo e melhoria para consecução das estratégias.

4.2.2 ‘Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho’

Os ‘Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho’ produzem informações que possibilitam aos gestores conhecer, por meio de diagnósticos, em quais pontos devem implementar melhorias, conhecer e controlar de forma eficaz as estratégias da organização e subsidiar a tomada de decisões.

Os indicadores de desempenho são essenciais para o sucesso das organizações, já que são utilizados para definir e acompanhar as metas individuais e, por conseguinte, de todas as suas áreas.

Dentre os trabalhos analisados, foi encontrado nesse grupo um maior número de estudos entre os três grupos de análise e uma pluralidade de artefatos.

O Quadro 6 sintetiza as categorias e subcategorias predominantes na análise dos artigos classificados no grupo no que se refere a: porte, setor econômico e natureza jurídica. Além disso, são apresentados os artefatos de Contabilidade Gerencial encontrados e o artefato mais frequente nesse grupo.

Quadro 6 – Perfil predominante no Grupo ‘Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho’

Categoria	Subcategoria	Frequência
Porte	Demais	50,00%
Setor econômico	Serviços e outros	63,00%
Natureza jurídica	Entidade Privada c/ Finalidade Lucrativa	56,00%
Artefato	Avaliação de desempenho	13,00%
	Benchmarking	6,75%
	ERP/SIG	33,00%
	Fluxo de Caixa	6,75%
	<i>Lean Office</i>	6,75%
	Mapa de Processo	6,75%
	Margem de Contribuição	6,75%
	<i>Revenue Managment (RM)</i>	6,75%
	SCG	6,75%
	Sistema de Avaliação de Desempenho	6,75%

Fonte: Elaborado pela autora, conforme dados da pesquisa.

Observa-se que, nesse grupo, que tem um total de 15 artigos, o porte das organizações mais frequente é o classificado na subcategoria ‘demais’, como antes explicado. O resultado desse grupo é o mesmo encontrado no grupo ‘Métodos e sistemas de custeio’.

Como indica o Quadro 6, o setor econômico ‘serviços e outros’ foi o mais frequente nesse grupo. Esse setor compreende entidades que desenvolvem diversas atividades, como: transporte, educação, saúde, alojamento, atividades profissionais, pesquisa, defesa e seguridade social.

A natureza jurídica ‘entidades privadas com finalidade lucrativa’ foi a mais frequente desse grupo, composto de artefatos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho. É coerente, então, que esses artefatos sejam amplamente utilizados nas entidades que visam ao lucro, pois essas medidas demonstram o sucesso e a continuidade dos empreendimentos.

Os artefatos desse grupo são diversos e vêm sendo utilizados, como relatado nos trabalhos, com o objetivo de oferecer indicadores para que os gestores dos negócios avaliem suas *performances* e os investidores acompanhem a valorização de suas ações e ou quotas partes.

Outra característica que se analisa se relaciona à frequência de determinado artefato no grupo. Para fins da análise, foram considerados conjuntamente o ERP e o SIG. Isso porque o ERP e o SIG são sistemas de gestão e contemplam todas as áreas da organização. Segundo Souza e Zwicker (2001), esses sistemas procuram atender a condições genéricas e ao maior número de empresas possível, aliando modelo e processos de negócio adquiridos pelo

conhecimento acumulado de fornecedores, consultorias e pesquisa em processos de *benchmarking*.

A importância do ERP já havia sido objeto de estudos, como o de Frezatti e Tavares (2003), e o estudo recente realizado pela Associação Brasileira de Empresas de Software (ABES), no ano de 2017, o qual indica que as empresas investiram mais de US\$ 2,07 trilhões em todo o mundo em sistemas de gestão, confirmando pesquisas já feitas neste contexto.

4.2.2.1 *Motivações para implantação*

No que tange às motivações para implantação dos artefatos, são apontadas diversas razões nos artigos, inclusive devido à diversidade de artefatos encontrados nesse grupo: 10 artefatos, em 15 artigos analisados.

Ao se analisar esses motivos, observa-se que esses foram associados a necessidade de um instrumento de avaliação e controle de resultados; necessidade de redução de *Lead time*, necessidade de mapeamento e otimização dos processos; melhoria no fluxo de informações entre empregados e gestores e comprometimento da equipe com os objetivos organizacionais; baixa produtividade dos empreendimentos; necessidade de mensuração dos resultados; mudança imposta pela legislação; necessidade de avaliar o desempenho de suas estratégias e operações; necessidade de solucionar problemas relacionados aos quadros econômico, fiscal e administrativo-institucional; e melhoria de receitas.

Outros pontos identificados foram as necessidades de controle da gestão; de medidas de desempenho e de tecnologias; de formalização de controles internos; de informatização e de visualização da situação financeira da empresa demonstração do preço adequado dos serviços, de melhoria no controle gerencial e de informações capazes de direcionar possíveis vantagens, objetivando maior competitividade.

A partir da análise das motivações que levaram as empresas a adotarem os artefatos, verifica-se que se encontram em consonância com os objetivos elencados por Pontes (1999), no que tange aos programas de avaliação de medidas de desempenho, como o esforço para se conseguir melhorias voltadas à produtividade, à qualidade e à satisfação dos clientes, bem como em relação aos aspectos econômicos e financeiros.

Outras razões identificadas na análise dos artigos corroboram os objetivos elencados pela literatura, que indicam que o propósito dos sistemas é o de transmitir informações, tendo como foco dados financeiros e não financeiros, o direcionamento das organizações no sentido de adotarem padrão de performance, a produção de informações que direcionem os administradores a resolver problemas complexos, e a contribuição para que passem a ter rotinas e procedimentos formais (PONTES, 1999).

4.2.2.2 Dificuldades identificadas

Os estudos destacaram dificuldades encontradas durante o processo de implantação dos artefatos do grupo, como: falta de compreensão do processo por parte dos colaboradores; demora na implantação e na obtenção dos resultados; dificuldade de mão-de-obra; falta de canalização de recursos para o processo; resistência dos membros da organização; falta de apoio da alta administração e de capacitação dos colaboradores; falta de adequação da estrutura da empresa ao sistema integrado de gestão; falta de conhecimento do sistema e morosidade no desenvolvimento das tarefas e dificuldade de adequação ao software.

Ademais, observa-se outras dificuldades, como o tipo de cultura gerencial e familiar; a descentralização das atividades comprometendo a comunicação, a tomada de decisão e o andamento da maioria dos processos; a grande rotatividade de pessoal; a falta de padrão de atendimento a clientes; a falta de definição de metas; o desconhecimento do propósito da empresa; a escassez de recursos; o desalinhamento da estratégia da organização; as informações incompletas, os dados insuficientes e a falta de padrão para fins de comparação.

De acordo com estudo feito por Capelli (2009), são muitos os fatores críticos nos processos de mudança que as organizações enfrentam; no entanto, para que sejam minimizadas as dificuldades, a entidade deve definir claramente suas metas, atentar-se às relações de comportamento dos indivíduos, pois esses geram mudança cultural, utilização eficaz dos recursos, definição adequada de papéis dos membros da organização dentre outros.

Os processos de mudança organizacional em qualquer área da organização têm como impulsionador potencial a participação dos empregados, pois, como destaca Capelli (2009), sua eficácia depende do envolvimento de todos, o que condiz com os resultados encontrados no

presente estudo, os quais apontam para questões relacionadas às pessoas como uma dificuldade recorrente.

A resistência à mudança é apontada na literatura gerencial como um fator normal, por ocasião de mudanças nas rotinas das empresas, e que o papel dos empregados é resistir a elas e o dos gestores, de implementá-las (HERNANDEZ; CALDAS, 2001).

Ficou claro que a demora na conclusão da implantação de artefatos é uma dificuldade importante e condiz com o estudo desenvolvido por Souza *et al.* (2015), que aponta que esse aspecto traz impacto negativo, ocasionando muitos problemas para a gestão. O autor também aponta que é anseio de todos que os métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho sejam implementados com possível celeridade, de forma plena, com o devido treinamento, para que, assim, a gestão estratégica possa ser exercida de forma eficiente e eficaz.

4.2.2.3 Resultados identificados

A análise dos resultados dos estudos de caso amostrados visa evidenciar qual contribuição os métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho adotados pelas organizações pode ter trazido, de acordo com os objetivos pretendidos com sua implementação.

Dentre as contribuições destacadas como positivas, há a centralização da tomada de decisão em contraponto às dificuldades que a descentralização provocava na entidade; a contribuição na gestão de contratos; a redução do tempo de execução das tarefas; a otimização do controle; a melhoria no fluxo de trabalho; além da possibilidade de utilização das informações na tomada de decisão.

Fatores como mudança na estrutura física e operacional da entidade, redução de níveis hierárquico e de pessoal, redefinição de processos de negócio e imagem institucional, reposicionamento no mercado, padronização dos processos e o fato de o SIG ter sido institucionalizado como um sistema de controle foram também citados nos estudos.

De acordo com Gonçalves (2000), a entidade que realizar uma mudança organizacional, seja ela em todas as áreas ou apenas em parte da organização, poderá obter ganhos substanciais, na proporção dos desafios propostos e do envolvimento da alta administração em concretizá-los. Esses ganhos estão ligados a resultados como redução de gastos, investimentos em

ferramentas para aperfeiçoamento de processos, redução do tempo de realização de atividades, e ampliação na atuação da atividade fim.

Com relação aos aspectos negativos encontrados a partir da aplicação dos artefatos deste grupo, em um estudo realizado na Petrobras que investigou a implantação do SIG, foi constatado que o artefato implantado não teve sucesso. O fator cronológico foi indicado como catalizador desse insucesso, pois houve um período muito longo entre a implantação e o primeiro relatório, o que já é apontado pela literatura como um dos limitadores na implantação de sistemas de gestão, levando à descontinuidade da implantação do projeto. Também foram apontados no estudo de caso que tratou da implantação de artefato na Petrobras: falta de apoio da direção, ausência de dados para comparabilidade; variáveis e sistema complexos, treinamento no tempo inapropriado; aspecto bastante teórico e conceitual apresentado sem interface com o conhecimento mais prático e técnico; troca de equipe; alta dependência da área de informática e a vinculação excessiva à contabilidade geral da empresa; falta de institucionalização do artefato e o uso meramente cerimonial de vários processos.

Os estudos amostrados apontaram, ainda, em alguns casos, que com o fato de a alta administração não ter exercido seu papel de coordenação e apoio ao processo de mudança, e como não houve uma adequada capacitação do pessoal envolvido, dificilmente as regras tornar-se-ão hábitos e rotinas, ou seja, dificilmente serão institucionalizadas.

Ainda com relação aos resultados encontrados com a implantação dos artefatos, o que se percebe é que organizações visam oportunidades para melhor seu desempenho. Contudo, a fim de atingir os objetivos pretendidos, devem avaliar o tipo de mudança que estão dispostas a desenvolver. É necessário alterar as estruturas e os procedimentos pretendidos e incentivar os empregados a serem agentes de mudança para que se consiga as transformações dos valores e da cultura organizacional (HERNANDEZ; CALDAS, 2001).

4.2.2.4 Motivação, dificuldades e resultados

Para sintetizar os resultados da análise dos artigos estudados de forma abrangente, o Quadro 7 busca demonstrar a motivação, dificuldade e resultado mais frequentes do grupo em análise.

Quadro 7 – Motivação, dificuldades e resultados predominantes de ‘Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho’

Categoria	Subcategoria
Motivação	Necessidade de melhoria dos processos, controle e avaliação.
Dificuldade encontrada	Falta de qualificação técnica e compreensão dos processos.
Resultado alcançado	Melhoria dos processos e informações para tomada de decisão

Fonte: Elaborado pela autora, conforme dados da pesquisa.

A principal motivação revelada nos artigos, conforme apresentado pelas empresas, foi a necessidade de melhoria dos processos, do controle e da avaliação. Vale ressaltar que, quando se busca informações para tomada de decisões, é comum atrelar a melhor maneira de se chegar a esta, implementando ferramentas que possibilitem tal condição.

A falta de qualificação técnica e de compreensão dos processos foi a principal dificuldade encontrada na amostra analisada. Mais uma vez, pesquisas apontam a relevância do fator humano no contexto organizacional, sendo esse aspecto fundamental para o sucesso dos sistemas de gestão.

Nesse sentido, Caiçara Junior (2007) evidencia que os usuários são os responsáveis pela manipulação dos recursos tecnológicos disponíveis de modo que sistemas de gestão tragam para a organização maior confiabilidade e confidencialidade dos dados, e isso é algo que somente é conseguido com o auxílio e o comprometimento dos usuários, pois cabe a eles a responsabilidade de atualizar os dados corretamente - dados que alimentam toda a cadeia de módulos do ERP/SIG. Assim, o comprometimento das pessoas é um fator crítico na implantação de sistemas de gestão.

Segundo Caiçara Junior (2007) e Albertão (2005), diversos projetos de implementação de sistemas de gestão fracassaram devido à falta de preparo adequado da força de trabalho diante das mudanças organizacionais impostas pelo sistema. Deve-se capacitar as pessoas antes de uma nova implantação, para minimizar as dificuldades e para que haja uma aceitação plena por partes delas.

Comparando-se as três categorias – motivação, dificuldade e resultado –, percebe-se uma interligação entre elas, e que o resultado apontado como mais frequente da amostra é a melhoria dos processos e das informações para tomada de decisão. Infere-se que as organizações enfrentam diversas dificuldades ao tentar implantar artefatos que possibilitem de forma efetiva seus controles.

4.2.2.5 ERP/SIG – Sistemas de gestão

Dos diversos artefatos encontrados na amostra analisada, o mais frequente foi o ERP/SIG. Nesse sentido, Cornachione (2001) aponta que os sistemas de informação propiciam cada vez mais capacidade de gerenciamento de recursos, atividades e informações, função exercida pelos sistemas de gestão.

Segundo um levantamento bibliométrico na literatura internacional científica realizada por Blonkoski, Antonelli e Bortoluzzi (2017), os sistemas de gestão foram dos conceitos mais estudados no levantamento realizado, o que condiz com o resultado encontrado neste estudo.

Na visão de Blonkoski, Antonelli e Bortoluzzi (2017), os sistemas de gestão têm papel importante nas entidades, pois são responsáveis pelas informações para tomada de decisão dos gestores. No entanto, é preciso atentar-se na escolha do sistema de informação gerencial utilizado para que este possa atender aos gestores, fornecendo informações apropriadas e conforme a estrutura da organização.

O SIG aparece como uma opção de aplicação dentro de entidades públicas, como é o caso relatado da implantação na Petrobras e no Hospital Universitário de Dourados no Mato Grosso do Sul. Em relação ao Hospital, a implantação do SIG trouxe positiva contribuição na gestão de seus contratos, reduzindo o tempo dedicado ao gerenciamento dos contratos através da otimização do controle, melhorando o fluxo de trabalho, reduzindo o tempo de execução das tarefas e ainda possibilitando o uso da informação à tomada de decisão.

Segundo o relato, a implantação do SIG na Petrobras não teve sucesso. Vários fatores foram apontados para isso, sendo o fator cronológico, longo período desde a implantação e os primeiros resultados alcançados; pouco apoio da direção, além da falta de comparabilidade do resultado da empresa com outros investimentos; sistema complexo ou extremamente complexo. Houve, também, dificuldade em treinar a alta administração da empresa, que seriam os tomadores de decisão; ênfase bastante teórica e conceitual, faltando um conhecimento mais prático e técnico; alta dependência da área de informática e vinculação excessiva à contabilidade geral da empresa, o que não permitiu uma flexibilidade do sistema, levando a descontinuidade do projeto.

Os benefícios esperados pelas organizações com a implantação de sistemas de gestão, segundo Laudon e Laudon (2010), é a excelência operacional, novos produtos, serviços e modelos de negócios, um relacionamento mais estreito com fornecedores e clientes, uma

melhor vantagem competitiva e sobrevivência no mercado, além de informações que oportunizem, aos gestores, a tomada de decisões assertivas. Os resultados relatados como alcançados nos estudos da amostra convergem com os benefícios inerentes ao ERP/SIG.

4.2.3 Filosofias e Modelos de gestão

Os artefatos de Contabilidade Gerencial que compõem esse grupo têm como finalidade a aplicação prática de filosofias e modelos de gestão pelas empresas. A institucionalização de filosofias e modelos depende da incorporação dessas práticas por meio de hábitos e rotinas nas organizações, passando a fazer parte do cotidiano de todos e sendo pilar para tomada de decisão por parte dos gestores.

O modelo de gestão é determinado por um conjunto de conceitos e práticas associados às variáveis internas como crença, valores, modo de administrar, missão, visão e conjunto de regras, sendo orientados por uma filosofia central. Além disso, o estilo de gestão adotado pelos empreendedores, os princípios organizacionais, os critérios e a forma de avaliação de resultados, o estabelecimento da filosofia e o modelo de mensuração, informação e decisão são variáveis importantes que definem o modelo de gestão (PEREIRA, 1995; FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008; OLIVEIRA; PEREZ JR; SILVA, 2010).

A forma de gestão está associada a fatores como a competitividade, a globalização da economia, o crescimento das empresas, a exigência dos consumidores, os aspectos ambientais, entre outros. Com isso, surge a necessidade do uso de artefatos que consigam atender às demandas interna e externa, que comuniquem com o mercado de forma positiva para que ocorra a continuidade e a sustentabilidade dos empreendimentos.

O Quadro 8 resume as categorias e subcategorias predominantes no grupo “Filosofias e Modelos de gestão” nos artigos analisados: porte, setor econômico e natureza jurídica. Ainda são evidenciados nos resultados os artefatos de Contabilidade Gerencial encontrados nos estudos e o artefato mais frequente do grupo.

Quadro 8 – Perfil predominante no Grupo ‘Filosofias e modelos de gestão’

Categoria	Subcategoria	Frequência
Porte	Grande Porte	46,0%
Setor econômico	Serviços e outros	46,0%
Natureza jurídica	Entidade Privada c/ Finalidade Lucrativa	73,0%
Artefato	BSC	25,0%
	Cadeia de Valor	7,5%
	Centro de serviços Compartilhados	7,5%
	CRM	7,5%
	Gestão para Resultado	7,5%
	Orçamento	7,5%
	Planejamento Estratégico	7,5%
	Quick Response Manufacturing (QRM)	7,5%
	SGQ	7,5%
	TOC	7,5%

Fonte: Elaborado pela autora, conforme dados da pesquisa.

Observa-se uma diversidade de artefatos de Contabilidade Gerencial empregada nos estudos amostrados, sendo 10 artefatos em 12 artigos analisados. Quanto a essa diversidade, esse resultado assemelha-se aos encontrados nas pesquisas realizadas por Soutes (2006), Borinelli (2006), Soutes e Guerreiro (2007), Guerreiro, Cornachione Junior e Soutes (2011), Colares e Ferreira (2013).

Ainda cabe ressaltar que, dos três grupos analisados, o grupo ‘Filosofias e Métodos de gestão’ apresentou um maior número de artefatos proporcional à quantidade de artigos estudados, como evidenciado anteriormente.

Os diversos artefatos que contemplam os modelos e as filosofias de gestão podem ser considerados devido a evolução do ambiente em que a empresa está inserida, com o surgimento do fenômeno empresarial, com a demanda dos investidores por ganhos extraordinários, as mudanças tecnológicas, a alteração na legislação, as exigências mercadológicas e a adequação dos empreendimentos às forças de mercado.

No que se refere a porte, setor econômico e natureza jurídica, as categorias predominantes encontradas no grupo analisado foram, respectivamente, empresas de grande porte, setor de serviços e ‘entidades privadas com finalidade lucrativa’.

O BSC foi o artefato mais frequente do grupo na amostra analisada. Conforme observado no estudo, encontrou-se o uso do BSC em organizações de diferentes naturezas, como em uma organização que possui como foco a distribuição, uma que realiza a fabricação e outra de prestação de serviço, sendo esta uma organização governamental.

O BSC é tido como um dos artefatos mais modernos de gestão, visto que utiliza indicadores financeiros e não financeiros de desempenho combinados de modo equilibrado (SOUTES; GUERREIRO, 2007).

4.2.3.1 Motivações para implantação

No que se refere às motivações para implantação dos artefatos, os estudos apontam razões diversas. O que leva as organizações a adotarem um determinado artefato é a sua necessidade de se manter num mercado altamente competitivo. Os modelos e filosofias de gestão buscam atender as demandas desse mercado. De acordo com as necessidades da empresa, há uma definição do modelo de gestão levando em conta os objetivos pretendidos e que darão suporte para a condução do cumprimento da missão da organização.

De acordo com os artigos analisados, verificou-se que os motivos que impulsionaram a utilização dos artefatos da amostra foram, entre outros, a necessidade de reestruturação da empresa; a facilidade de utilização da ferramenta por parte da consultoria contratada; a carência de uma ferramenta para a condução da estratégia da entidade frente à nova realidade do setor público e a necessidade de se conhecer outros indicadores de desempenho organizacional que não só o financeiro.

Foram também observadas outras razões por parte das organizações na adesão a esses artefatos, tais como necessidade de integração entre dois sistemas de informação; de implantação de uma abordagem QRM no setor produtivo; de melhoria da morosidade de liberação de recursos; de planejamento e controle de gastos, alavancagem do *Market share* da empresa e necessidade de melhor interação entre os gerentes e seus clientes; de nova oportunidade de negócio; e controle de dificuldade financeira enfrentada pela empresa.

A importância que se deve dar às justificativas/razões que levaram as organizações a implantar ferramentas de gestão é a de certificar se tais ferramentas convergem com os propósitos das mesmas para que se alcance o resultado pretendido, pois investem recursos de grande monta nessa implantação e o insucesso pode acarretar problemas, inclusive de ordem financeira.

Os objetivos relatados, nos estudos de casos amostrados, para que as organizações adotassem determinados artefatos, vão ao encontro a literatura que indica que esse objetivos

estão associados à busca de: racionalização dos canais de comunicação e distribuição; possibilidade de uma visão abrangente e sistêmica; avaliação do desempenho organizacional por meio de medidas financeiras e não financeiras; redução de despesas; melhoria dos serviços aos parceiros; aumento da produtividade; padronização de processos; economias de escala; alavancagem da tecnologia; transição mais rápida focando-se em “valor agregado”; maior controle; melhoria da acurácia e da uniformidade das informações; melhor alavancagem da curva de aprendizado; definição da visão e estratégia da organização; efetividade no controle dos recursos; flexibilização dos processos priorizando a eficiência e *accountability* (SCHULMAN; HARMER; LUSK, 2001; LUNKES, 2003; GOMES, 2009).

4.2.3.2 Dificuldades identificadas

Evidenciar as dificuldades inerentes à implantação de artefatos pode contribuir para a melhoria em futuras aplicações em outras organizações. Nos estudos analisados, foram apontadas dificuldades como: abordagem *top down* – na qual as decisões são tomadas de cima para baixo, o fato de o primeiro passo na construção do artefato ser dado pela alta gerência; desajuste cultural; pouca atenção na difusão da prática; alinhamento deficiente e definição de indicadores e metas controversos. Esses foram apontados como fatores críticos na implantação de artefatos do grupo.

Rocha e Albuquerque (2006) entendem ser esses os fatores críticos inerentes à criação de valores alinhados à estratégia, e que é necessário se desvincular do passado e rever os processos com uma análise criteriosa do negócio, o que aponta para a necessidade de aprimoramento, tanto dos processos quanto do alinhamento da estratégia.

Sobre a abordagem *top down* e metas e indicadores controversos, Kaplan e Norton (2001) defendem que a eficácia da implantação de projetos depende de ajustes do modelo *top down*, utilizado na definição da estratégia, ponderando que, mesmo que a visão e missão da organização parta da alta administração, é necessário que seus membros sejam comunicados e entendam seu propósito, para que as metas e indicadores sejam convergentes com a estratégia definida.

Metas e indicadores não podem ser considerados inatingíveis por uns e inúteis por outros, por isso o alinhamento da visão e da missão da organização com a estratégia é

importante, pois é com base nesta que as metas e os indicadores são definidos. As metas e os indicadores devem ser discutidos com todos que fazem parte do processo para que as pessoas consigam atingir os objetivos.

Entre as dificuldades na implantação dos artefatos deste grupo, são listadas: resistência a mudanças por parte dos membros das organizações; dificuldade de adaptação do software e adequação da estrutura organizacional; limitações da habilidade e da competência dos funcionários; ausência de treinamento técnico dos empregados; falta de participação dos gestores dos níveis mais baixos no processo de decisão; ausência de incentivos para motivação do pessoal envolvido direta e indiretamente no processo produtivo; falta de capacitação técnica dos funcionários para mapear processos, seus inter-relacionamentos e resultados.

Gonçalves (2000) defende que a eficácia na implantação da estratégia vai depender, entre outras coisas, do grau de envolvimento das pessoas com as mudanças propostas. Dificuldades relacionadas às pessoas foram abordadas por seis dos doze estudos de caso analisados, portanto, o que reforça a ideia de que elas são parte do processo e são parte fundamental para implantação dos artefatos nas organizações.

Foram também apontadas outras dificuldades por parte das organizações na implantação de artefatos do grupo, como: limitações orçamentárias e de pessoal; possibilidade de interferência política; inexistência de controles; falta e dificuldade de acesso às informações; ineficiente sistema de comunicação e falta de dados necessários para implantação.

Sobre a comunicação clara, objetiva e abrangente, Kaplan e Norton (1997) abordam a importância de se comunicar a estratégia em todos os níveis e nos sentidos vertical e horizontal da estrutura, ligando os objetivos departamentais aos individuais. Essa dificuldade foi relatada em quatro artigos do grupo amostral, mostrando alinhamento com o que dispõe a literatura, o que corrobora sua relevância na implantação de artefatos.

De acordo com Laudon e Laudon (2010), os obstáculos durante o processo da implantação de projetos estão associados à falta de alinhamento tático, que se refere à falta de envolvimento dos executivos em todo o período de implantação, comprometendo a difusão da prática, como apontado nos estudos amostrados. Deve-se considerar, também, a questão dos processos inadequados, pois o modelo de gestão deve seguir as práticas preconizadas na engenharia de *software*, dado que, sem o devido entendimento das funcionalidades dos sistemas, os modelos não gerarão os resultados esperados tornando o processo longo e custoso. Há ainda, dificuldades inerentes à tecnologia e às transformações culturais, ou seja, aquelas relacionadas aos processos de negócios e à forma como as pessoas trabalham.

4.2.3.3 Resultados identificados

No que se refere aos resultados obtidos com a implantação de artefatos, conforme enunciado nos artigos do grupo analisados, foram destacadas melhorias como: maior satisfação por parte dos colaboradores; melhoria no desempenho geral da empresa – redução dos custos e melhoria da produtividade; padronização de procedimentos e com isso melhoria nos índices de conformidade; ampliação do conhecimento dos pontos a serem melhorados na empresa e contribuição para que os gestores tomem decisões com base em informações mais fidedignas.

Ainda no conjunto desta categoria, é importante ressaltar alguns pontos destacados nos estudos como necessários de serem melhorados, tais como: limitações do pessoal envolvido em lidar com a ferramenta; falta de alinhamento do pessoal com a estratégia da empresa; necessidade de melhorar o sistema de informação da entidade e mudança da cultura organizacional para a profissionalização da empresa.

Os resultados dos estudos amostrados apontaram que a melhoria na comunicação entre todas as partes da organização é imprescindível para o êxito das estratégias. A falta de comunicação é citada como um dos fatores críticos de sucesso na implantação de artefatos. Nesse sentido, Kaplan e Norton (2004) apontam como condição importante estabelecer mecanismos para uma comunicação clara, objetiva e abrangente, capazes de traduzir a estratégia para todos os níveis da organização.

Segundo Sales e Silva (2007), a comunicação eficaz acerca das motivações da mudança e de suas reais necessidades são essenciais e indispensáveis. Os indivíduos que possuem maior número de informações contribuem de forma substancial com o processo, enquanto executores das operações, tomadores de decisão. São as pessoas quem se comunicam e interagem entre si e com a organização, fortalecendo a cultura organizacional. Para que se tenha sucesso na implantação de artefatos/ferramentas e mudanças, sendo as pessoas seus agentes, estas precisam conhecer exatamente como isso ocorrerá para que não se sintam ameaçadas e prejudicadas pelas possíveis e futuras alterações no ambiente em que se encontram.

Um exemplo que merece ser destacado foram os resultados alcançados com a implantação da Gestão por Resultado na Embrapa, considerada a maior empresa de pesquisa do Brasil – relata-se que houve uma melhoria da satisfação e da autoestima dos empregados, a implantação de um processo sistemático e que melhorou a comunicação entre as unidades da Embrapa no Brasil.

O estudo identificou sete requisitos necessários do que se entende ser uma gestão para resultados eficazes em instituições públicas, tais como: meritocracia na formação da equipe gestora; apoio da alta gestão; autonomia na tomada de decisão; diversidade de profissionais com conhecimento multidisciplinar; comprometimento da equipe; comunicação estratégica e acompanhamento e controle. Esses resultados corroboram as características do modelo utilizado por Gomes (2009), sobre o choque de gestão de Minas Gerais, com base no receituário da Nova Gestão Pública, que é a Gestão por Resultados. Com o dever das entidades públicas de se adequarem ao modelo da nova gestão, o caso exitoso da Embrapa pode servir de parâmetro para implantação desse artefato em outras entidades públicas no Brasil.

4.2.3.4 *Motivação, dificuldade e resultado*

O Quadro 9 resume os resultados encontrados nos artigos estudados, evidenciando a motivação, a dificuldade e o resultado mais frequentes do grupo em análise.

Quadro 9 – Motivação, Dificuldade e resultado predominantes de ‘Filosofias e Modelos de Gestão’

Categoria	Subcategoria
Motivação	Necessidade de ferramenta que contribua para melhorar a performance da empresa.
Dificuldade encontrada	Resistência e falta de capacidade técnica dos membros da organização.
Resultado alcançado	Melhoria na evidenciação do resultado desejado e de informações para tomada de decisão

Fonte: Elaborado pela autora, conforme dados da pesquisa.

Nos estudos analisados que compõem o grupo, foi verificado como fator motivador predominante a necessidade de as organizações estabelecerem artefatos que direcionem a estratégia da empresa e que possibilitem, dentre outros objetivos, o atendimento de metas estabelecidas pelas organizações, bem como a melhoria de seus indicadores operacionais e financeiros. O atendimento de tais condições permite que a organização estabeleça seu plano estratégico, algo valioso para a sua sustentabilidade, o que, na concepção de Garrison e Norren (2001), tem suma importância para o gestor, pois planejar é uma das tarefas essenciais para se alcançar os objetivos traçados.

Em relação às dificuldades no processo de implementação dos artefatos, há como fator predominante apontado nos artigos a resistência e a falta de capacidade técnica dos membros da organização. Esse é um ponto citado, na maior parte dos estudos amostrados, como limitação que se espera ser minimizada com a utilização de ferramentas, por permitir estabelecer indicadores internos e externos, o que contribui para a comunicação entre todos os níveis, fator já discutido por Anthony e Govindarajan (2001).

A partir da análise dos estudos de caso constituintes da amostra, os resultados mais frequentes evidenciaram uma melhoria das respostas desejadas pelas organizações e das informações para tomada de decisão.

Os modelos e filosofias de gestão, quando implantados nas organizações, buscam suprir de ferramentas que as conduzam a alcançar os resultados desejados, tanto com indicadores financeiros como não financeiros, além de fornecerem informações que sirvam de suporte para a adequada tomada de decisão.

A informação adequada é considerada um pilar para que o gestor tome as decisões pertinentes. Para tanto, deve ter um sentido lógico, sendo que os conceitos de mensuração não podem ser dogmáticos, mas racionais, e a informação deve ser orientada para a estratégia da organização. A informação deve ser tratada como matéria-prima, como produto para atender os usuários com foco nos resultados (GUERREIRO, 1999; ATKINSON *et al.*, 2000; PADOVEZE, 2010).

4.2.3.5 *Balanced Scorecard (BSC)*

O BSC foi o artefato mais frequente no grupo analisado, sendo implantado tanto em empresas privadas quanto públicas, o que demonstra a capacidade da ferramenta no sentido de atender todos os tipos de negócios. Objetiva conduzir a organização embasada em uma estratégia que abranja indicadores financeiros e não financeiros e sob quatro perspectivas: do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento.

Dentre as organizações estudadas que implantaram o BSC, há uma empresa de distribuição com necessidade de reestruturação e que buscava um artefato que fosse capaz de monitorar e controlar o planejamento estratégico, o que foi um dos fatores motivadores da utilização de tal artefato, aliado à conveniência por parte da consultoria contratada e de alguns gestores que, em experiências anteriores, utilizaram o BSC. Já em outro exemplo, em indústria

do setor lácteo, o que impulsionou a implantação do BSC foi a necessidade de conhecer outros indicadores de desempenho organizacional que não só o financeiro.

Um dos estudos relata a implantação do BSC em uma unidade da Receita Federal do Brasil motivada pela necessidade da instituição de se adequar à nova realidade do setor público, a *New Public Manegment*, como ferramenta para condução da estratégia da entidade. Na Embrapa, no que se refere ao fator motivador, enunciou-se a necessidade de minorar a morosidade de liberação de recursos de projetos por se depender de articulação e sinergia entre os diferentes níveis de governo.

Ao analisar cada um dos casos, é possível verificar, em relação às dificuldades apresentadas para a implantação do BSC, o que a teoria tem evidenciado como envolvimento de poucas pessoas, estrutura *top down*, período de implantação muito longo, pessoal inexperiente e implantação apenas para fins de remuneração (KAPLAN; NORTON, 1997), identificando o fator humano o principal mecanismo de entrave para a correta aplicação do artefato. Além desses, na RFB há ainda uma questão relacionada ao entrave político, que envolve restrição orçamentária e, ainda, regulamentações que não permitem a correta aplicação do artefato.

Com relação às dificuldades encontradas, no caso da Embrapa, ficou explícita a demanda reprimida de investimentos e falta de execução orçamentária de períodos anteriores. Quanto à indústria do setor lácteo, foi evidenciado o desajuste cultural entre as características do BSC e da organização, já que se trata de uma empresa familiar que não tinha em sua agenda o planejamento estratégico e pouca atenção dada à difusão interna da prática.

Quantos aos resultados relatados, foi possível identificar melhora significativa apenas na indústria de produtos lácteos, pois, como ressaltado por Kaplan e Norton (1997), oportunizou-se a melhoria de seu *feedback*, bem como do aprendizado estratégico. Ao passarem pelas três etapas iniciais - tradução, comunicação e planejamento das estratégias - os gestores conheceram todos os processos nos quais o aprendizado é consolidado por meio de sistemas de *feedback*, possibilidade de correção de ações malsucedidas, bem como do aprimoramento dessas ações e da aplicação das medidas corretivas necessárias.

O resultado obtido pelas outras empresas é reflexo de suas características peculiares. No caso da empresa distribuidora de combustível, segundo apontado pelo autor, a característica familiar da empresa demonstrou um ambiente de menor comprometimento com o resultado, uma vez que a empresa possui em sua estrutura gerencial profissionais despreparados em relação aos conceitos envolvidos na Contabilidade Gerencial, que verificam apenas seus

aspectos superficiais, ou seja, apenas se importam com a receita obtida, sem realizarem a devida identificação dos custos e de receitas envolvidas em seu planejamento financeiro.

Por outro lado, observa-se uma melhoria na mensuração de indicadores dessa organização. Como destacado no artigo, houve progresso/evolução na cultura organizacional da empresa, passando a existir planejamento, controle e monitoramento da execução da estratégia, pois o entendimento era que os indivíduos tinham conhecimento sobre a organização adquirido ao longo dos anos e, por isso, não precisavam ser avaliados. Essa condição foi revista com a implementação do BSC, obrigando os gestores a modificarem seu comportamento em relação ao processo de planejamento e à avaliação da estratégia organizacional.

No que se refere à aplicação do BSC na unidade da Receita Federal, como relatado no artigo, não foram encontrados resultados relevantes, fato atribuído às dificuldades descritas anteriormente, como restrição orçamentária e regulamentações específicas da RFB. Tal situação acabou levando a um alinhamento deficiente do pessoal, especialmente em razão de falhas na comunicação estratégica, ficando evidenciado que muitas vezes o profissional até sabe da existência de uma estratégia organizacional, mas não possui conhecimento necessário a respeito do que se trata.

Esse quadro condiz com uma das diretrizes apontadas por Kaplan e Norton (1997), que orientam a importância da comunicação em associação com o estabelecimento de objetivos e medidas estratégicas que possibilitem aos profissionais atuantes da organização pleno conhecimento dos objetivos que devem ser alcançados, vislumbrando o sucesso da estratégia - condição essencial dentro do serviço público, que vivencia todo tipo de situação em razão de aspecto político e orçamentário.

4.3 Motivações, dificuldades e resultados predominantes dos artefatos estudados segregados por grupo

Com vistas a se demonstrar uma visão integrada dos três grupos estudados no tocante a motivações, dificuldades e resultados dos estudos amostrados, os quadros enumerados de 11 a 17 apresentam conjuntamente os fatores relatados nos estudos que levaram as organizações a implantar determinado artefato, quais as dificuldades evidenciadas no contexto prático e os resultados obtidos com a sua utilização.

Quadro 10 – Motivações para implantação dos artefatos da amostra

Motivações	Métodos e sistemas de custeio				Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho									Filosofias e modelos de gestão											
	Absorção	Variável	Integral	ABC	Avaliação desempenho	Benchmarking	ERP/SIG	Fluxo de Caixa	Lean Office	Mapa de Processo	Margem Contribuição	RM	SCG	Sistema Aval. Desemp.	BSC	Cadeia de Valor	CSC	CRM	GpR	Orçamento	Planej. Estratégico	QRM	SGQ	TOC	
Apuração/gerenciamento dos custos	X	X	X	X																					
Avaliação da eficiência no negócio realizado				X																					
Melhoria na competitividade	X														X										
Melhoria dos custos p/ tomada de decisão				X																					
Otimização dos processos		X							X							X									
Necessidade de uma ferramenta para tomada de decisão					X									X							X				
Necessidade de participação e comprometimento com os objetivos organizacionais					X																				
Necessidade de solucionar problemas relativos aos quadro econômico, fiscal e administrativo-institucional					X																				
Necessidade de informações para melhoria dos processos da organização						X																			
Otimização do controle de gestão e medidas de desempenho e tecnologias							X																		
Necessidade de um sistema de controle interno formal							X																		
Melhoria da situação financeira da empresa								X																	

(Continua)

(Continuação)

Motivações	Métodos e sistemas de custeio				Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho									Filosofias e modelos de gestão										
	Absorção	Variável	Integral	ABC	Avaliação desempenho	Benchmarking	ERP/SIG	Fluxo de Caixa	Lean Office	Mapa de Processo	Margem Contribuição	RM	SCG	Sistema Aval. Desemp.	BSC	Cadeia de Valor	CSC	CRM	GpR	Orçamento	Planej. Estratégico	QRM	SGQ	TOC
Melhoria no <i>lead time</i> nos processos administrativos									X															
Necessidade de conhecer os custos e o preço de venda											X													
Melhoria no faturamento da empresa												X												
Necessidade de controle gerencial com a internacionalização da empresa													X											
Necessidade de um instrumento de avaliação e controle de resultados														X										
Mudanças na legislação							X																	
Melhoria no controle e eficiência dos contratos							X																	
Redução de custos																	X							
Melhoria na interação entre gerente e clientes																		X						
Redução da morosidade de liberação dos recursos																			X					
Planejamento e controle dos gastos																				X				
Alavancagem do <i>Market Share</i> da empresa																				X				
Implantação da abordagem QRM no setor produtivo																						X		
Integração entre os dois sistemas																							X	
Melhoria da situação financeira																								X

Fonte: Elaborado pela autora, conforme dados da pesquisa.

Percebe-se, a partir do Quadro 10, que o agrupamento das motivações para implantação dos artefatos, conforme os três grupos antes definidos, demonstra um perfil próprio para cada um deles. Conforme se observa, as motivações são específicas para cada grupo, havendo poucos itens comuns a mais de um grupo e ainda um menor número de itens presentes em todos os grupos.

No grupo ‘Métodos e sistemas de custeio’, as motivações se concentram na apuração e gestão de custos, na busca de otimização dos processos e na melhoria da competitividade das empresas. Observa-se que, no seu conjunto, as motivações estão coerentes com os artefatos que compõem o grupo. Essa é uma importante evidência, de que as entidades objeto dos estudos de caso selecionaram artefatos adequados às suas motivações.

As motivações enunciadas nos estudos de caso do grupo ‘Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho’ condizem com os resultados que são atribuídos na literatura aos artefatos. Nesse conjunto, as motivações convergem principalmente para a busca de melhoria de processos e otimização de controles. Nesse grupo se concentram os artefatos que visam mensurar e avaliar, condição para tomada de decisão adequada.

Já no grupo ‘Filosofias e modelos de gestão’, os motivos selecionados indicam modelos de gestão que passaram a ter como foco uma gestão orientada para o cliente, a gestão participativa, a inovação, a qualidade total, e outros. Segundo Coltro (2011), esse tipo de motivação levou ao surgimento de novos paradigmas para a gestão empresarial.

Dentre todas as motivações para implantação de artefatos enunciadas nos estudos de caso, a otimização de processos foi a única comum aos três grupos analisados. Por sua vez, a motivação da implantação de artefatos pela necessidade de uma ferramenta para tomada de decisão foi mencionada em estudos dos grupos ‘Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho’ e ‘Filosofias e modelos de gestão’. A busca na melhoria da competitividade constitui a motivação dos grupos ‘Métodos e sistemas de custeio’ e ‘Filosofias e modelos de gestão’.

Dentre as diversas razões para implantação dos artefatos, a apuração e o gerenciamento de custos foram evidenciados somente no grupo ‘Métodos e sistemas de custeio e foram recorrentes em todos os sistemas de custeio evidenciados nos artigos analisados, o que se explica por meio do objetivo pretendido nesse grupo, que converge para a apuração, o conhecimento e a melhoria dos custos.

Considerando-se os artefatos mais frequentes de cada grupo, no caso do ABC, o artefato mais frequente do grupo ‘Métodos e sistemas de custeio’, as motivações apontadas para sua

implantação condizem com o que se pretende com a sua utilização. Como aponta Blocher *et al.* (2007), o artefato visa informações que permitam aos gestores melhor entendimento do comportamento dos custos de produção e comercialização dos produtos, possibilitando otimizar o direcionamento dos preços, definição de *mix* de produtos e outros.

No grupo ‘Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho’, os sistemas de gestão ERP/SIG mais frequentes apresentaram como motivação para sua implantação a busca de melhores decisões, o aperfeiçoamento de processos e a otimização do desempenho das organizações, como destacado por Atkinson *et al.* (2000).

O BSC, artefato mais frequente do grupo ‘Filosofias e modelos de gestão’, teve como motivações a necessidade de um instrumento de avaliação e controle. O BSC é considerado um sistema promissor de gestão das organizações, com foco nas medidas de desempenho, que avalia e controla a estratégia da empresa para que consiga alcançar suas metas.

Quadro 11 – Dificuldades na implantação dos artefatos relatadas nos estudos

Dificuldades		Métodos e sistemas de custeio				Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho										Filosofias e modelos de gestão									
		Absorção	Variável	Integral	ABC	Avaliação desempenho	Benchmarking	ERP/SIG	Fluxo de Caixa	Lean Office	Mapa de Processo	Margem Contribuição	RM	SCG	Sistema Aval. Desemp.	BSC	Cadeia de Valor	CSC	CRM	GpR	Orçamento	Planej. Estratégico	QRM	SGQ	TOC
PESSOAL	Dificuldade de adaptação dos colaboradores às novas regras e rotinas organizacionais		X																	X					
	Dificuldade de adequação ao <i>software</i>						X													X					
	Dificuldade de integração/compreensão dos processos				X	X							X						X						
	Morosidade para desenvolver as tarefas						X																		
	Resistência por parte de membros da organização		X				X		X			X	X	X	X		X					X		X	
GESTÃO	Ausência de avaliação da produtividade					X																			
	Desajuste Cultural							X							X										
	Disponibilidade de recursos humanos																		X						
	Falta de apoio da alta administração											X							X						
	Falta de autonomia administrativa							X																X	
	Falta de informações para implantação do artefato	X		X	X						X					X	X					X			
	Falta de integração entre as metas e os indicadores														X										
	Falta de interesse para criação de um sistema de recompensas													X											
	Grande rotatividade de pessoal								X																
	Limitação dos proprietários da empresa							X																	

(Continua)

(Continuação)

Dificuldades		Métodos e Sistemas de Custeio				Métodos de Mensuração e Avaliação e Medidas de Desempenho									Filosofias e Modelos de Gestão										
		Absorção	Variável	Integral	ABC	Avaliação desempenho	Benchmarking	ERP/SIG	Fluxo de Caixa	Lean Office	Mapa de Processo	Margem Contribuição	RM	SCG	Sistema Aval. Desemp.	BSC	Cadeia de Valor	CSC	CRM	GpR	Orçamento	Planej. Estratégico	QRM	SGQ	TOC
TÉCNICA	Morosidade na implantação e obtenção dos resultados												X												
	Dificuldade de acompanhamento da execução das atividades previstas e da avaliação final					X																			
	Dificuldade de adequação do <i>Data Wouse</i> às necessidades de informações para definição das atividades				X																				
	Dificuldade na compilação e acurácia dos dados				X																				
	Dificuldade técnica de membros da organização		X				X							X										X	
	Falta de execução orçamentária de períodos anteriores																			X					
	Falta de padrão de atendimento								X																
	Identificação dos custos fixos	X																							
	Identificar os fatores de sucesso														X										
	Qualidade dos planos estratégicos															X						X			
	Dificuldade de adequação de informações													X										X	
CONJUNTURA	Demanda reprimida de investimento																			X					
	Falta de recursos materiais									X															
	Obter informações junto a outras organizações para utilizar análise comparativas					X																			

Fonte: Elaborado pela autora, conforme dados da pesquisa.

No Quadro 11, são listadas diversas dificuldades relatadas nos estudos de casos, as quais foram vivenciadas pelas empresas na aplicação dos artefatos, sendo desde questões ligadas à gestão da organização até às relacionadas a pessoal envolvido nos processos.

Uma vez que não foram percebidas características que pudessem definir um perfil de dificuldades que, como foi feito na análise das motivações, identificasse cada um dos três grupos, decidiu-se agrupar as dificuldades identificadas na implantação dos artefatos em categorias de acordo a sua natureza. Com base nos dados levantados e conforme as características comuns, foram definidas quatro categorias/dimensões: 1 Pessoal; 2 Gestão; 3 Técnica e 4 Conjuntura.

A categoria Pessoal refere-se às dificuldades presentes na conduta humana quanto ao processo de implantação do artefato. Foram verificadas dificuldades concernentes a esta categoria, como falta de interesse, dificuldade de adaptação e resistência por membros da organização, nos três grupos analisados. A subcategoria ‘resistência por parte de membros da organização’ foi a mais frequente enquanto que ‘morosidade para desenvolver as tarefas’ a menos frequente. Entre os vinte quatro artefatos da amostra, o fator humano apresentou-se como dificuldade para implantação em quinze deles, como evidencia o Quadro 11.

Segundo Martins (2010), este é um ponto importante a ser considerado, visto ser primordial para melhoria do desempenho da empresa o envolvimento de todos na inserção de novos processos. Deste modo, o autor sugere que a implantação seja gradual para minimizar os diversos tipos de reações que podem advir desta medida.

Com relação à categoria Gestão, estão inseridas as situações que são de responsabilidade dos membros da alta administração. Foram apontados dez tipos de dificuldades nesta categoria, sendo a ‘falta de informações para implantação do artefato’ a mais recorrente (7 casos), presente em todos os grupos. Na implantação do artefato *Lean Office*, foram observadas três dificuldades relacionadas à gestão, duas na inserção do BSC e do GpR e apenas uma dificuldade desta categoria nos demais artefatos. Chama a atenção este aspecto dado que, conforme Guerreiro (1999), a informação é o ponto central para subsidiar as decisões dos gestores, sendo este o papel dos artefatos neste contexto.

No que tange à percepção de dificuldades de gestão, o grupo Métodos e Sistemas de Custeio apresentou apenas uma dificuldade nesta dimensão. Tanto no grupo Métodos de Mensuração e Avaliação e Medidas de Desempenho quanto no de Filosofias e Modelos de Gestão foram detectadas oito dificuldades, distribuídas em seis artefatos de cada grupo. De modo geral, as dificuldades pertencentes a essa categoria têm como ponto comum questões

relacionadas à falta de eficácia dos gestores e de controle dos recursos organizacionais: humanos, físicos e financeiros.

No grupo ‘Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho’ houve a incidência nessa categoria de grande número de dificuldades. Isso é coerente, visto que as dificuldades pertencentes a esse grupo têm como ponto comum questões relacionadas à eficácia dos gestores e controle dos recursos organizacionais: humanos, físicos e financeiros. Observa-se que os artefatos desse grupo ao mensurar, avaliar e medir o desempenho, funções inerentes à gestão das organizações, na dimensão gestão, era previsto que haveria um maior número de dificuldades dessa natureza.

A categoria Técnica diz respeito às atividades desempenhadas por membros da organização ou terceirizados, na compreensão e na capacidade técnica relacionada aos artefatos implantados. Nesta categoria, somente o fator ‘dificuldade técnica de membros da organização’ foi apontada nos três grupos analisados. A concentração de maior número de dificuldades se deu no grupo Métodos de Mensuração e Avaliação e Medidas de Desempenho, como verificado também na categoria Gestão.

Cabe ressaltar que estas dificuldades foram evidenciadas nos três grupos analisados, do que se infere a necessidade de se empregar maior atenção aos membros da organização no desempenho de suas atividades. Ademais, as outras dificuldades verificadas no Quadro 11 foram pontuais, visto a característica de cada artefato implantado, no entanto, não foram menos importantes.

Entre as quatro categorias em que foram organizadas as dificuldades, a que apresentou maior número de subcategorias foi a Técnica. De acordo com Pompermyer (1999), as novas tecnologias induzem as empresas a inserir novos sistemas em seus processos organizacionais, o que requer alguns cuidados básicos, pela exigência de abordagem técnica específica.

Por fim, a categoria Conjuntura foi composta por dificuldades relacionadas a fatores externos à organização, como questões políticas, mercadológicas, econômicas e outras. Foram verificadas nesta categoria apenas três tipos de dificuldades percebidas na implantação dos artefatos: *Benchmarking*, Mapa de Processo e GpR. No grupo de Métodos e Sistemas de Custeio, não se identificou nenhuma subcategoria de dificuldade inserida na categoria Conjuntura.

Para finalizar a análise, são evidenciados os resultados relatados nos estudos de caso amostrados com a implantação dos artefatos. A condução desta análise, devido à multiplicidade

dos achados, será feita agrupando os resultados de acordo com suas naturezas, sintetizando-os em cinco categorias: Pessoal, Processos, Estratégia, Desempenho e Controle.

Foram adotados os seguintes critérios na definição das categorias: Na Pessoal, agrupe-se os resultados que dizem respeito às pessoas envolvidas nas implantações de artefatos. Em Processos, os fatores referentes às atividades desenvolvidas na condução da implantação dos artefatos. Na categoria Estratégia, aqueles resultados que focam na estratégia, objetivo da organização. Em Desempenho, os resultados que demonstram o desempenho geral da empresa com o uso do artefato. E na categoria Controle, os resultados associados aos sistemas de *feedback* e avaliação.

Os quadros de 13 a 17 apresentam uma relação dos artefatos por grupo e os resultados encontrados nos estudos amostrados, sendo que cada quadro é relativo a uma das cinco categorias definidas. Foram listados todos os resultados encontrados, independentemente de sua ocorrência. Os espaços realçados demonstram quais os resultados foram relatados para cada artefato. Os resultados são tanto positivos como negativos.

Quadro 12 – Resultados relatados nos estudos amostrados – Categoria Pessoal

Resultados	Métodos e sistemas de custeio				Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho									Filosofias e modelos de gestão											
	Absorção	Variável	Integral	ABC	Avaliação desempenho	Benchmarking	ERP/SIG	Fluxo de Caixa	Lean Office	Mapa de Processo	Margem Contribuição	RM	SCG	Sistema Avaliação de Desempenho	BSC	Cadeia de Valor	CSC	CRM	GpR	Orçamento	Planej. Estratégico	QRM	SGQ	TOC	
Aumento da satisfação dos colaboradores																									
Gerentes mais proativos																									
Constatação de mão de obra acima do padrão																									
Medição adequada do desempenho																									
Redução da rotatividade de pessoal																									
Satisfação e melhoria na autoestima dos empregados																									

Fonte: Elaborado pela autora, conforme dados da pesquisa.

Nessa categoria, os resultados apontados totalizaram seis subcategorias, que evidenciam os achados relacionados ao pessoal envolvido nas tarefas desempenhadas com a implantação dos artefatos.

Os resultados contemplaram os três grupos definidos. Ao analisar cada subcategoria, verificou-se, na sua maioria, melhorias relacionadas ao pessoal envolvido na condução das tarefas, a exemplo do aumento de satisfação, melhoria na autoestima e redução da rotatividade de pessoal, além de gerentes mais proativos.

Foi apontado apenas um resultado relacionado a essa categoria no grupo Métodos e sistemas de custeio, dois resultados no grupo Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho e três no grupo Filosofias e métodos de gestão. A maioria dos artefatos não possui nenhum resultado classificado nesta categoria.

Cabe, ainda, observar que não houve resultados que se repetiram em mais de um artefato, sendo uma subcategoria associada a um artefato por vez, o que denota que são múltiplos os propósitos alcançados na aplicação prática das ferramentas nessa categoria.

Quadro 13 – Resultados relatados nos estudos amostrados – Categoria Processos

Resultados	Métodos e sistemas de custeio				Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho									Filosofias e modelos de gestão												
	Absorção	Variável	Integral	ABC	Avaliação desempenho	Benchmarking	ERP/SIG	Fluxo de Caixa	Lean Office	Mapa de Processo	Margem Contribuição	RM	SCG	Sistema Aval. Desemp.	BSC	Cadeia de Valor	CSC	CRM	GpR	Orçamento	Planej. Estratégico	QRM	SGQ	TOC		
Aprimoramento de processos																										
Aumento da segurança e do controle																										
Consolidação e centralização das informações																										
Identificação de longo lead time																										
Melhora no lead time da empresa																										
Não houve institucionalização do sistema																										
Padronização/melhoria de processo																										
Participação efetiva da diretoria no processo																										

Fonte: Elaborado pela autora, conforme dados da pesquisa.

Foram oito as subcategorias encontradas nos estudos amostrados que evidenciam os aspectos pertinentes aos objetivos propostos na utilização dos artefatos nas atividades práticas das organizações.

Quando se analisam as subcategorias, verifica-se maior concentração de resultados no grupo Filosofias e modelos de gestão em relação aos artefatos do grupo, e menor frequência no grupo Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho. Não houve resultado dessa categoria associado a nenhum dos artefatos do grupo Métodos e sistemas de custeio, situação evidenciada somente nessa categoria e nesse grupo.

O resultado da subcategoria 'aprimoramento de processos' foi o mais frequente, associado a três artefatos, seguido de 'padronização/melhoria de processos' e 'participação efetiva da diretoria no processo', ambos ocorridos em dois artefatos. Os demais resultados foram um para cada artefato.

Os resultados relatados nessa categoria condizem com os propósitos buscados com a implantação de artefatos contemplados nessa categoria, principalmente no grupo que mais se concentrou, Filosofias e modelos de gestão. Isso se deve ao fato de que se encontram, nesse conjunto, artefatos que estão direcionados aos modelos de gestão, que são suportados por ferramentas que possibilitam a automação e a otimização de processos, a eliminação de gargalos, o gerenciamento de processos e a administração de recursos, característicos desses artefatos.

Por fim, na perspectiva da racionalidade dos processos, verifica-se que os resultados relatados nos estudos amostrados convergem para as vantagens apontadas pela literatura, como melhoria dos processos e racionalidade dos sistemas (MOTTA, 1991; PRADELLA; FURTADO; KIPPER, 2012).

Quadro 14 – Resultados relatados nos estudos amostrados – Categoria Estratégia

Resultados	Métodos e sistemas de custeio				Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho									Filosofias e modelos de gestão											
	Absorção	Variável	Integral	ABC	Aval. desempenho	Benchmarking	ERP/SIG	Fluxo de Caixa	Lean Office	Mapa de Processo	Margem Contribuib	RM	SCG	Sis. Aval. Desemp.	BSC	Cadeia de Valor	CSC	CRM	GpR	Orçamento	Planej. Estratégico	QRM	SGQ	TOC	
Contribuiu positivamente na gestão de contratos																									
Cumpriu com os objetivos traçados																									
Direcionamento dos recursos para atividades prioritárias ou para área de melhor desempenho																									
Otimização da informação para tomada de decisão																									
Institucionalização do planejamento estratégico																									
Instrumento de apoio no processo decisório da empresa																									
Integração entre estratégia e operações																									
Mudança da cultura organizacional																									
Mudança na estrutura física e operacional da entidade																									
Mudança no comportamento dos gestores																									
Mudanças técnicas e gerenciais para aumento de competitividade																									
Necessidade de mudanças culturais vista a avaliação de desempenho																									
Redefinição de processos de negócio e imagem institucional																									
Redução de níveis hierárquico e de pessoal																									
Reposicionamento no mercado																									
Vantagens competitivas de Longo Prazo																									

Fonte: Elaborado pela autora, conforme dados da pesquisa.

Verifica-se que essa categoria apresentou um número considerável de resultados, sendo 16 subcategorias e esses resultados ocorreram nos três grupos analisados.

No grupo Métodos e sistemas de custeio, todos os artefatos apresentaram resultados nessa categoria, o que não ocorreu nos outros dois grupos estudados. O grupo Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho foi o que apresentou maior concentração de subcategorias dessa categoria.

Além desse, outro ponto importante encontrado nessa análise se refere à subcategoria ‘otimização da informação para tomada de decisão’, a mais frequente entre as subcategorias analisadas. Os resultados dessa subcategoria foram relatados como bem expressivos para a melhoria da eficiência das empresas estudadas, trazendo vantagens advindas da implantação de artefatos que têm como propósito diferenciar as competências principais das atividades, obter informações mais precisas e ser base para mudanças e crescimento (SCHULMAN; HARMER; LUSK, 2001).

Quadro 15 – Resultados relatados nos estudos amostrados – Categoria Desempenho

Resultados	Métodos e sistemas de custeio				Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho										Filosofias e modelos de gestão										
	Absorção	Variável	Integral	ABC	Avaliação desempenho	Benchmarking	ERP/SIG	Fluxo de Caixa	Lean Office	Mapa de Processo	Margem Contribuição	RM	SCG	Sistema Aval. Desemp.	BSC	Cadeia de Valor	CSC	CRM	GpR	Orçamento	Planej. Estratégico	QRM	SGQ	TOC	
Apuração margem de contribuição por unidade de negócio																									
Apuração/conhecimento/melhoria dos custos																									
Aumento da eficiência e produtividade/ganho de escala																									
Aumento da taxa de ocupação, da receita e diária média																									
Evidenciação de restrições de atividades e gestão																									
Melhor distribuição dos custos às unidades de negócio																									
Melhoria da satisfação do usuário																									
Melhoria do gerenciamento dos custos com mão de obra e da capacidade produtiva																									
Melhoria do relacionamento cliente-gerente																									
Melhoria dos índices de conformidade de entregas																									

(Continua)

(Continuação)

Resultados	Métodos e sistemas de custeio				Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho									Filosofias e modelos de gestão											
	Absorção	Variável	Integral	ABC	Avaliação desempenho	Benchmarking	ERP/SIG	Fluxo de Caixa	Lean Office	Mapa de Processo	Margem Contribuição	RM	SCG	Sistema Aval. Desemp.	BSC	Cadeia de Valor	CSC	CRM	GpR	Orçamento	Planej. Estratégico	QRM	SGQ	TOC	
Melhoria na receita																									
Melhoria no planejamento e comercialização do produto																									
Melhoria nos diversos serviços prestados																									
Melhoria nos negócios																									
Monitoramento de questões centrais do processo de gestão contábil-financeiro da empresa																									
Mostrou-se um importante instrumento no processo de análise do custo e rentabilidade dos serviços																									
Passou a conhecer seu resultado																									
Redução de custos																									
Redução do nível médio de estoque em processo																									

Fonte: Elaborado pela autora, conforme dados da pesquisa.

Ao analisar a categoria Desempenho, observa-se maior número de resultados em relação às demais categorias analisadas, totalizando 19 subcategorias. Os resultados dessa categoria se estenderam a todos os grupos analisados.

No grupo Métodos e sistemas de custeio, ocorreu pelo menos um dos resultados em todos os artefatos implantados, o que era de se esperar visto as características de mensuração e apuração que estão associadas a esse grupo. A subcategoria ‘apuração/conhecimento/melhoria dos custos’ foi relatada em todos os artefatos do grupo, não sendo percebido esse comportamento em nenhuma das outras categorias analisadas. Acrescenta-se, ainda, que todas as outras subcategorias foram associadas a apenas um artefato específico.

Outro aspecto importante observado nesta categoria foram os resultados de cada grupo, sendo apresentadas subcategorias de naturezas específicas em cada um deles, ficando evidente um perfil de resultado por grupo analisado. No grupo Métodos e sistemas de custeio, as subcategorias estão diretamente associadas ao seu propósito de mensuração e gerenciamento dos custos. No grupo Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho, as subcategorias resultaram em informações que evidenciam melhorias na *performance* da empresa. Já no grupo Filosofias e modelos de gestão, os resultados apontam para a otimização do modelo de gestão das organizações.

Quadro 16 – Resultados relatados nos estudos amostrados – Categoria Controle

Resultados	Métodos e sistemas de custeio				Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho									Filosofias e modelos de gestão											
	Absorção	Variável	Integral	ABC	Avaliação desempenho	Benchmarking	ERP/SIG	Fluxo de Caixa	Lean Office	Mapa de Processo	Margem Contribuição	RM	SCG	Sistema Aval. Desemp.	BSC	Cadeia de Valor	CSC	CRM	GpR	Orçamento	Planej. Estratégico	QRM	SGQ	TOC	
Eliminação de retrabalho e melhoria no tempo de atendimento																									
Passou a ser utilizado como instrumento de controle gerencial																									
Insucesso na implantação devido ao fator cronológico																									
Maior conhecimento do negócio																									
Melhor comunicação entre o público estudado																									
Priorização dos tipos de serviços a serem oferecidos																									
Sistema de controle gerencial implantado adequado à internacionalização																									

Fonte: Elaborado pela autora, conforme dados da pesquisa.

As subcategorias desse grupo estão associadas ao fator controle e formam um total de sete resultados apontados, os quais fornecem informações que subsidiam os gestores no processo decisório. Têm-se, ainda, que esses foram evidenciados nos três grupos de análise, no entanto, cada resultado dessa categoria foi associado apenas a um determinado artefato.

Houve uma concentração de resultados no grupo Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho, com cinco subcategorias, das sete evidenciadas. Nos grupos Métodos e sistemas de custeio e Filosofias e modelos de gestão, houve apenas uma subcategoria por grupo.

A concentração de resultados dessa categoria no grupo Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho é condizente com os artefatos que o compõem, que têm no controle seu principal propósito.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou analisar os artefatos de Contabilidade Gerencial em situações práticas das organizações, as motivações, as dificuldades e os resultados reportados nos artigos que empregaram a estratégia de pesquisa de estudo de caso, publicados em periódicos científicos nacionais. Buscou-se conhecer as características relacionadas às publicações, o perfil das organizações objetos dos estudos de caso e as motivações, as dificuldades e os resultados das implantações dos artefatos.

Os trabalhos afins antes publicados, em sua maioria, analisam a utilização de artefatos de Contabilidade Gerencial por meio do emprego da estratégia de pesquisa de levantamento. Pela natureza dessa estratégia, desenvolvem análises abrangentes, mas não aprofundadas. A opção do presente estudo foi por analisar trabalhos realizados com base na estratégia de pesquisa de estudo de caso, cuja ênfase é o aprofundamento da análise das realidades práticas.

Na pesquisa realizada nos repositórios de trabalhos científicos Scielo® e Spell®, escolhidos para realização do estudo, foram selecionados 34 artigos, conforme critérios definidos para composição da amostra a ser analisada. Foram encontrados trabalhos publicados dos anos de 1997 a 2018, perfazendo um total de 21 anos. A média de publicações no período de 2006 a 2017 é de 2,75 artigos por ano, e a média de publicações referentes ao período total, menor que um artigo por ano. Não se verifica uma tendência na evolução do número de artigos publicados ao longo do período.

O estrato com maior número de artigos analisados é o B1, com dez artigos. Os periódicos com maior número de trabalhos publicados nos estratos B1 e B2 são a Revista Gestão & Produção, com três artigos, e a Revista Contemporânea de Contabilidade, com dois artigos, respectivamente. Em relação ao estrato A2, o destaque é a Revista de Administração Contemporânea, com quatro artigos.

A organização dos artigos por meio da classificação em grupos de artefatos de mesma natureza – ‘Métodos e sistemas de custeio’, ‘Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho’ e ‘Filosofias e modelos de gestão’ – demonstrou peculiaridades comuns e oportunizou a análise do perfil dos artefatos, das motivações, das dificuldades e dos resultados de sua implantação.

No que se refere ao perfil das organizações objeto dos estudos de caso, o porte ‘Demais’, que incluiu aquelas empresas que não foram classificadas como micro, pequena, média e grande

empresas pela RFB, é o predominante nos grupos ‘Métodos e sistemas de custeio’ e ‘Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho’, e, no grupo ‘Filosofias e modelos de gestão’, empresas de grande porte. Quanto à localização geográfica, o maior número de empresas analisadas tem sede na Região Sudeste. Com referência ao setor econômico, há uma predominância de pesquisas realizadas em empresas do setor de serviços e outros, e, como natureza jurídica preponderante, entidades com finalidade lucrativa. O setor econômico indústria é predominante no grupo ‘Métodos e sistemas de custeio’, e o setor de serviços é o mais frequente nos outros dois grupos analisados.

A motivação para implantação de artefatos mais frequente nos três grupos analisados é a busca de otimização de processos. A necessidade de uma ferramenta para tomada de decisão é a mais presente nos grupos ‘Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho’ e ‘Filosofias e modelos de gestão’. No grupo ‘Métodos e sistemas de custeio’, a motivação mais citada é a necessidade de apuração e gerenciamento de custos.

Foram três as dificuldades mais frequentes na implantação dos artefatos, como relatados nos artigos: a primeira e mais citada, a resistência por parte dos membros da organização, seguida da falta de informação para implantação dos artefatos e da dificuldade técnica de membros da organização.

Constatou-se uma pluralidade de resultados relatados nos estudos da amostra e, de forma geral, uma coerência entre esses resultados e os propósitos pretendidos com a implantação dos artefatos. O principal resultado relatado foi a melhoria na qualidade das informações para tomada de decisão, seguida da otimização dos processos e da melhor evidenciação dos resultados desejados.

É indiscutível a importância da contabilidade gerencial para as organizações públicas ou privadas. Em vista disso, é fundamental que as organizações façam a análise de suas necessidades gerenciais, a fim de buscar artefatos que atendam às suas expectativas, com o intuito de alcançar os resultados pretendidos.

Como ficou demonstrado, foram muitas as informações extraídas desses estudos, o que evidencia a riqueza das informações e os detalhes percebidos da realidade. Tais evidências têm o potencial de contribuir de forma prática com as empresas quando do interesse da implantação de algum dos artefatos abordados, podendo oportunizar aos gestores visualizarem aspectos a eles relacionados. Para a academia, os resultados deste estudo contribuem com a confrontação entre as discussões teóricas sobre o tema e as evidências empíricas reveladas nos estudos analisados. As empresas e pesquisadores terão à sua disposição elementos que podem contribuir

com informações mais detalhadas sobre a implantação de artefatos nas empresas. O portfólio de motivações, dificuldades e resultados relatados pode servir como subsídio para que gestores tenham mais assertividade na escolha pretendida na implantação de determinado artefato.

Como sugestões de pesquisas futuras, destaca-se a oportunidade de desenvolver um estudo, com os mesmos objetivos deste, com a análise de artigos publicados em periódicos internacionais. Outra sugestão é de comparar os resultados com os colhidos a partir de visitas *in loco*, que analisem a implantação de artefatos de Contabilidade Gerencial em situações práticas. Outra sugestão é de utilizar os achados desta pesquisa sobre motivações, dificuldades e resultados como base para o desenvolvimento de estudos com emprego da estratégia de pesquisa de levantamento.

REFERÊNCIAS

- ALBERTÃO, S. E. **ERP Sistema de Gestão Empresarial: Metodologia para Avaliação, Seleção e Implantação**. São Paulo: IGLU Editora, 2005.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.
- ARAÚJO, F. C. **Centro de serviços compartilhados: uma aplicação do preço de transferência entre unidades de negócios**. 2010. 118f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.
- ARAÚJO, L. C. G. de. **Organização, sistemas e métodos e as modernas ferramentas de gestão organizacional**. São Paulo: Atlas, 2001.
- ASSAF NETO, A.; SILVA, C. A. T. **Administração do Capital de Giro**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- ATKINSON, A. A. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARBOZA, L. F.; COSTA, S. R. R. da. Modelos de gestão e modelos de referência. *In: CONVIBRA ADMINISTRAÇÃO – CONGRESSO VIRTUAL BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO*, 9., 2012, [S. l.]. Disponível em: http://www.convibra.com.br/upload/paper/2012/39/2012_39_4866.pdf. Acesso em: 25 fev. 2019.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2016.
- BIANCOLINO, C. A.; GIL, A. L.; BORGES, T. N. **Sistemas de Informações Contábeis - Uma abordagem gerencial**. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BLOCHER, E. J. *et al.* **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: McGraw-Hill, 2007.
- BLONKOSKI, P. R.; ANTONELLI, R. A.; BORTOLUZZI, S. C. Contabilidade Gerencial: Análise Bibliométrica e Sistêmica da literatura científica internacional. **Pretexto**, Belo Horizontes, v. 18, n. 1, p. 80-99, 2017.
- BOARIA, F.; ANJOS, S. J. G. D. Revenue Management a gestão de receitas na hotelaria em Foz do Iguaçu – PR. **Turismo: Visão e Ação**, v. 16, n. 1, p. 92-114, 2014.
- BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: Sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 341f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de Custos**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BROMWICH, M.; SCAPENS, R. W. Management Accounting Research: 25 years on. **Management Accounting Research**, [S. l.], v. 31, p. 1-9, jun. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.03.002>. Acesso em: 12 maio 2018.

BROWN, S. **CRM - Customer relationship management**: uma ferramenta estratégica para o mundo e-business. São Paulo: Makron Books, 2001.

CAIÇARA JUNIOR, C. C. **Sistemas Integrados de Gestão ERP**: Uma Abordagem Gerencial. 2.ed. Curitiba: IBPEX, 2007.

CAPELLI, A. L. **Mudança Organizacional e Fatores Críticos de Sucesso**: Estudo de Caso no Sistema FIERGS. 2009. 116f. Dissertação (Mestre em Engenharia de Produção) – Departamento de Engenharia de Produção, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009.

CARVALHO, A. J. *et al.* Contabilidade Gerencial: Um Estudo Bibliográfico nas Principais Revistas Internacionais de Contabilidade. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 11, n. 2, p. 155-174, maio-agosto, 2016.

COGAN, S. **Contabilidade gerencial**: uma abordagem da teoria das restrições. São Paulo: Saraiva, 2007.

COLARES, A. C. V.; FERREIRA, C. O. Aplicação de artefatos gerenciais de contabilidade nas empresas mineiras prestadoras de serviços sob a ótica das variáveis de setor e porte. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 4, p. 52-70, 2013.

COLTRO, A. Os novos modelos de administração na era da competitividade. *In*: CONVIBRA ADMINISTRAÇÃO – CONGRESSO VIRTUAL BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO, 8, 2011, [S. l.]. Disponível em: http://www.convibra.com.br/upload/paper/adm/adm_3009.pdf. Acesso em: 19 fev. 2019.

CORNACHIONE JR., E. B. **Informática aplicada às áreas de contabilidade, administração e economia**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CRAWFORD, L. E. On the place of artifacts in ontology. *In*: MARGOLIS, E.; STEPHEN, L. (orgs.). **Creations of the Mind**: Theories of Artifacts and Their Representation. Nova Iorque: Oxford University Press, 2007. p. 33-51. Disponível em: https://criticanarede.com/tes_essencialismo.html. Acesso em: 11 maio 2018.

CREPALDI, S. A. **Curso Básico de contabilidade de Custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CROSS, R. G. **Revenue Management**: Hard-core Tactics for Market Domination. New York: Broadway Books, 1998.

CUGANESAN, S.; DUNFORD, R.; PALMER, I. Strategic management accounting and strategy practices within a public sector agency. **Management Accounting Research**, [S. l.], v. 23, n. 4, p. 245-60, 2012.

DIAS, E. A.; PADOVEZE, C. L. Os diferentes métodos de custeio e sua aplicação na apuração de custo do produto: um estudo caso em empresa de graxas e óleos industriais. **Gestão e Sociedade**, v. 1, n. 2, jul. 2009. Disponível em: <https://doi.org/10.21171/ges.v1i2.564> . Acesso em: 12 nov. 2018.

FELIPE, P. L. do N. *et al.* Dificuldades encontradas durante a implantação de sistema de custos: um estudo realizado com base em artigos do congresso brasileiro de custos. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, XIX , 12 a 14 de novembro de 2012, Bento Gonçalves, RS, Brasil. **Anais [...]**. Bento Gonçalves: CBC, 2012.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FREZATTI, F. O paradigma econômico na contabilidade gerencial: um estudo empírico sobre a associação entre taxas de retorno sobre o patrimônio líquido e diferentes perfis da contabilidade gerencial. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 41, n. 1, p. 5-17, jan./fev./mar. 2006.

FREZATTI, F.; TAVARES, E. S. Análise da decisão de investimentos em sistemas integrados de informação: possíveis modelos e suas influências no processo decisório. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 8, n. 2, p. 89-107, 2003.

FREZATTI, F. *et al.* **Controle Gerencial: Uma abordagem da Contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

FREZATTI, F. *et al.* Antecedentes da definição do design do sistema de controle gerencial: evidências empíricas nas empresas brasileiras. **Brazilian Business Review**, Vitória-ES, v. 9, n. 1, p. 134-155, jan./abr. 2012.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIBBON, A. R. de O. *et al.* Aplicação do custeio baseado em atividade (ABC) no setor governamental: um estudo de caso aplicado ao almoxarifado da câmara municipal de Rio Grande/RS. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 15, 2008, Curitiba, PR, Brasil. **Anais [...]**. Curitiba, 2008. Disponível em: <http://repositorio.furg.br/bitstream/handle/1/5358/1218-1218-1-PB.pdf?sequence=1>. Acesso em: 02 mar. 2018.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GODOY, J. G. V.; RAUPP F, M. Uso de Artefatos de Contabilidade Gerencial por Organizações Sem Fins Lucrativos: um Estudo Multicasos à Luz da Teoria da Contingência. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 3, p. 70-87, set./dez. 2017.

GOMES, E. G. M. **Gestão por Resultados e eficiência na Administração Pública: uma análise à luz da experiência de Minas Gerais**. 2009. 187 p. Tese (Doutorado em Administração Pública e Governo) – EAESP/FGV, São Paulo, 2009.

GOMES, J. Como aumentar as receitas de um negócio: O conceito de gestão de receitas (Revenue Management). **Revista Hotéis**, Portugal, 2004.

GONÇALVES, J. E. L. As empresas são grandes coleções de processos. **RAE – Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 40, n. 1, jan./mar. 2000. Disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rae>. Acesso em: 18 abr. 2018.

GORDON, S. R.; GORDON, Judith R. **Sistemas de informação**: uma abordagem gerencial. 3. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2006.

GUERREIRO, R. **A meta da empresa**: seu alcance sem mistérios. São Paulo: Atlas, 1996.

GUERREIRO, R. Modelo de Sistema de Informação Contábil. *In*: CATELLI, A. (coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo: Atlas, 1999. p. 3-43.

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JUNIOR, E. B.; SOUTES, D. O. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de Contabilidade gerencial? **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, v. 22, n. 55, p. 88-113, 2011. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S15190772011000100006&lng=en&nrm=iso. Acesso: 04 abr. 2018.

GUMMESSON, E. **Marketing de relacionamento total**: gerenciamento de marketing, estratégia de relacionamento e abordagens de CRM para a economia de rede. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HALDMA, T.; LÄÄTS K. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. **Management Accounting Research**, [S. l.], v. 13, p. 379-400, 2002. Disponível em: <https://doi:10.1016/mare.2002.0197>. Acesso em: 16 maio 2018.

HAMMER, M.; CHAMPY, J. **Reengenharia**: revolucionando a empresa em função dos clientes, da concorrência e das grandes mudanças da gerência. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

HEIZEN, C.; MARQUES, L.; JUNIOR, M. M. R. Relação entre a utilização de artefatos tradicionais e modernos de contabilidade gerencial e o desempenho das empresas. *In*: CONGRESSO UNB DE CONTABILIDADE E GOVERNANÇA. 2., 2016, Brasília, DF. **Anais [...]**. Brasília: Unb, 2016.

HERNANDEZ, J. M. C.; CALDAS, M. Resistência à mudança: uma revisão crítica. **Revista de Administração de Empresas**, v. 41, n. 2, p. 31-45, 2001.

HORNGREN, C. T. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.

HORNGREN, C. T. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 2001.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS, IMA. **Definition of management accounting**. United States of America: Institute of Management Accountants, IMA, 2008.

Disponível em:

<https://www.imanet.org/search#hawktabfield=it&it=content&topic=The%20Future%20of%20Management%20Accounting&contenttype=Statement%20on%20Management%20Accounting>. Acesso: 05 abr. 2018

ISIDORO, C. *et al.* A utilização de artefatos de contabilidade gerenciais em cooperativas agropecuárias. **R. Cont. UFBA**, Salvador, BA, v. 6, n. 2, p. 39-55, maio/ago. 2012.

IUDÍCIBUS, S. de. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

JIAMBALVO, J. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

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

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

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Organização orientada para a estratégia**: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Mapas estratégicos**: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis. Rio de Janeiro: Campus, 2004

LAUDON, K. C.; LAUDON, J. P. **Sistemas de informação gerenciais**. 9. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

LEAN INSTITUTE BRASIL WEB SITE. 2019. Disponível em: <https://www.lean.org>. Acesso em: 15 maio 2018.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LI, D. H. **Contabilidade Gerencial**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1977.

LIMA, A. D. de *et al.* Proposta de aplicação da abordagem Quick Response Manufacturing (QRM) para a redução do lead time em operações de escritório. **Produção**, São Paulo, v. 23, n. 1, p. 1-19, mar. 2013. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/S0103-65132012005000028>. Acesso em: 15 maio 2018.

LIMA, J. P. C. *et al.* Estudos de caso e sua aplicação: proposta de um esquema teórico para pesquisas no campo da contabilidade. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 6, n. 14, p. 127-144, 2012.

LUNKES, R. J. **Manual de orçamento**. São Paulo: Atlas, 2003.

MALMI, T. Managerialist studies in management accounting: 1990–2014. **Management Accounting Research**, [S. l.], v. 31, p. 31-44, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/jan.mar.2016.02.002>. Acesso em: 07 maio 2018.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. **Metodologia Científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARQUES, J. A. V. da C.; CIA, J. N. de S. Teoria das restrições e contabilidade gerencial: interligando contabilidade a produção. **Rev. adm. empres.**, São Paulo, v. 38, n. 3, p. 34-46, set. 1998. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75901998000300005&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 05 mar. 2018.

MARRAS, J. P. **Administração de recursos humanos do operacional ao estratégico**. São Paulo: Saraiva, 2011.

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

MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MAXIMIANO, A. C. A. **Administração para empreendedores**. 2. ed. São Paulo: Pearson, 2011.

MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

MENDES, J. V.; ESCRIVAO FILHO, E. Sistemas integrados de gestão ERP em pequenas empresas: um confronto entre o referencial teórico e a prática empresarial. **Gestão da Produção**, São Carlos, v. 9, n. 3, p. 277-296, 2002. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-530X2002000300006&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 01 mar. 2019.

MESSNER, M. Does industry matter? How industry context shapes management accounting practice. **Management Accounting Research**, [S. l.], v. 31, p. 103-111, jun. 2016. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/J.mar.2015.09.001>. Acesso: 18 maio 2018.

MINTZBERG, H. **Acessão e queda do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2004.

MORAIS, D. **Revenue Management: O que é Revenue Management**. 2002. Disponível em: <http://revenueyourhotel.wordpress.com>. Acesso em: 22 out. 2018.

MOTTA, F. C. P.; CALDAS, M. P. **Cultura organizacional e cultura brasileira**. São Paulo, Atlas, 2007.

MOTTA, P. R. **Gestão Contemporânea**: a ciência e a arte de ser dirigente. Rio de Janeiro, Record, 1991.

NAKAGAWA, M. **ABC**: custeio baseado em atividades. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 95 p.

OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento estratégico**: conceitos, metodologias e práticas. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, L. M. de; PEREZ JR, J. H.; SILVA, C. A. dos S. **Controladoria Estratégica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade de custos**: teoria, prática, Integração com Sistemas de Informações (ERP). São Paulo: Cengage Learning, 2015.

PARISI, C.; MEGLIORINI, E. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

PAVLATOS, O.; KOSTAKIS, H. Management accounting practices before and during economic crisis: Evidence from Greece. **Advances in Accounting**, v. 1, p. 150-164, abr. 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2015.03.016>. Acesso: 21 maio 2018.

PEREIRA, H. J. **Os modelos de gestão**: análise e algumas práticas em empresas brasileiras. 1995. 287f. Tese (Doutorado em Administração) – Escola de Administração de Empresa Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1995.

PEREIRA, N. A. F. **Impactos da implantação do centro de serviços compartilhados sobre sistemas de controles**: estudos de caso. 2004. 338 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2004.

PEREIRA, S. I. M. **Custeio por atividades (ABC) e unidade de esforço de produção (UEP)**: similaridades, diferenças e complementaridades. 2015. 145f. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

PETROSKI, H. **A evolução das Coisas Úteis** – Clipes, garfos, latas, zíper e outros objetos do nosso cotidiano. Rio de Janeiro: Zahar, 2007.

POMPERMAYER, C. B. Sistema de gestão de custos: dificuldades na implantação. **Rev. FAE**, Curitiba, v. 2, n. 3, p. 21-28, set./dez. 1999.

PONTES, B. R. **Avaliação de desempenho**: Nova Abordagem. 9. ed. São Paulo: LTR, 1999.

PORTER, M. E. **Estratégia Competitiva**: Técnicas para Análise de Indústrias e da Concorrência. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

PRADELLA, S.; FURTADO, J. C.; KIPPER, L. M. **Gestão de processos da teoria à prática**: Aplicando a Metodologia de Simulação para a Otimização do Redesenho de processos. São Paulo: Atlas, 2012.

RAMOS, L. J. T. **Serviços compartilhados como forma de estruturação organizacional**. 2005. 128 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2005.

ROCHA, P.; ALBUQUERQUE, A. **Sincronismo organizacional: como alinhar a estratégia, os processos e as pessoas**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

SANTA, S. L. B.; LAFFIN, M. Benefícios para as Pequenas e Médias Empresas com as Mudanças nas Normas Brasileiras de Contabilidade. **R. Cont. UFBA**, Salvador, v. 6, n. 1, p. 20-32, 2012.

SCHULMAN, D.; HARMER, M.; LUSK, J. **Shared services: agregando valor às unidades de negócios**. São Paulo: Makron Books, 2001.

SCOTT, W. R. **Institutions and organizations**. Thousand Oaks: Sage, 2007.

SHIELDS, M. D. Management accounting practices in Europe: a perspective from the States. **Management Accounting Research**, v. 9, n. 4, p. 501-513, 1998. Disponível em: <https://doi.org/10.1006/mare.1998.0081>. Acesso em: 19 maio 2018.

SILVA, C. L.; KOPITTTKE, B. H. Simulações e Cenários a partir da Cadeia de Valor: Uma Aplicação na Indústria de Celulose. **Rev. FAE**, Curitiba, v. 5, n. 1, p. 43-59, jan./abr. 2002.

SALES, J. D. A.; SILVA, P. K. Os fatores de resistência a mudança organizacional e suas possíveis resultantes positivas: um estudo de caso na Indústria - Calçados Bibi do Município de Cruz das Almas – BA. *In*: SEMEAD, X, 2007, São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo: USP, 2007. Disponível em: http://www.ead.fea.usp.br/semead/10semead/sistema/resultado/an_resumo.asp?pagina=20. Acesso em: 12 dez. 2018.

SLACK, N. *et al.* **Administração da Produção**. São Paulo: Atlas S.A., 2009.

SLAVOV, T. N. B. **Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual**. 2013. 341f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

SOARES, F. M. **Artefatos da Contabilidade Gerencial: um estudo no consórcio Alumar**. 2010, 168p. Dissertação (Mestrado em Administração e Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo, Universidade Federal do Ceará 2010.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da Contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006, 116p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2006.

SOUTES, D. O.; GUERREIRO, R. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. **In: ENCONTRO DA ANPAD**, 31, 2007, Rio de Janeiro. **Anais [...]**. Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

SOUZA, C. A.; ZWICKER, R. Sistemas ERP e sua utilização por empresas globais: estudo de caso em empresas multinacionais. **In: SEMEAD/FEA-USP**, V, São Paulo, 2001.

SOUZA, C. O. *et al.* Os desafios da gestão do terceiro setor: um estudo de caso da instituição Eunice Weaver (Educandário Carlos Chagas). **In: SEGET**, XIV, 27 e 28 out. 2015.

SURI, R. M. Manufacturers can compete vs. low-wage countries. **The Business Journal serving greater Milwaukee**, v. 21, n. 22, 2004. Disponível em: http://rajansuri.com/yahoo_site_admin/assets/docs/Business_Journal_Article_300dpi.344103902.pdf. Acesso em: 20 fev. 2018.

STARK, J. A. **Contabilidade de custos**. 1. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

SWIFT, R. **CRM - O Revolucionário Marketing de Relacionamento com o Cliente**. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

TACHIZAWA, T.; CRUZ JÚNIOR, J. B.; ROCHA, J. A. O. **Gestão de negócios**. Visões e dimensões empresariais da organização. São Paulo: Atlas, 2001.

TAPPING, D.; SHUKER, T. **Lean Office**: gerenciamento do fluxo de valor para áreas administrativas – 8 passos para planejar, mapear e sustentar melhorias lean nas áreas administrativas. São Paulo: Editora Leopardo, 2010.

TEIXEIRA A. J. C. *et al.* A utilização de ferramentas de Contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo. **Brazilian Business Review**, Vitória, v. 8, n. 3, p. 108-127, jul./set. 2011.

VARTANAIN, G. H.; NASCIMENTO, D. T. do. O método de custeio pleno: uma abordagem conceitual. **In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS**, 6, 1999, São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo: CBC, 1999. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3170/3170>. Acesso em: 20 fev. 2019.

ZDANOWICZ, J. E. **Fluxo de Caixa**: Uma Decisão de Planejamento e Controle Financeiros. 10. ed. Porto Alegre: Editora Sagra Luzzato, 2004.

WEBQUALIS CAPES. Disponível em: <https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/veiculoPublicacaoQualis/listaConsultaGeralPeriodicos.jsf>. Acesso em: out. 2018.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial**. São Paulo: Atlas, 1973.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e método. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.