

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ENGENHARIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

SAUL MARQUES SASTRE

***FRAMEWORK PARA INTEGRAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS LEAN E O
PERFORMANCE PRISM: aplicações em empresas de contabilidade***

Porto Alegre

2020

Saul Marques Sastre

***FRAMEWORK PARA INTEGRAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS LEAN E O
PERFORMANCE PRISM: aplicações em empresas de contabilidade***

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção, modalidade Acadêmica, na área de concentração em Sistemas de Produção.

Orientador: Prof. Tarcísio A. Saurin, Dr.

Porto Alegre

2020

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

Reitor: Rui Vicente Oppermann

Vice-Reitora: Jane Fraga Tutikian

ESCOLA DE ENGENHARIA

Diretor: Luiz Carlos Pinto da Silva Filho

Vice-Diretora: Carla Schwengber ten Caten

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

Coordenador(a): Prof. Alejandro Germán Frank

Vice Coordenador(a): Prof. Michel José Anzanello

CIP - Catalogação na Publicação

Sastre, Saul Marques
FRAMEWORK PARA INTEGRAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS Lean
E O PERFORMANCE PRISM: aplicações em empresas de
contabilidade / Saul Marques Sastre. -- 2020.
125 f.
Orientador: Tarcísio A. Saurin.

Dissertação (Mestrado) -- Universidade Federal do
Rio Grande do Sul, Escola de Engenharia, Programa de
Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Porto Alegre,
BR-RS, 2020.

1. Princípios Lean. 2. Performance Prism. 3.
Contabilidade Gerencial. I. Saurin, Tarcísio A.,
orient. II. Título.

SAUL MARQUES SASTRE

***FRAMEWORK PARA INTEGRAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS LEAN E O
PERFORMANCE PRISM: aplicações em empresas de contabilidade***

Esta dissertação foi analisada e julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em engenharia de Produção na modalidade Acadêmica e aprovada em sua forma final pelo Orientador e pela Banca Examinadora designada pelo Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Prof. Tarcísio Abreu Saurin, Dr. - Orientador PPGEP/UFRGS

Prof. Alejandro Germán Frank, Dr. - Coordenador PPGEP/UFRGS

Banca Examinadora:

Prof. Cláudio José Müller, Dr. (PPGEP/UFRGS) _____

Prof. Fernando Ben, Dr. ((UCS)) _____

Prof. Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro, Dra. (PPGCONT/UFRGS) _____

AGRADECIMENTOS

Algumas pessoas surgem com o intuito de auxiliar-nos a aprimorar a trajetória da vida. Sem elas, as vitórias na existência se tornariam algo praticamente impossível.

Meu primeiro agradecimento é para meu irmão, Ricardo, fundamental do início ao fim deste desafio, que foi concluir o Mestrado em Engenharia de Produção.

Agradeço à Carla Bevilacqua, pela tolerância, pelos incentivos e conselhos sempre assertivos.

Agradeço, profundamente, aos professores que convivi nesse período, em especial ao Prof. Tarcísio Saurin, pelo exemplo e pela exigência, que fizeram com que eu me tornasse melhor.

Agradeço a Deus, pela saúde, inspiração e persistência.

RESUMO

A contabilidade gerencial visa identificar, mensurar, analisar, interpretar e comunicar dados financeiros e não financeiros aos gestores de modo a auxiliar nas tomadas de decisão. O *Performance Prism* (PP) é uma abordagem utilizada pela contabilidade gerencial, que incorpora as medidas orçamentárias e o grau de adaptação da empresa a situações externas, objetivando elevar o desempenho. O *Lean* é uma filosofia de gestão que tem foco na eliminação de perdas, possuindo como princípios: Valor, Cadeia de Valor, Fluxo, Produção Puxada e Perfeição. Diante disso, este estudo tem como objetivo desenvolver um *Framework* para a integração dos Princípios *Lean* e *Performance Prism*, como forma de ajudar organizações contábeis a melhorar a qualidade de entrega dos serviços, estabelecendo diagnóstico e ações a serem tomadas. O *Framework* foi produzido por meio da abordagem *Design Science Research*, o qual foi dividido em duas partes: *Front Office*, com cinco etapas na aplicação (entender, agir, medir, capacitar e avaliar); e o *Back Office*, referente ao período de suporte e melhoria contínua (Kaizen). As duas partes se relacionam e se complementam com a finalidade de diminuir perdas. O *Framework* foi aplicado em três empresas nas três formas de tributação: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real. Os resultados apontaram que o *Framework* é adaptável às diferentes realidades e contribui na identificação de oportunidades de melhoria na contabilidade gerencial das empresas estudadas. As principais barreiras a sua implementação foram o interesse e a maturidade dos gestores das empresas pesquisadas.

Palavras-chave: Princípios *Lean*. *Performance Prism*. Contabilidade Gerencial.

ABSTRACT

Management accounting aims to identify, measure, analyse, interpret and communicate financial and non-financial data to managers, in order to assist decision making. Performance Prism is an approach used by management accounting, which incorporates budgetary measures and the degree of adaptation of the company to external situations, aiming to increase performance. Lean is a management philosophy focused on eliminating waste, with the following principles: Value, Value Chain, Flow, Pull Production and Perfection. Therefore, this study aims to develop a *Framework* for the integration of the Lean Principles and Performance Prism, as a way to help accounting organizations to improve the quality of service delivery, establishing diagnosis and actions to be taken. The *Framework* was produced using the Design Science Research approach, being divided into two parts: Front Office with five steps in the application (understand, act, measure, train and evaluate) and the Back Office referring to the period of support and continuous improvement (Kaizen). The two parts are related to each other and complement each other in order to reduce losses. The *Framework* was applied in three companies in the three forms of taxation: Simple National, Presumed Profit and Real Profit. The results showed that the *Framework* is adaptable to different realities and contributes to the identification of opportunities for improvement in the management accounting of the companies studied. The main barriers to its implementation were the interest and maturity of the managers of the companies surveyed.

Keywords: Lean Principles. Performance Prism. Management Accounting.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura de pesquisa	18
Figura 2 - Modelo de relevância dos <i>Stakeholders</i>	20
Figura 3 - Nível de prioridade dos <i>Stakeholders</i>	21
Figura 4 - As cinco faces do PP.....	30
Figura 5 - O <i>Framework</i> de implantação do PP	31
Figura 6 - Os 4Ps do Modelo Toyota	33
Figura 7 - Os quatorze princípios filosóficos de produção Toyota	33
Figura 8 - Sistema de Produção Enxuta - a casa do STP.....	34
Figura 9 - A relação entre valor, custo e desperdício	37
Figura 10 - Etapas de pesquisa	42
Figura 11 - Diagrama das organizações pesquisadas	44
Figura 12 - Etapas da coleta de dados	49
Figura 13 - Diagrama de etapas da coleta de dados de aplicação do <i>Framework 2</i>	53
Figura 14 - Bases para criação do <i>Framework 1</i>	63
Figura 15 - Preceitos do <i>Framework 1</i> com base no <i>Lean Service</i>	65
Figura 16 - Lógica de Princípios <i>Lean</i> utilizados para a construção do <i>Framework 1</i>	66
Figura 17 - <i>Framework I</i>	67
Figura 18 - <i>Framework 2</i>	76
Figura 19 - Esquema resumo sobre aplicação do <i>Framework 2</i>	77
Figura 20 - Matriz Interesse x Maturidade	79
Figura 21 - Classificação x Fluxos	80
Figura 22 - Os dois fluxos possíveis da etapa medir	80

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 -Diferenças entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial	22
Quadro 2 - Avaliação da contabilidade conforme suas técnicas.....	23
Quadro 3 - A contabilidade gerencial sob a ótica de quatro níveis evolutivos segundo o IMA	24
Quadro 4 - Categorização da contabilidade gerencial segundo o IFAC e IMA - Estágio 1 – Controle de custos e finanças	25
Quadro 5 - Categorização da contabilidade gerencial segundo o IFAC e IMA - Estágio 2 - Fornecimento de informações para o controle e planejamento gerencial	26
Quadro 6 - Categorização da contabilidade gerencial segundo o IFAC e IMA - Estágio 3 - Redução de perdas de recursos em processos organizacionais	27
Quadro 7 - Categorização da contabilidade gerencial segundo o IFAC e IMA - Estágio 4 - Criação de valor através do uso efetivo dos recursos	28
Quadro 8 - Evolução da terminologia <i>Lean</i>	36
Quadro 9 - Ferramentas de <i>Lean Production</i> aplicáveis em serviços	40
Quadro 10 - Tipos de artefatos	41
Quadro 11 - Evidências e etapas definidas na pesquisa	49
Quadro 12 - perfil dos especialistas entrevistados	51
Quadro 13 - Diagrama das etapas da coleta de dados de aplicação do <i>Framework</i>	53
Quadro 14 - Diagrama das etapas da coleta de dados de aplicação do <i>Framework 2</i>	54
Quadro 15 - Categorias de análise a ser utilizada no método de avaliação do <i>Framework 1</i>	55
Quadro 16 - Categorias de análise na Implementação do <i>Framework 2</i>	55
Quadro 17 - Avaliação da contabilidade gerencial conforme suas técnicas das empresas pesquisadas	60
Quadro 18 - Contribuições do <i>Lean</i> e do PP no <i>Framework I</i>	72
Quadro 19 - Comparativo da aplicação do <i>Framework 2</i> nas três diferentes empresas	93
Quadro 20 - Comparativo da aplicação do <i>Framework 2</i> nas três diferentes empresas na integração dos Princípios <i>Lean</i> e PP	96
Quadro 21 - Possíveis desafios e prováveis soluções do <i>Framework 2</i>	99
Quadro 22 - Ferramentas de <i>Lean Production</i> aplicáveis em serviços na implementação do <i>Framework 2</i>	101

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Quantidade e número de horas utilizadas na etapa (1) Concepção	51
Tabela 2 - Tempo médio em cada organização na fase de implementação.....	52

LISTA DE SIGLAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades
ABM	Gestão Baseada em Atividades
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CGMA	<i>Chartered Global Management Accountant</i>
CV	Conta Vinculada
DSR	<i>Design Science Research</i>
EUA	Estados Unidos da América
EVA	<i>Economic Value Added</i>
FGA	Formulário Geral de Avaliação
GECON	Gestão Econômica
ICMS	Imposto sob Circulação de Mercadorias e Serviços
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IN	Instrução Normativa
IMA	<i>Institute of Management Accountants</i>
IMVP	<i>International Motor Vehicle Program</i>
JIT	<i>Just in Time</i>
KPI	<i>Key Performance Indicators</i>
LP	Lean Production
MIT	<i>Massachusetts Institute of Technology</i>
PE	Produção Enxuta
PP	<i>Performance Prism</i>
RAI	Relatório de Ajustes Imediatos
RDC	Relatório de Desempenho da Organização Contábil
ROI	Retorno Sobre o Investimento
RS	Rio Grande do Sul
SC	Santa Catarina
SINDILAV	Sindicato das Lavanderias
SLTI	Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação
STP	Sistema Toyota de Produção
TIC	Tecnologia da Informação e Comunicação
VBM	Gestão Baseada em Valor

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 CONTEXTO.....	13
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	15
1.3 QUESTÃO E OBJETIVOS DE PESQUISA	16
1.3.1 Questão de pesquisa	16
1.3.2 Objetivo Geral	16
1.3.3 Objetivos específicos.....	16
1.4 DELIMITAÇÃO DA DISSERTAÇÃO	16
1.5 ESTRUTURA DA PESQUISA.....	17
2 REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1 TEORIA DOS <i>STAKEHOLDERS</i>	19
2.2 A CONTABILIDADE GERENCIAL.....	21
2.3 PERFORMANCE <i>PRISM</i>	29
2.4 SISTEMA TOYOTA DE PRODUÇÃO	32
2.5 <i>LEAN</i>	35
2.6 <i>LEAN SERVICE</i> E OS PRINCÍPOS <i>LEAN</i>	36
3 MÉTODO	41
3.1 ESTRATÉGIA DE PESQUISA	41
3.2 DELINEAMENTO DAS ETAPAS DE PESQUISA	42
3.3 ESCOLHA DOS CASOS – DESCRIÇÃO DOS LOCAIS DE ESTUDO.....	43
3.3.1 Estudo de caso (A) – Empresa do Simples Nacional, uma farmácia (varejo).....	44
3.3.2 Estudo de caso (B) – Empresa do Lucro Presumido	46
3.3.3 Estudo de caso (C) – Empresa do Lucro Real, uma lavanderia industrial	47
3.4 COLETA DE DADOS	48
3.4.1 Coleta de dados na etapa (1) Concepção	50
3.4.2 Coleta de dados na avaliação do <i>Framework 1</i>	51
3.4.3 Coleta de dados na etapa (2) - Implementação	52
3.5 ANÁLISE DE DADOS	53
3.5.1 Análise de dados na etapa (1) Concepção.....	53
3.5.2 Análise de dados no método de avaliação do <i>Framework 1</i>	54
3.5.3 Análise de dados na etapa (2) Implementação.....	55

4 RESULTADOS	56
4.1 PESQUISA QUALITATIVA COM DIRETORES DE ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS	56
4.2 PESQUISA QUALITATIVA COM GESTORES DE EMPRESAS TRIBUTADAS PELO SIMPLES NACIONAL, LUCRO PRESUMIDO E LUCRO REAL.....	58
4.3 BASES PARA A CONSTRUÇÃO DO <i>FRAMEWORK</i> 1 ALICERÇADA NA FILOSOFIA <i>LEAN</i> E <i>PERFORMANCE PRISM</i>	63
4.4 DEFINIÇÃO DO <i>FRAMEWORK</i> 1	66
4.4.1 Visão Geral	67
4.4.2 Passos de Implantação a Serem Seguidos	67
4.5 AVALIAÇÃO DO <i>FRAMEWORK</i> POR ESPECIALISTAS.....	73
4.6 AVALIAÇÃO DO <i>FRAMEWORK</i> 1 POR UMA ORGANIZAÇÃO CONTÁBIL	76
4.7 CONFECÇÃO DO <i>FRAMEWORK</i> 2.....	76
4.7.1 Aplicação: etapa Entender	77
4.7.2 Aplicação: etapa Agir	79
4.7.3 Aplicação: etapa Medir	80
4.7.4 Aplicação: etapa Capacitar	82
4.7.5 Aplicação: etapa Avaliar	82
4.8 APLICAÇÃO DO <i>FRAMEWORK</i> 2	83
4.8.1 Aplicação em uma empresa do simples nacional	83
4.8.2 Aplicação em uma empresa de lucro presumido	86
4.8.3 Aplicação em uma empresa de lucro real	88
5 DISCUSSÃO	92
5.1 COMPARAÇÃO DA APLICAÇÃO DO <i>FRAMEWORK</i> 2 NAS TRÊS EMPRESAS.....	92
5.2 COMPARAÇÃO DA APLICAÇÃO DO <i>FRAMEWORK</i> 2 NAS TRÊS EMPRESAS COM OS PRINCÍPIOS <i>LEAN</i> E O PP.....	96
5.3 DISCUSSÕES NA APLICAÇÃO DO <i>FRAMEWORK</i> 2 COM BASE NOS SISTEMAS DE TRIBUTAÇÃO	97
5.4 DISCUSSÕES NA APLICAÇÃO DO <i>FRAMEWORK</i> 2 FRENTE A REALIDADE DA PESQUISA COM CONTADORES E EMPRESAS NA FASE DE CONCEPÇÃO.....	98
5.5 OUTRAS DISCUSSÕES NA APLICAÇÃO DO <i>FRAMEWORK</i> 2	100
6 CONCLUSÕES E SUGESTÕES PARA ESTUDOS FUTUROS	103
6.1 CONCLUSÕES	103

6.2 SUGESTÕES DE ESTUDOS FUTUROS	105
REFERÊNCIAS	106
APÊNDICE A – ROTEIRO DE ENTREVISTAS CONTADORES	113
APÊNDICE B - INSTRUMENTO DE PESQUISA EMPRESAS.....	114
APÊNDICE C - INSTRUMENTO DE PESQUISA/ ESPECIALISTAS E CONTABILIDADE	115
APÊNDICE D - INSTRUMENTO DE APLICAÇÃO DA <i>FRAMEWORK 2</i>	116
APÊNDICE E - RESULTADO DA PESQUISA COM ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS	117
APÊNDICE F - RESULTADO DA PESQUISA COM ORGANIZAÇÕES - PARTE	1118
APÊNDICE G - RESULTADO DA PESQUISA COM ORGANIZAÇÕES - PARTE 2	119
APÊNDICE H - RESULTADO DA PESQUISA COM ESPECIALISTAS.....	120
APÊNDICE I - RESULTADO DA PESQUISA COM UMA ORGANIZAÇÃO CONTÁBIL	121
APÊNDICE J – APLICAÇÃO DA <i>FRAMEWORK 2</i> - SIMPLES NACIONAL.....	122
APÊNDICE K – APLICAÇÃO DA <i>FRAMEWORK 2</i> - LUCRO PRESUMIDO.....	123
APÊNDICE L – APLICAÇÃO DA <i>FRAMEWORK 2</i> - LUCRO REAL.....	124

1 INTRODUÇÃO

Nesta seção são apresentados o contexto, o problema e a questão de pesquisa, os objetivos e a delimitação deste estudo e, ao final, descreve-se sua estrutura.

1.1 CONTEXTO

Surgidos no pós-Segunda Guerra, os movimentos em prol da maximização da competitividade organizacional seguem evoluindo, e uma abordagem que vem se destacando desde a década de 90 é a filosofia *Lean* (FORTES, 2010). A Produção Enxuta (PE) é uma filosofia de gestão decorrente do Sistema *Toyota* de produção (STP), desenvolvida a partir da década de 1940 no Japão, com foco na redução de perdas e na agregação de valor ao cliente (GAYER, 2019). Essas ocorrem não apenas na produção em si, mas em qualquer atividade da empresa que absorva recursos e que não agregue valor (WOMACK; JONES, 1996).

A PE surgiu com a finalidade de designar uma abstração do STP, que, em princípio, poderia ser aplicada a qualquer setor, sendo seus princípios básicos: valor, cadeia de valor, fluxo, produção puxada e perfeição. (WOMACK; JONES, 1996). Deslocados para a área de serviços, os princípios e técnicas do *Lean Production* são descritos como *Lean Service* (serviço enxuto) (FORTES, 2010), o qual é definido como um sistema de operações de serviços padronizados que agregam valor para o cliente, com o intuito de atender suas expectativas de qualidade e preço (NASCIMENTO; FRANCISCHINI, 2004).

O uso do *Lean* precisa ser aferido, com o objetivo de subsidiar o progresso da implantação, seus benefícios e oportunidades de melhoria (NEELY; ADAMS; KENNERLY, 2002). Deste modo, há uma interface da PE com a contabilidade gerencial, que contribui para alocar, monitorar, avaliar recursos e promover a meritocracia por desempenho (ATKINSON *et al.*, 2015). Além disso, o nível de qualidade de entrega dos serviços de contabilidade tem papel preponderante no aperfeiçoamento da competitividade das organizações que atendem, quer seja por meio da contabilidade financeira, prestando informações de reconhecimento, mensuração e evidenciação de fatos econômicos da empresa a usuários externos, ou pela contabilidade gerencial, com a intenção de contribuir nas tomadas de decisões ligadas a seus processos internos (ISIDORO *et al.*, 2012; CARRARO *et al.*, 2018), independentemente das suas formas de tributação.

Neste estudo, a contabilidade gerencial é abordada de três formas de tributação distintas:

Simples Nacional - regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização aplicável a Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123/06; Lucro Presumido - regime de tributação, no qual a Receita Federal, para calcular o valor devido de impostos, presume o quanto do faturamento da empresa foi lucro. É mais recomendado a médias empresas; e Lucro Real – regime obrigatório para faturamentos acima de R\$ 78 milhões ou exceções previstas em lei devido à atividade (RECEITA FEDERAL, 2020). A forma de tributação é atribuída conforme sua perspectiva de resultado financeiro.

O *Performance Prism* (PP) é uma ferramenta da contabilidade gerencial, que amplia as perspectivas de resultado para além do financeiro, colocando a visão dos *stakeholders* em primeiro plano. *Stakeholders* são as partes interessadas ou os grupos de interesse de uma organização, tais como: donos, clientes, empregados, consumidores, fornecedores, financeiras, comunidades, governo, associações comerciais, união de trabalhadores e sindicatos (FREEMAN, 2007).

O PP foi introduzido por Neely, Adams e Crowe (2001), e essa abordagem consiste em cinco perspectivas de desempenho, quais sejam: satisfação dos *stakeholders*, estratégias, processos, capacidades e contribuição das partes com interesse no negócio. Essa interpelação se diferencia dos vários sistemas de medição de desempenho existentes (por exemplo, *Balanced Scorecard*), pois considera a satisfação dos *stakeholders* da organização no processo de formulação de objetivos e de persecução de estratégias, além disso surgiu como uma solução complementar de modelos de medição anteriores, posicionando-se como uma proposta aperfeiçoada dos modelos existentes (FORTES, 2010).

Surgiu como uma resposta às críticas de modelos anteriores como o *Balanced Scorecard*, com o objetivo de integrar os melhores aspectos de medição do desempenho das organizações, não só os financeiros e não financeiros existentes, mas uma segunda geração de padrões de medição de comportamento, agregando diversas perspectivas e posicionando os *stakeholders* em primeiro plano

Há exemplos onde os gestores optaram em utilizar o PP e obtiveram excelentes resultados, como o caso da *DHL International*, empresa do ramo logístico e de correio expresso, que não estava conseguindo agregar valor ao serviço prestado. Após a abordagem, a empresa redirecionou sua estratégia e migrou para uma cultura de medição de resultados com foco nas perspectivas dos *stakeholders*, melhorando o efeito e o controle do negócio (CARRARO *et al.*, 2018; CHARTERED GLOBAL MANAGEMENT ACCOUNTANT - CGMA, 2013). A *Logis*, companhia brasileira de logística, também é um exemplo de implantação do PP. Ela alinhou

suas estratégias com as de seus *stakeholders* e, posteriormente, efetuou um ajuste de procedimentos, definindo novos processos e capacidades necessárias (RENDEIRO, 2014).

O conglomerado de hotéis do Grupo Porto Bay Hotels S. A., similarmente, aplicou a ferramenta PP como modelo de análise e medição de desempenho, para auxiliar seu projeto de expansão, alinhando seus objetivos estratégicos com o interesse dos *stakeholders* (CORREIA, 2009). Junto aos princípios *Lean*, o PP pode se tornar um aliado para melhorar a competitividade de empresas por meio das organizações contábeis, auxiliando na tomada de decisões ligadas a processos internos (ISIDORO *et al.*, 2012).

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

A PE e a avaliação de desempenho estão relacionadas e ambas influenciam os processos administrativos e operacionais das empresas, e da mesma forma, a falta de uma integração da PE com ferramentas de avaliação de desempenho gera perda de competitividade (NEELY; ADAMS; CROWE, 2001). De um lado, a PE enfatiza a redução de perdas e a maximização da eficiência (LIKER, 2004); de outro, o PP, contribui para a mensuração de desempenho (NEELY; ADAMS; CROWE, 2001), apontando oportunidades para a aplicação da PE. Assim, a integração entre os princípios *Lean* e o PP, aplicados a organizações contábeis, instiga possibilidades de estudo, pois pode auxiliar com a evolução das empresas atendidas pelos contadores, bem como das próprias organizações contábeis (BOND, 1999), nas diferentes formas de tributação. Essa integração pode também beneficiar o que diz respeito ao impacto no valor percebido pelos *stakeholders*.

Para Jones (2005), o *Lean* apresenta cinco princípios básicos: o primeiro é VALOR e se refere à percepção do cliente quanto ao atendimento da sua demanda. Da mesma forma, para Neely e Adams (2000), o PP reflete a complexidade de atrelar os aspectos internos da organização aos externos, os quais têm como objetivo final atender os *stakeholders*, ou seja, agregar valor a eles.

Como problema de pesquisa, este estudo propõe uma solução que auxilie na melhoria da qualidade das entregas das organizações contábeis, através do desenvolvimento de um *Framework* que integre os princípios *Lean* com o PP, colaborando na competitividade dos clientes que atendem, bem como inspirando estudos futuros. Cabe salientar que uma barreira prática para a integração PP e os princípios *Lean* pode ser a pouca popularização do PP (SILVA; LIMA, 2009), em comparação com os Princípios *Lean*.

1.3 QUESTÃO E OBJETIVOS DE PESQUISA

1.3.1 Questão de pesquisa

Com base no contexto e no problema de pesquisa apresentados na seção 1.2, este trabalho tem como questão de pesquisa: como integrar os Princípios *Lean* com o *Performance Prism* aplicados em organizações contábeis?

Outras duas questões secundárias são igualmente abordadas:

- a) como essa integração entre Princípios *Lean* e o PP aplicada a organizações contábeis pode contribuir para a melhoria da gestão de seus clientes?; e
- b) quais as possíveis barreiras para a integração entre os Princípios *Lean* e PP?

1.3.2 Objetivo Geral

O objetivo principal deste estudo é desenvolver um *Framework* para a integração dos Princípios *Lean* e PP em organizações contábeis e, com isso, as mesmas poderem prestar um melhor serviço, contribuindo para o desenvolvimento de seus clientes nas diferentes formas de tributação. A partir do desdobramento do objetivo geral, dois objetivos específicos são postulados.

1.3.3 Objetivos específicos

- a) identificar as contribuições do estudo da integração dos Princípios *Lean* e PP para aplicação em organizações contábeis; e
- b) identificar barreiras e facilitadores para a integração dos Princípios *Lean* e PP para aplicação em organizações contábeis.

1.4 DELIMITAÇÃO DA DISSERTAÇÃO

O *Framework* proposto neste estudo é aplicado em três empresas, uma vez e de diferentes formas de tributação no mercado brasileiro: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real. As companhias estão situadas na região sul do Brasil e seus *stakeholders* são

clientes dos escritórios de contabilidade (*stakeholder* definitivo). O setor de análise é a diretoria dessas organizações e envolvidos diretos, sendo a ênfase desta pesquisa a integração dos Princípios *Lean* e da ferramenta PP.

Durante a pesquisa, ocorreu uma interação com os diretores das empresas, seus colaboradores diretos ligados ao tema pesquisado, gestores de organizações contábeis e professores especialistas. Neste estudo não são abordados: aspectos motivacionais dos colaboradores, diferenças regionais das empresas e demais *stakeholders*. Não foi realizada nenhuma sequência de aplicações do *Framework* na mesma empresa e, além disso, esse não é aplicado em organizações que têm a sua contabilidade realizada internamente, sem o auxílio de organizações contábeis terceirizadas.

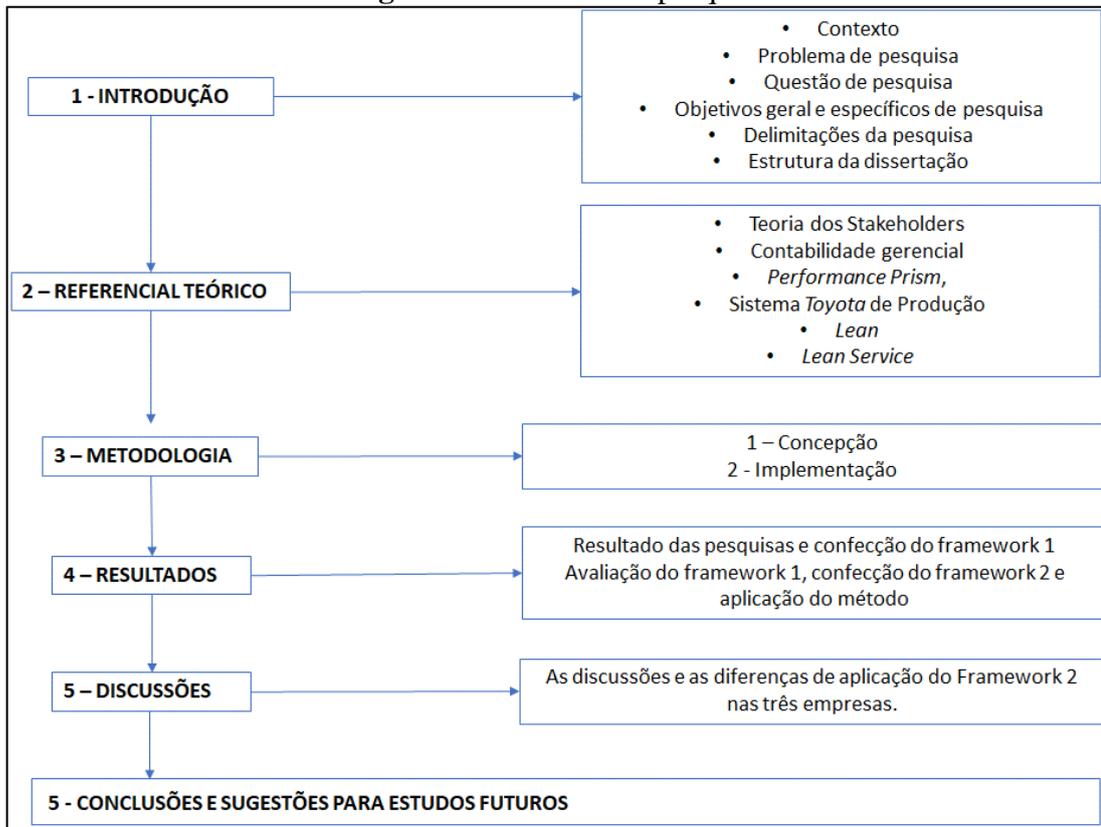
1.5 ESTRUTURA DA PESQUISA

Este estudo está organizado em seis seções. Na primeira, realiza-se uma introdução ao tema, apresentando o contexto abordado, o problema e a questão de pesquisa, os objetivos geral e específicos e as delimitações encontradas durante a elaboração. A segunda seção contempla o referencial teórico, que apresenta a pesquisa bibliográfica sobre os principais pontos abordados: a teoria dos *stakeholders*; a contabilidade gerencial com seus instrumentos; artefatos e práticas de gestão; o PP; o Sistema *Toyota* de Produção; e os Princípios *Lean* e *Lean Service*.

A terceira seção aborda os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa, apresentando, de modo detalhado, como se deu a construção e a organização da estrutura do *Framework*, bem como a sua aplicação nos casos. Expõe-se, também, o procedimento adotado para a coleta e a análise de dados. Na seção seguinte são delineados os resultados das pesquisas, a confecção e a avaliação do *Framework* 1, a confecção do *Framework* 2 e sua aplicação em três empresas distintas.

Na seção de número cinco, exibem-se as discussões e as diferenças de aplicação do *Framework* 2 nas três empresas de diferentes formas de tributação. Por fim, na última seção, apresenta-se a conclusão geral da pesquisa balizando as limitações encontradas, bem como sugestões para trabalhos futuros. Ilustra-se essa estrutura da pesquisa na Figura 1.

Figura 1 - Estrutura de pesquisa



Fonte: elaborado pelo autor

Na seção seguinte, detalha-se o referencial teórico, trazendo-se a conhecimento a Teoria dos *Stakeholders*, os instrumentos e artefatos da contabilidade gerencial, a ferramenta PP, o sistema *Toyota* de Produção, e os Princípios *Lean* e *Lean Services*.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção contém a pesquisa bibliográfica que contempla os principais temas abordados nesta pesquisa: Teoria dos *Stakeholder*; contabilidade gerencial com seus instrumentos, artefatos e práticas de gestão; PP; Sistema *Toyota* de Produção; e Princípios *Lean* e *Lean Service*.

2.1 TEORIA DOS *STAKEHOLDERS*

O termo *stakeholder* foi usado, inicialmente, em 1963 como uma derivação do termo *stockholders*, referindo-se, em um memorando interno do instituto de pesquisa de Stanford sobre grupos interessados na existência da organização (PEREIRA, 2015). *Stakeholders* são as partes interessadas ou os grupos de interesse de uma organização; são todos os indivíduos ou instituições que, de alguma forma, reivindicam, têm interesses, direitos de propriedade ou participam das atividades da companhia; e são os proprietários que devem priorizar a organização, com a finalidade de aumentar seu valor.

Considera-se *stakeholders*: empregados, consumidores, fornecedores, financeiras, comunidades, governo, associações comerciais, união de trabalhadores e sindicatos. A Teoria dos *Stakeholders* amplia a visão organizacional para o ambiente externo e permite a utilização de indicadores não financeiros para aferir o comportamento organizacional, existindo diferentes visões de classificações dos *Stakeholders* (ATKINSON; WATERHOUSE; WELLS, 1997; CLARKSON, 1995; DONALDSON; PRESTON, 1995; FREEMAN 2007; FREEMAN, 1984; HITT; FREEMAN; HARRISON, 2000; MITCHELL; AGLE; WOOD, 1997).

O modelo de classificação proposto por Clarkson (1995) divide os *stakeholders* em primários e secundários. O primeiro é composto por clientes, fornecedores, investidores, empregados, entre outros, comprometidos com a sobrevivência da empresa e possuem uma relação de interdependência entre as partes interessadas; e o segundo é o grupo constituído por aqueles que influenciam e são influenciados, que afetam ou são afetados pela empresa, mas que não possuem contato direto com as transações e ainda não são essenciais para a sobrevivência da entidade, como por exemplo a mídia, o governo e as comunidades locais (BRUGHA; VARVASOVSKY, 2000; CLARKSON, 1995; SOUSA; ALMEIDA, 2006).

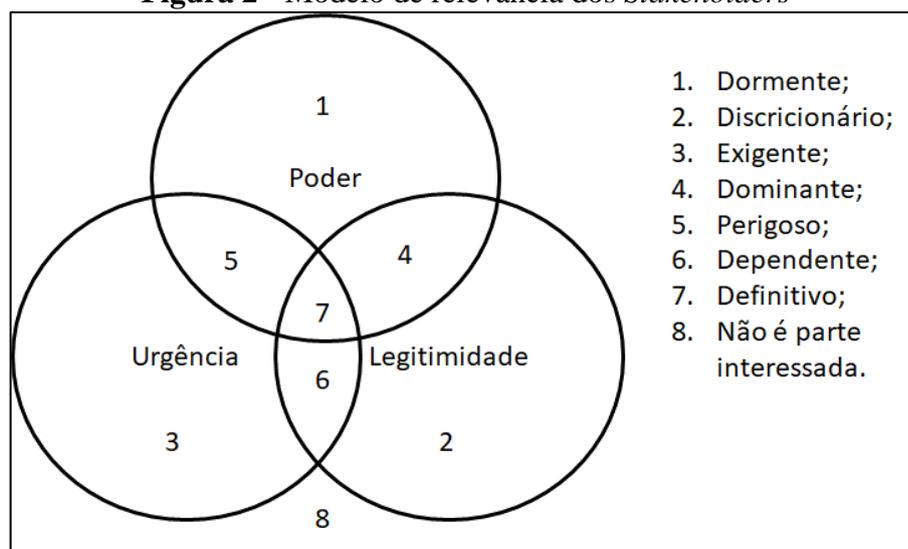
A classificação dos *stakeholders* é fundamental para o uso da ferramenta PP e, para esta pesquisa, adota-se a classificação de Winch (2004). Esta compreende o modelo de classificação

que leva em conta a percepção dos gestores; e classifica os *Stakeholders* em grau de importância, conforme a capacidade de influenciar a organização mediante os atributos de poder, legitimidade e urgência. Eles podem conjugar os três atributos, ou dois deles, ou apenas um ou nenhum, identificando, deste modo, sete tipos de *stakeholders*:

- a) **definitivo** – possui os três atributos, sendo o foco de atenção imediata e prioritária da organização;
- b) **dormente** – tem o poder perante a organização, mas não retém legitimidade nem urgência;
- c) **dominante** – detém poder e legitimidade;
- d) **discricionário** – dispõe legitimidade, mas não o poder de influenciar a organização e não alega urgência;
- e) **dependente** – influencia a organização pela urgência e pela legitimidade, contudo, não tem poder para fazer valer suas reivindicações;
- f) **exigente** – retém o atributo da urgência, mas não o poder de legitimidade sobre a organização; e
- g) **perigoso** – é dotado de poder e urgência, todavia, sem legitimidade (MITCHELL; AGLE; WOOD, 1997; TASHMAN; REALIN, 2013).

A relevância desses tipos de *stakeholders* é exibida na Figura 2.

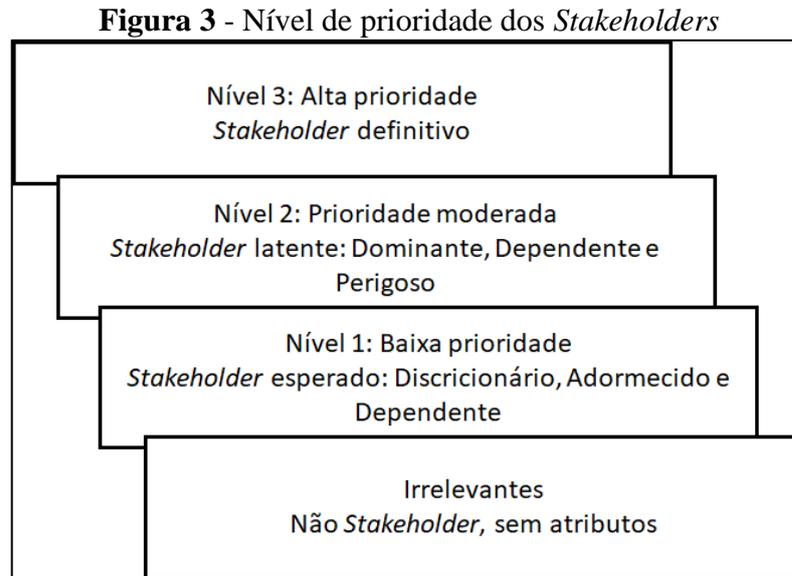
Figura 2 - Modelo de relevância dos *Stakeholders*



Fonte: Mitchell, Agle e Woods (1997, p. 872).

Determinados tipos de *stakeholders* têm a possibilidade de causar mais impactos às

organizações que outros, aqueles que possuem os três atributos são os mais importantes (área 7), seguindo a ordem de importância aparecem os que detêm dois atributos (áreas 4, 5 e 6) e, por último, em grau de relevância, estão os que apresentam apenas um atributo (áreas, 1, 2 e 3) (FRIEDMAN; MILES, 2006), conforme o nível de prioridade, representado na Figura 3.



Fonte: Friedman e Miles (2006)

A teoria dos *Stakeholders* contribui para a mudança de estratégia do negócio de uma organização, levando em conta sua integração na administração estratégica (BUCHHOLZ; ROSENTHAL, 2005). Freeman (1984) afirma que a mudança do modelo de gestão pode ocorrer por meio da estratégia do negócio e fazer com que ocorra uma integração entre planejamento e administração (PLAZA-ÚPEBA; BURGOS-JIMÉNEZ; CARMONA-MORENO, 2010). O papel das organizações é definir quem são e quais as necessidades e desejos dos *stakeholders*, de forma a nortear as estratégias e gerar valor nos negócios, sendo a manifestação dos *stakeholders* uma condição para a avaliação de desempenho da organização (FREEMAN, 1984; CLARKSON, 1995; DONALDSON; PRESTON, 1995). Para destacar essa ênfase no controle do desempenho, apresenta-se a contabilidade gerencial.

2.2 A CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade é dividida em Contabilidade Financeira e Gerencial. A primeira expõe o resultado das decisões passadas, e a segunda é compreendida como uma forma de prover, identificar, mensurar, analisar, interpretar e comunicar dados financeiros e não financeiros aos

gestores, assessorando-os em suas escolhas gerenciais. No contexto social das organizações, existe a necessidade de informações com qualidade, o que tem motivado as empresas a adotarem ferramentas que auxiliem no processo de tomada de decisão de forma assertiva, encontrando-se a Contabilidade Gerencial como opção útil que atende essas necessidades (ATKINSON *et al.*, 2015; ISIDORO *et al.*, 2012). Demonstra-se, no Quadro 1, as diferenças entre a contabilidade financeira e a gerencial.

Quadro 1 -Diferenças entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial

Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Apresenta o resultado de decisões e transições passadas	Fornece orientação para o futuro da organização através da análise de eventos passados
É orientada para os usuários externos como os investidores	É orientada para a tomada de decisão dos gestores, ou seja, usuários internos
É regulamentada por leis e normas que define o que deve ser apresentada nos relatórios	Não é definida por leis e normas

Fonte: Carraro *et al.* (2018, p. 18).

Esta pesquisa se utiliza da Contabilidade Financeira, no uso de seus resultados, dando ênfase à Contabilidade Gerencial para auxílio na tomada de decisão, sendo que os principais conceitos de Contabilidade Gerencial foram apresentados por auditores nos EUA, ampliando seu significado com as percepções dos responsáveis pelas organizações, englobando o controle orçamentário, o *Balanced Scorecard* e o valor econômico agregado, segundo a *International Federation of Accountants* (IFAC). Destaca-se o controle de fluxo de caixa e o orçamento como ferramentas de apoio a gestão organizacional. O primeiro representa a movimentação de caixa em um determinado período, e o segundo, é como uma forma de planejamento financeiro (QUEIROZ *et al.* 2018). Segundo o IFAC (1998), a contabilidade gerencial tem sido avaliada com relação as suas técnicas em quatro níveis evolutivos, conforme Quadro 2.

Quadro 2 - Avaliação da contabilidade conforme suas técnicas

ESTÁGIO	PERÍODO	FOCO
1°	< 1950	Na determinação do custo e no controle financeiro
2°	1965	Fornecimento de informações para o controle e planejamento gerencial
3°	1985	Redução de desperdícios de recursos nos processos
4°	1995	Geração de valor pelo uso efetivo de recursos e tecnologias, tais como direcionadores de valor ao cliente, ao acionista e inovação organizacional.

Fonte: adaptada de IFAC (1998).

Cada estágio representa uma evolução necessária de aperfeiçoamento que as organizações buscam para obter a sustentabilidade financeira e para lidar com a inovação e a competitividade, de um jeito a maximizar o desempenho empresarial. A presença da tecnologia é celebrada no estágio atual (quarto estágio), quando se tem a possibilidade de obtenção das informações financeiras em tempo real, permitindo potencializar a redução de perdas e de desperdícios, com uma consequente alavancagem de valor aos *stakeholders* (IFAC, 1998; PADOVEZE, 2005).

O *Institute of Management Accountants* (IMA, 1989) publicou, em 1989, e revisou, em 1998, um estudo semelhante ao IFAC, no qual evidencia a contabilidade gerencial sob quatro etapas evolutivas. A constatação importante desse estudo é que, no Brasil, muitas empresas não chegam ao terceiro estágio evolutivo, limitando-se a mencionar e controlar os recursos utilizados (SOUTES; DE ZEN, 2005), conforme se mostra no Quadro 3.

Quadro 3 - A contabilidade gerencial sob a ótica de quatro níveis evolutivos segundo o IMA

ESTÁGIO	PERÍODO	Denominação	Características	Enfoque
1°	< 1950	Determinação de custos e controle financeiro.	Na determinação do custo e no controle financeiro	<ul style="list-style-type: none"> •Custeio por Absorção •Custeio Variável •Controle Financeiro e operacional • Orçamento Anual
2°	1965	Informação para planejamento e controle gerencial.	Fornecimento de informações para o controle e planejamento gerencial	<ul style="list-style-type: none"> • Custo Padrão • Custo Baseado em Atividades (ABC) • Métodos de Custeamento RKW • Orçamento de Capital • Descentralização
3°	1985	Redução de perdas de recursos em processos organizacionais.	Preocupação com a redução de custos durante o processo operacional.	<ul style="list-style-type: none"> • Gestão Baseada em Atividades (ABC) • Centros de Responsabilidade • Preço de Transferência • Custo Meta • Métodos de Custeio Kaizen • Custeio do Ciclo de Vida
4°	1995	Criação de valor através do uso efetivo dos recursos.	Demonstra a preocupação com a criação de valor por meio do uso eficiente dos recursos	<ul style="list-style-type: none"> • Planejamento Estratégico • Balanced Scorecard • Métodos de Avaliação de Desempenho: EVA e MVA

Fonte: Carraro *et al.* (2018).

A cada estágio evolutivo aparecem novas denominações, características e enfoques, sendo, destarte, possível determinar práticas, artefatos e instrumentos gerenciais. Tendo como base os estudos do IFAC e do IMA, apontados na seção 2.2, é possível determinar as práticas, os artefatos e os instrumentos gerenciais em cada estágio, os quais são categorizados, de acordo com o foco, em três grupos: método e sistema de custeio; método de avaliação e medidas de desempenho; e filosofias e medidas de gestão (SOUTES; DE ZEN, 2005), como se delinea nos Quadros 4, 5, 6 e 7.

Quadro 4 - Categorização da contabilidade gerencial segundo o IFAC e IMA - Estágio 1 – Controle de custos e finanças

Estágio	Enfoque	Práticas, artefatos e instrumentos gerenciais	Definição	Referências
1	Métodos e sistemas de custeio	Custeio por absorção	Método de custeio no qual os gastos relacionados e incorridos com a produção industrial são totalmente absorvidos	Sá (1990); Martins (2003).
		Custeio Variável ou Direto	Classificação dos gastos de acordo com o volume de vendas ou volume de produção	Sá (1990)
		Custeio Padrão	Técnica para avaliar e substituir a utilização do custo real	Sá (1990); Padoveze (2005)
	Método de mensuração e avaliação de medidas de desempenho	Retorno sobre o investimento	Total de ganhos ou prejuízos decorrentes de um investimento	Martins (2003)
	Filosofias e modelos de gestão	Controle financeiro	Avaliação da condição financeira da empresa	Segundo Filho (2005); Iudícibus (2010)
Controle operacional		Fornecer informação sobre a eficiência e a qualidade das tarefas executadas		

Fonte: adaptado de Carraro e Venturini (2018).

No Quadro 4, que contém o estágio 1, constata-se como método o sistema de custeio por absorção, variável ou direto e padrão. O método de avaliação do desempenho é o Retorno sobre o Investimento (ROI), e nas filosofias e modelos de gestão são os controles financeiro e o operacional.

Quadro 5 - Categorização da contabilidade gerencial segundo o IFAC e IMA - Estágio 2 - Fornecimento de informações para o controle e planejamento gerencial

Estágio	Enfoque	Práticas, artefatos e instrumentos gerenciais	Definição	Referências
2	Método de mensuração e avaliação de medidas de desempenho	Preço de Transferência	Valor em termos monetários para registrar as transferências de bens e serviços entre centros de responsabilidade	Atkinson <i>et al.</i> (2015)
		Elaboração de relatórios gerenciais	Preparação de informações financeiras e patrimoniais úteis e relevantes na tomada de decisões	Monteiro e Marques (2006); Soutes e De Zen (2005)
		Análise de relatórios gerenciais	Análise das informações verificando tendências e previsões	
		Valor presente Líquido	Permite comparação dos demonstrativos a qualquer tempo	
	Filosofias e modelos de gestão	Análise Custo Volume e Lucro	Ajuda a entender a interrelação entre o custo, o volume e o lucro para uma organização	Padoveze (2005)
		Orçamento	Possibilita a correta medição dos custos e controles das atividades da empresa	Frezatti (2005); Horngren, Sundem e Stratton (2008)
		Fluxo de Caixa	Projeção para períodos futuros de todas as entradas e saídas dos recursos financeiros da empresa	Sá (1990); Segundo Filho (2005)

Fonte: adaptado de Carraro e Venturini (2018).

No Quadro 5, expõe-se o estágio 2, o qual se ocupa em fornecer dados para o controle e para o planejamento gerencial. Tem como metodologia, para mensuração da avaliação do desempenho, o preço de transferência, a elaboração e a análise de relatórios gerenciais, o valor presente líquido e a análise custo-volume-lucro. Como filosofias e modelos de gestão, denota o orçamento e o fluxo de caixa.

Quadro 6 - Categorização da contabilidade gerencial segundo o IFAC e IMA - Estágio 3 - Redução de perdas de recursos em processos organizacionais

Estágio	Enfoque	Práticas, artefatos e instrumentos gerenciais	Definição	Referências
3	Métodos e sistemas de custeio	Custeio baseado em atividades (ABC)	Permite melhor visualização dos custos por meio da análise das atividades	Martins (2003); Faria e Costa (2005)
		Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)	Gestão estratégica centrada principalmente nas fases de pesquisas, engenharia e desenvolvimento de produtos	Atkinson <i>et al.</i> (2015)
	Método de mensuração e avaliação de medidas de desempenho	<i>Benchmarking</i>	Aprendizagem de outras organizações e aplicação desse conhecimento na melhoria de seus processos de trabalho	Spendolini (1994)
	Filosofias e modelos de gestão	Práticas de Kaizen	Melhoramento contínuo por meio da eliminação de desperdício	Slack (1996); Chiavenatto (2003)
		<i>Just in Time</i> (JIT)	Produzir bens e serviços exatamente no momento em que são necessários	Slack (1996); Bernardes e Marcondes (2006)
		Teoria das Restrições	Busca aperfeiçoar a produção por meio da identificação das restrições dos sistemas	Noreen, Smith e Makey (1996)
		Planejamento Estratégico	Permite estabelecer a direção estipulada pela organização	Goldratt e Cox (2002)
		Gestão Baseada em Atividades	Avalia o desempenho organizacional por meio de como as atividades são organizadas	Atkinson <i>et al.</i> (2015)

Fonte: adaptado de Carraro e Venturini (2018).

O Quadro 6 contém dados do estágio 3, o qual é relacionado à redução de perdas de recursos em processos organizacionais, e utiliza como métodos e como sistema de custeio o custeio baseado em atividades (ABC) e o custeio meta. Como metodologia, para mensuração da avaliação do desempenho, o *benchmarking*; e tem como filosofias e modelos de gestão as

práticas de Kaizen, *Just in Time*, a Teoria das Restrições, Planejamento Estratégico e a Gestão Baseada em Atividades (ABM).

Quadro 7 - Categorização da contabilidade gerencial segundo o IFAC e IMA - Estágio 4 - Criação de valor através do uso efetivo dos recursos

Estágio	Enfoque	Práticas, artefatos e instrumentos gerenciais	Definição	Referências
4	Método de mensuração e avaliação de medidas de desempenho	Ciclo de Vida do Produto	Indica o desempenho de vendas de um produto ou serviço com o passar do tempo	Faria e Costa (2005);
		EVA (<i>Economic Value Added</i>)	O lucro residual permanece após o custo de todo o capital	Padoveze (2005)
	Filosofias e modelos de gestão	Simulação de Cenários	Utilizado para tomar decisões. Utilizado em cenários de incertezas	Fries (1985); Marion e Marion (2006)
		Gestão Econômica (GECON)	Gestão por resultados através da melhoria da produtividade e da melhoria operacional	Catelli (2009)
		Balanced <i>Scorecard</i>	Mede todos os indicadores de desempenho com metas e tarefas claramente definidas	Kaplan e Norton (1997); Faria e Costa (2005)
		Gestão Baseada em Valor	O principal propósito é a maximização do valor para o acionista	Copeland, Kotler e Murin (2002)

Fonte: adaptado de Carraro e Venturini (2018).

O estágio 4, exposto no Quadro 7, busca criar valor pela aplicação efetiva dos recursos. Utiliza como metodologia, para mensuração da avaliação do desempenho, o ciclo de vida do produto e o *Economic Value Added* (EVA), e como filosofias e modelos de gestão, emprega simulação de cenários, gestão econômica (GECON), *Balanced Scorecard* (BSC) e gestão baseada em valor (VBM).

A relevância do uso da contabilidade gerencial para esta pesquisa, está no uso de artefatos, práticas e instrumentos de gestão, como forma de gerar vantagem competitiva para seus usuários, primeiramente na orientação das soluções dos problemas e, em um segundo momento, como subsídio para as tomadas de decisão por meio da eficiência na avaliação de

comportamento (ATKINSON *et al.*, 2015; SANTOS *et al.*, 2014), Para destacar a ênfase na avaliação do desempenho, é proposto o modelo *Performance Prism* (PP).

2.3 PERFORMANCE PRISM

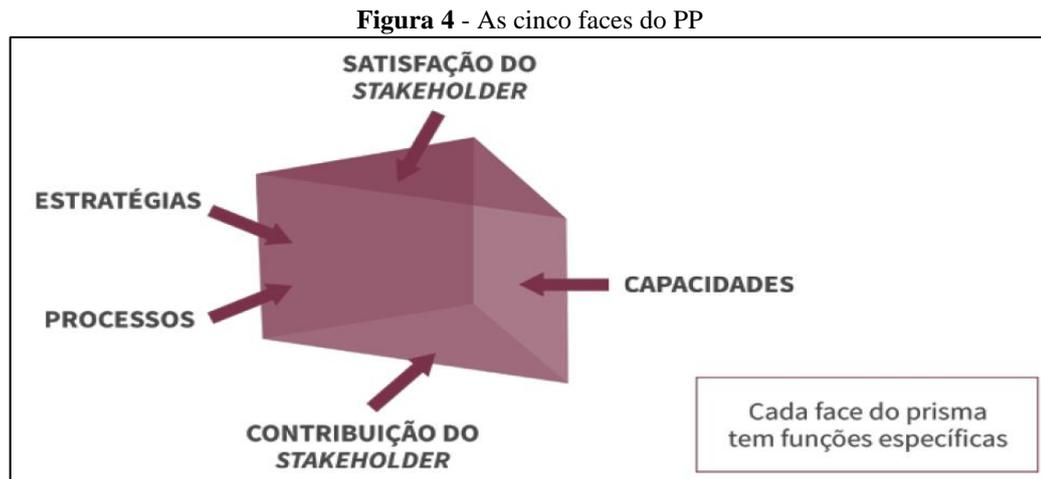
O PP foi desenvolvido no início do século 21, em cooperação com o Center For *Business Performance* na *Cranfield School of Management* e o *Process Excellence Core Capability Group* da *Andersen Consulting*. Surgiu como uma resposta às críticas de modelos anteriores como o *Balanced Scorecard*, com o objetivo de integrar os melhores aspectos de medição do desempenho das organizações, não só os financeiros e não financeiros existentes, mas uma segunda geração de padrões de medição de comportamento, agregando diversas perspectivas e posicionando os *stakeholders* em primeiro plano (KAPLAN; NORTON 2006; NEELY; ADAMS; KENNERLY, 2002).

O PP é construído sobre as forças dos indivíduos da organização (*stakeholders*) e incorpora as medidas orçamentárias (ciclos de gestão, previsões) e o grau de adaptação da empresa, com a intenção de elevar o desempenho. Ele aprimora a subjetividade que há na prática contábil como na aplicação da depreciação, por exemplo (NEELY, 2001; NEELY; ADAMS; CROWE, 2001; NEELY; ADAMS; KENNERLEY, 2002). O sucesso em longo prazo está relacionado a um papel mais amplo, não a somente entregar resultado para os acionistas (*shareholders*), inclui o atendimento às necessidades de clientes, funcionários, fornecedores, formadores de opinião que regulam o mercado, comunidades locais, grupos de pressão e mídia, entre outros, esses, conhecidos como *stakeholders*. O PP ajuda a dar visibilidade aos vários *stakeholders* interessados na medição de desempenho (NEELY; ADAMS; CROWE, 2001).

Essa abordagem tem natureza holística e organiza o pensamento diretivo da organização, apontando o que é importante para o sucesso da empresa em longo prazo, contribuindo para projetar, construir, operar e atualizar os indicadores de desempenho, tornando-os relevantes às condições do ambiente operacional (CARRARO *et al.*, 2018). O PP é um *Framework* com a finalidade de elucidar a complexidade dos relacionamentos de uma organização com seus múltiplos *stakeholders*, dentro de seu contexto de atuação (NEELY; ADAMS; CROWE, 2001). Os pontos-chaves do PP estão no gerenciamento dos relacionamentos de cada um dos *stakeholders*, que têm a finalidade de aumentar o valor para todos. A reciprocidade das relações das partes interessadas, que responderam as suas

expectativas, também atende as expectativas da organização (NAJMI, 2012).

O PP coloca a visão dos *stakeholders* em primeiro plano e é determinado por cinco faces inter-relacionadas de um prisma: satisfação dos *stakeholders*; estratégias; processos; capacidades; e contribuição dos *stakeholders* (NEELY; ADAMS; KENNERLEY, 2002), conforme desenho exposto na Figura 4.



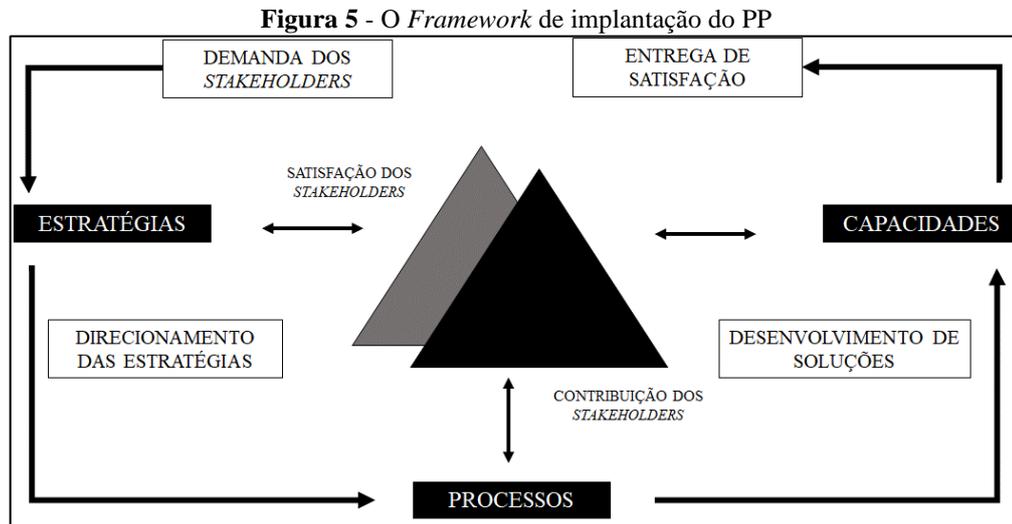
Fonte: Carraro *et al.* (2018, p. 118).

Nota-se, na Figura 4, que os *stakeholders* ocupam o topo e a base do prisma, as faces laterais são envolvidas pela estratégia, pelos processos e pelas capacidades (NEELY; ADAMS, 2000). Cada parte do prisma tem a sua respectiva função. A primeira face (satisfação dos *stakeholders*) parte do pressuposto que todos têm um grande impacto no desempenho e no sucesso da organização. A segunda face (estratégias) é composta pelas estratégias que a empresa irá realizar para atender o que os *stakeholders* querem e precisam para estarem satisfeitos.

A terceira face são os processos gerais do negócio, é onde há a possibilidade de se estabelecer medidas de desempenho para cada processo, com o objetivo de testar sua eficiência, eficácia e efetividade, estabelecendo ações corretivas – de acordo com a necessidade. A quarta face (capacidades) é composta pelas pessoas certas, práticas corretas, tecnologia e infraestrutura adequada, que, em conjunto, facilitam e, ao mesmo tempo, são fundamentais para a execução dos processos do negócio. A quinta face estabelece que não só a organização deve entregar valor aos *stakeholders*, mas, eles também devem contribuir para o desenvolvimento da entidade com um relacionamento recíproco (CGMA, 2013; NAJMI, 2012; NEELY; ADAMS; CROWE, 2001).

As faces do PP são, comumente, chamadas de facetas, sendo que a satisfação dos

stakeholders constitui a primeira faceta do prisma (NEELY; ADAMS, 2000). Alguns autores se referem às faces como perspectivas, sendo que cada face é uma perspectiva, a qual a organização tem que dar resposta, para que seja possível medir seu desempenho (NEELY; ADAMS, 2002) Esse fluxo está esboçado na Figura 5.



Fonte: adaptada de CGMA (2013, p. 65).

A literatura descreve alguns exemplos de aplicabilidade do PP no Brasil e no exterior. Além dos casos citados na introdução desta pesquisa, como o da *DHL International*, uma empresa do ramo logístico de Londres (CGMA, 2013; CARRARO *et al.*, 2018); a Logis, empresa brasileira de logística (RENDEIRO, 2014); e o internacional conglomerado de hotéis do Grupo *Porto Bay Hotels S.A.* (CORREIA, 2009), foi apresentado, na Universidade Federal do Ceará, um estudo com base no PP no setor de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC). O processo teve início com a identificação dos *stakeholders*, depois, obteve-se seus desejos e necessidades por meio de pesquisa e, para finalizar, foram criados indicadores de desempenho para as estratégias elaboradas com base em suas necessidades e seus desejos. O resultado foi a transformação dos serviços de TIC, de modo que ficassem cada vez mais eficazes, eficientes e efetivos (ARAÚJO; 2014).

Outro estudo de aplicação de PP, foi desenvolvido na Universidade Federal de Goiás. Como forma de resguardar o interesse público em eventuais processos trabalhistas decorrentes de contratos de terceirização, a administração pública federal criou a utilização da Conta Vinculada (CV), com a publicação da Instrução Normativa (IN) nº 6/13 da Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação (SLTI). A iniciativa foi promover garantias de tais obrigações com depósitos mensais retidos na nota fiscal do fornecedor, o que, apesar de

solucionar o problema, trouxe um conflito de interesses entre: direito dos trabalhadores terceirizados, empresas fornecedoras de serviços, servidores e gestores públicos. Na expectativa de alinhar tais interesses, foi aplicado um modelo de avaliação inspirado na Teoria dos *Stakeholders* e no PP. Os resultados foram benefícios para todos os *stakeholders*: melhoria da segurança jurídica; redução de ajuizamentos; e necessidade de uma melhor seleção de gestores e fiscais de contratos (LOPES; 2018).

A mensagem do PP é que a sobrevivência das organizações, na realidade complexa, conectada e competitiva, está relacionada com a necessidade de alinhar e ligar suas estratégias, processos e capacidades para satisfazer os desejos e vontades solicitadas e assim oferecer valor aos seus *stakeholders* (NEELY; ADAMS; KENNERLY, 2002), e como modelo de medição de desempenho, pode torna-se uma ferramenta útil na eliminação de desperdícios e na melhoria contínua, preconizada pelo STP.

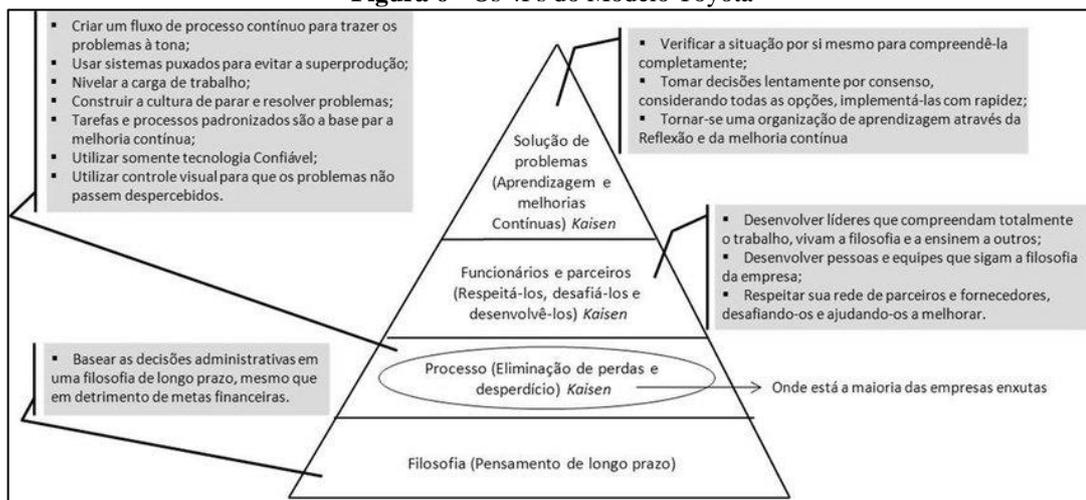
2.4 SISTEMA TOYOTA DE PRODUÇÃO

O STP teve origem no Japão, na fábrica de automóvel Toyota, logo após a Segunda Guerra Mundial e acabou atraindo a atenção do mundo, pelo resultado apresentado na sua companhia (WOMACK; JONES; ROSS, 1991). O intuito da PE foi aumentar a eficiência da companhia Toyota com a eliminação de desperdícios durante o período de reconstrução do Japão após a Segunda Grande Guerra (EVANGELISTA; GROSSI; BAGNO, 2015).

A competitividade global foi o *start* necessário para que empresas, pressionados por clientes, necessitassem melhorar a qualidade com custos menores. A inovação e a busca do refinamento da gestão foram as portas necessárias para que a Toyota expandisse sua filosofia, no que tange a vantagens competitivas, passando por uma real transformação operacional (PORTER, 1999). Três pessoas foram preponderantes para a criação do sistema: Toyota Sakichi, fundador da Toyota e mestre de invenções; seu filho Toyoda Kiichiro; e o engenheiro Taiichi Ohno (WOMACK; JONES; ROSS, 1991).

O STP tem como base quatro parâmetros principais, conhecidos como 4 P's da Toyota, que impulsionaram o conceito produtivo: filosofia, processo, pessoas e parceiros e solução de problemas (OHNO, 1997), os quais estão exibidos na Figura 6.

Figura 6 - Os 4Ps do Modelo Toyota



Fonte: Liker (2004).

A partir desses parâmetros, tem-se os quatorze princípios filosóficos básicos para o desenvolvimento do STP, descritos na Figura 7.

Figura 7 - Os quatorze princípios filosóficos de produção Toyota

<p>1º Tome decisões pensando sempre no longo-prazo, mesmo que no início os custos sejam maiores;</p>	<p>8º Use somente tecnologias confiáveis e certamente eficazes em seus processos; A tecnologia deve ser puxada pela produção, e não empurrada pra ela;</p>
<p>2º Crie fluxo contínuo p/ todos os processos, pois assim aparecerão os reais desperdícios a serem continuamente eliminados;</p>	<p>9º Faça com que seus líderes conheçam, compreendam e vivam essa filosofia ensinando e servindo de exemplo aos demais, pois só assim tais princípios se transformarão em cultura;</p>
<p>3º Utilize sistemas de produção puxados pela demanda, como o Kanban, para evitar a superprodução;</p>	<p>10º Invista no desenvolvimento de seus colaboradores e forme pequenas equipes em todos os níveis, pois o sucesso é baseado no conjunto e não no indivíduo;</p>
<p>4º Nivele os volumes de produção produzindo sempre próximo a uma quantidade média, para que se evitem assim os desperdícios e a sobrecarga de trabalho quando as demandas oscilarem;</p>	<p>11º Zele pelo relacionamento com seus fornecedores e parceiros como se fossem seus próprios colaboradores, oferecendo desafios e auxiliando-os no seu desenvolvimento;</p>
<p>5º Construa uma cultura de parar e resolver a raiz do problema no exato momento da sua ocorrência, para que se tenha qualidade desde o início de cada etapa/operação do processo produtivo;</p>	<p>12º Vá e veja você mesmo para compreender por completo como funcionam os processos, pois só assim é possível mensurar o que deve ser melhorado;</p>
<p>6º Padronize processos e tarefas, aumentando a segurança e autonomia dos colaboradores durante o dia-a-dia, constituindo assim a base para a sua melhoria contínua;</p>	<p>13º Tome decisões sem pressa, por consenso, considerando todas as opções possíveis e, assim feito, implemente-as rapidamente;</p>
<p>7º Pratique os 5Ss e utilize controles visuais para que "Tudo" seja facilmente visualizado e compreendido por qualquer pessoa, sem que haja a necessidade de se fazer perguntas;</p>	<p>14º Aprenda coisas novas todos os dias e faça auto-reflexões sobre suas dificuldades e falhas, buscando sempre fazer melhor e melhor sempre.</p>

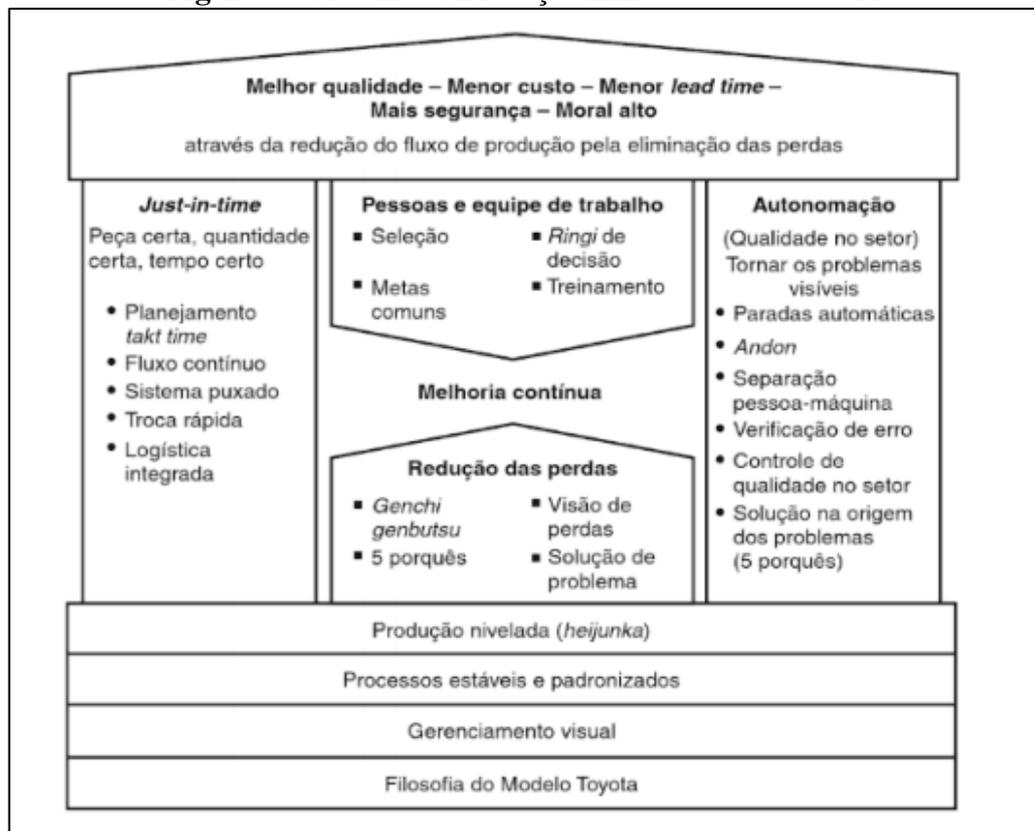
Fonte: Liker (2004)

As bases da PE estão no aumento do lucro, partindo da eliminação do desperdício, e seus pilares são o *Just in Time* (JIT) e a autonomia (OHNO, 1997). A filosofia está em produzir somente o necessário em cada etapa do procedimento, reorganizando o processo produtivo e suprimindo desperdícios reduzindo estoques (LIKER, 2004). O JIT quebrou o

modelo tradicional de gestão adotado pelas indústrias ocidentais, defendido por Henry Ford, Frederick Taylor, Frank Gilbreth, entre outros (PANTALEÃO, 2003). A autonomia consiste em dar autonomia necessária aos funcionários e às máquinas, para pararem a produção quando a meta estabelecida for atingida ou quando os modelos preconcebidos de qualidade não forem aprovados, significando nunca deixar que os defeitos passem para a próxima estação (OHNO, 1997).

O sistema estrutural do STP, conhecido como a asa do STP, foi desenvolvido por Fojiu Chu, e está embasado em uma estrutura que ostenta a PE, destacando a importância da integração de todo o sistema (LIKER, 2005), como se pode observar na Figura 8.

Figura 8 - Sistema de Produção Enxuta - a casa do STP



Fonte: Liker (2005, p. 51).

Percebe-se, na Figura 8, que, no telhado, estão as metas de melhor qualidade, menor custo e menor *Lead Time*, e os dois pilares são formados pelo JIT e pela autonomia, respectivamente. Há ainda processos de nivelamento da produção, os quais têm por objetivo equilibrar a produção tanto em volume quanto em variedade, possibilitando manter a estabilidade do sistema e o mínimo de estoque (LIKER, 2005). O STP serviu como base para a criação da filosofia *Lean* (GAYER, 2019).

2.5 LEAN

A palavra *Lean* foi sugerida devido ao desempenho superior da indústria japonesa em relação à indústria ocidental, e o termo *Lean Production* (PE) foi criado originalmente por John Krafcik, pesquisador do *International Motor Vehicle Program* (IMVP), a partir de um estudo do *Massachusetts Institute of Technology* (MIT) tendo como base a indústria automobilística mundial (FORTES, 2010). O *Lean* é uma cultura, uma forma de pensar, uma filosofia prática, uma abordagem multidimensional integrada que abrange uma ampla variedade de práticas de gestão fundamentadas na filosofia de eliminar o desperdício com a melhoria contínua. (GUPTA; SHARMA; VIJAYA, 2016). É uma tecnologia independente, que está pautada em como a produção deve ser organizada e os processos serem tratados em um menor tempo possível, gerando custos mínimos e maior qualidade (OHNO, 1997). Ele faz com que as empresas reajam rapidamente às mudanças de mercado, gerando lotes menores e processos transparentes e padronizados (WOMACK; JONES, 2005).

Os cinco princípios básicos do *Lean* são:

- a) valor: refere-se à percepção do cliente quanto ao atendimento da sua demanda;
- b) cadeia de valor: é o conjunto de ações que, ao final do processo, possibilitam que se tenha o produto/serviço para o cliente;
- c) fluxo: é a continuidade das ações no processo produtivo;
- d) produção puxada: é a execução dos serviços ordenada pela demanda do cliente; e
- e) perfeição: refere-se ao resultado final, atendendo à expectativa do cliente, é consequência dos conceitos anteriores (WOMACK; JONES, 2005).

O pensamento *Lean* deve ser visto muito mais como uma filosofia do que apenas técnicas e ferramentas para redução de perdas e otimização de processos. A cultura da organização deve ser modificada e alguns ingredientes importantes a constar seriam:

- a) aplicar simultaneamente cinco ou mais técnicas ou ferramentas;
- b) encarar o *Lean* como uma jornada de longo prazo;
- c) implantar uma visão de melhoria contínua (Kaizen);
- d) realizar mudanças culturais referentes à delegação de poder; e
- e) patrocinar os princípios *Lean* com a cadeia de valor (BHASIN; BURCHER, 2006).

A consolidação de uma mudança cultural na organização pode levar de cinco a dez anos. (KOTTER, 1997). O conceito *Lean* segue evoluindo, e sua aplicação em atividades isoladas não é o fim, mas o caminho (WOMACK; JONES 1991). Expõe-se, no Quadro 8, a evolução da terminologia *Lean*, desde os primeiros estudos realizados sobre a indústria automobilística.

Quadro 8 - Evolução da terminologia *Lean*

Ano	Termo	Conceito	Autor
1990	Lean Manufacturing Lean Production	Alcançar vantagens competitivas através da eliminação de desperdícios	Krafcik, Womack, Jones e Roos
1994	Lean Enterprise	Conceito da criação do Fluxo de Valor.	Womack e Jones
1996	Lean Thinking Lean Principles	Sintetiza o <i>Lean</i> em cinco categorias: valor, fluxo de valor, fluxo contínuo, produção puxada e perfeição	Womack e Jones
1998	Lean Service	Princípios <i>Lean</i> em serviços	Bowen e Youngdahl
2005	Lean Consumption	Foco no ganho para o cliente	Womack
2008	Lean Management Lean Process	Liderança <i>Lean</i> , buscando alinhamento de propósito, processos e pessoas voltados para atender o desejo do cliente	Womack

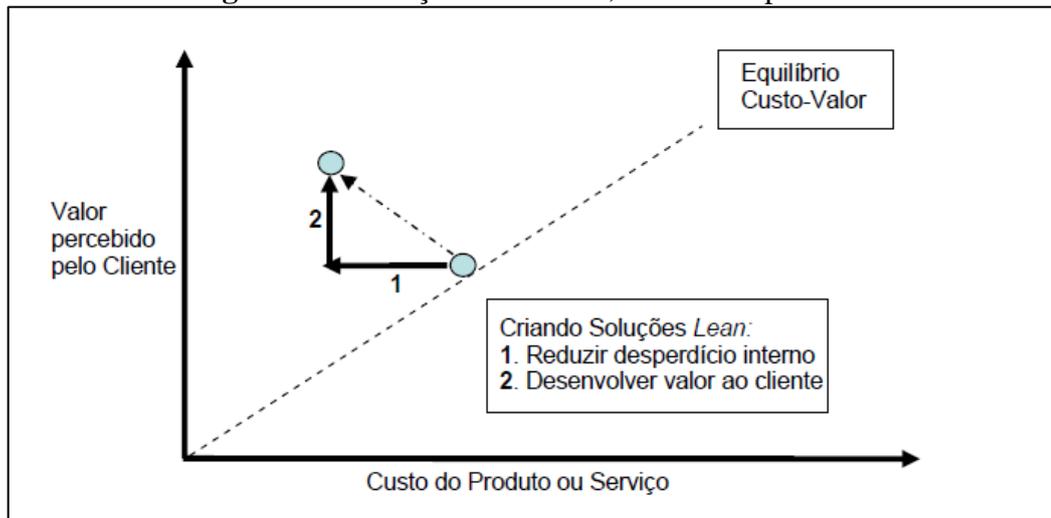
Fonte: FORTES (2010)

Nesta pesquisa, destaca-se o *Lean Service* e seus princípios voltados a serviços como uma forma de gerar valor ao cliente.

2.6 LEAN SERVICE E OS PRINCÍPIOS LEAN

Lean Service é um sistema de operações de serviços padronizáveis que gera valor para o cliente, tem como meta atingir as expectativas de qualidade e preço (NASCIMENTO; FRANCISCHINI, 2004). O primeiro princípio *Lean*, a CRIAÇÃO DE VALOR, ocorre na redução e consequente eliminação de desperdícios internos e dos custos decorrentes, bem como no aumento de facilidades adicionais oferecidas ao cliente. O equilíbrio custo-valor mostra a situação onde o serviço oferece o valor que este está disposto a pagar e o seu custo (HINES; HOLWEG; RICH, 2004), conforme se delinea na Figura 9.

Figura 9 - A relação entre valor, custo e desperdício



Fonte: Fortes (2010).

O segundo princípio, CADEIA DE VALOR, tem as características do *Lean Service* na produção com foco na eficiência interna e na flexibilidade para o cliente; na redução do tempo de *setup*, permitindo um fluxo mais suave e níveis de JIT tanto para a entrada quanto para a saída; na orientação da cadeia de valor pelo mapeamento dos serviços e pela análise de valor para eliminar o que não agrega valor; com foco no cliente e nos treinamentos contínuos e crescentes, envolvendo-os na contribuição da melhoria dos serviços; e no investimento em pessoas e na autonomia para ações que eliminem desperdícios e agreguem valor (BOWEN; YOUNGDAHL, 1998).

Com relação ao terceiro princípio, FLUXO, o *Lean Service* deve eliminar etapas desnecessárias e alinhá-las em uma atividade de fluxo contínuo, realocar colaboradores em equipes multifunções dedicadas a esse fluxo e se empenhar continuamente para melhorá-lo (WOMACK; JONES, 1994). O quarto princípio, PRODUÇÃO PUXADA, significa reduzir as perdas de desempenho, fazer os processos que agregam valor ao cliente fluírem e implementar o sistema puxado por ele, eliminar perdas na cadeia de valor do desenvolvimento à entrega, aumentar o foco no cliente e seu envolvimento nos processos e empoderar as equipes (BOWEN; YOUNGDAHL, 1998). Alocar processos correlacionados, padronizar procedimentos, eliminar *looping* entre atividades, estabelecer o *takt-time*, balancear cargas de trabalho, segregar as atividades por complexidade e deixar público os resultados e o desempenho (SWANK, 2003).

E, no que tange ao quinto princípio, PERFEIÇÃO, deve-se eliminar perdas e apresentar melhoria contínua (ÅHLSTRÖM, 2004; SÁNCHEZ; PÉREZ, 2004), equipes multifuncionais, entrega JIT, envolvimento de fornecedores e sistemas de informações flexíveis (SÁNCHEZ; PÉREZ, 2004). Ostentar zero defeito, puxar ao invés de empurrar, equipes multifuncionais,

descentralização de responsabilidades, sistemas verticalizados de informação (ÅHLSTRÖM, 2004). Assegurar que o cliente tenha seu problema atendido e resolvido da melhor maneira garantindo que todos serviços funcionem juntos, não desperdiçar o tempo e atender ao desejo de quem solicita, onde e quando ele quiser (WOMACK; JONES 2005). Especificar o que cria e o que não cria valor, identificar os passos necessários para desenhar, pedir e produzir o serviço ao longo do fluxo, de maneira a focalizar perdas que não adicionam valor, fazer as atividades que criam valor fluir sem interrupções, retornos, esperas ou fragmentos, fazer somente o que é puxado pelo cliente, empenhar-se fazer com perfeição e melhoria contínua (WOMACK; JONES, 1994).

A superprodução, a espera, o transporte excessivo, os processos inadequados, inventários desnecessários, movimentação desnecessária e desorganização do ambiente de trabalho, constituem os sete tipos de desperdícios do sistema produtivo (OHNO, 1997). Em se tratando de *Lean Service*, sugere-se sete categorias de perdas em serviços: atrasos, erros, revisões, movimentações, duplicação, processos ineficientes e recursos ineficientes (MALEYEFF, 2006). Ferramentas utilizadas na PE podem ser aplicadas na diminuição de perdas da prestação de serviços (NASCIMENTO; FRANCISCHINI, 2004). Existe uma oitava categoria de desperdício em serviços, o excesso de capacidade, que é a utilização parcial dos recursos e a estrutura da empresa de serviços (FRANCISCHINI; MIYAKE; GIANNINI, 2006).

Em um sistema *Lean*, todas as atividades devem ser padronizadas ao limite possível, sem sacrificar a flexibilidade. É através da padronização que é possível entender o que deve acontecer em condições normais e reconhecer situações atípicas (MALEYEFF, 2006), o *Lean Service* segue a mesma lógica na sua aplicabilidade.

O *Lean Service* deve ser aplicável a serviços que apresentam facilidade de padronização. As interações com o cliente de serviços são divididas em dois momentos: no *front office*, período quando o serviço é realizado; e no *back office*, período de suporte ao serviço prestado. Perda em prestação de serviços é qualquer interrupção no *front office* para a realização de tarefas de *back office* (NASCIMENTO; FRANCISCHINI, 2004).

Na aplicabilidade do *Lean Service*, sugere-se que os esforços de melhoria devem ser centrados em:

- a) importância da informação;
- b) variabilidade significativa das tarefas;
- c) processos fluindo entre funções de departamentos;
- d) muitos repasses de informações;

- e) revisões técnicas e gerenciais;
- f) cursos e benefícios ocultos;
- g) nenhuma motivação explícita para urgência; e
- h) inexistência de uma solução única (MALEYEFF, 2006).

É importante identificar o que agrega valor ao cliente, utilizando-se o mapeamento, o qual tem a finalidade de identificar pontos de perda no processo que não agregam valor para o cliente (HINES; HOLWEG; RICH, 2004). A ferramenta apoia na identificação do processo produtivo, desde a sua idealização até o lançamento final no mercado (DAMRATH, 2012), colaborando com o controle de qualidade.

Para o controle da qualidade, deve-se eliminar o arbítrio dos empregados aplicando projetos físicos e instituindo procedimentos padrão. Além disso, é necessário incorporar métodos da PE para a qualidade em serviços (FITZSIMMONS; FITZSIMMONS, 2003). Os dispositivos à prova de erros, *Poka-Yokes*, originários da PE, auxiliam na manutenção da qualidade, prevenindo falhas do prestador de serviço (fornecedor) e do cliente (receptador) (SLACK; CHAMBERS; JOHNSTON, 2002). A tecnologia a serviço da qualidade, deve apoiar, mas não substituir as operações de prestação de serviço, e o receptador deve aceitar a utilização de tecnologias como alternativa à utilização do contato pessoal (NASCIMENTO; FRANCISCHINI, 2004).

A personalização em massa é a utilização de processos e estruturas flexíveis para produzir produtos e serviços variados e personalizados, com o baixo custo da padronização dos sistemas de produção em massa da manufatura enxuta, a qual pode ser utilizada no *Lean Service*, exibindo características comuns em ambos, tais como:

- a) integração e desagregação da cadeia de valor;
- b) autonomia dos funcionários e equipes;
- c) foco no consumidor individual;
- d) organização em rede;
- e) flexibilidade e resposta rápida; e
- f) gerenciamento do conhecimento (BOWEN; YOUNGDAHL, 1998).

A adoção da abordagem de racionalização da mentalidade enxuta é mais bem aproveitada na aplicação de serviços de massa (FRANCISCHINI; MIYAKE; GIANNINI, 2006), como se pode conferir no Quadro 9.

Quadro 9 - Ferramentas de *Lean Production* aplicáveis em serviços

FERRAMENTAS	DESCRIÇÃO
Pré-processamento	Atividades realizadas pelo operador ou equipamentos com o objetivo de reduzir o tempo de processos total
Setup rápido	Atividades que permitem troca rápida do tipo de serviço oferecido
Operador polivalente	Operadores capacitados a desempenhar diversos tipos de atividades da prestação de serviços
Organização celular	Organização da produção do serviço em grupos de atividades que possuam afinidades, a fim de facilitar a troca de informações e suporte
<i>Poka-Yoke</i> para operadores	Prevenção de falhas em atividades realizadas pelos prestadores de serviço
<i>Poka-Yoke</i> para clientes	Prevenção de falhas em atividades de coprodução realizadas pelos clientes
Autonomação	Desenvolvimento de funções em equipamentos e sistemas de informações que operem de forma autônoma
Padronização	Definição de procedimento de trabalho padrão
Autocontrole	Responsabilidade de autoinspeção com foco na qualidade e autonomia para resolver anomalias.

Fonte: Fortes (2010).

As ferramentas do *Lean Production* podem ser aplicáveis em serviços, destaca-se, no entanto, que esta informação será retomada na seção que trata das considerações finais desta pesquisa.

Como conclusão deste referencial teórico, os itens abordados, teoria dos *Stakeholder*; contabilidade gerencial com seus instrumentos, artefatos e práticas de gestão; PP; Sistema *Toyota* de Produção; e Princípios *Lean* e *Lean Service*. servem de subsídios para as próximas etapas da dissertação, prosseguindo então para o método de pesquisa.

3 MÉTODO

3.1 ESTRATÉGIA DE PESQUISA

Esta pesquisa adota o *Design Science Research* (DSR) como estratégia de pesquisa, o qual tem como objetivo gerar conhecimento teórico e desenvolver discernimento para a solução de problemas práticos por meio da construção de artefatos ou do aprimoramento dos já existentes (VAN AKEN, 2004). Sua ênfase está em apresentar respostas às questões do tipo ‘como’ e não ‘o quê’, fato que leva o pesquisador a entender o problema e focar em como aprimorar a prática, desenvolvendo, deste jeito, um artefato (HOLMSTRÖM; KETOKIVI; HAMERI, 2009). Todas as pesquisas que foram produzidas com o emprego do DSR podem ser entendidos como projetos genéricos (*Generic Design*), os quais precisam ser bem compreendidos, documentados e validados, permitindo que sejam aplicados em diversos contextos, uma vez que podem assumir uma variedade de formas (Quadro 10), tais como constructos, modelos, métodos e implementações/instanciações (VAN AKEN, 2005).

Quadro 10 - Tipos de artefatos

DESCRIÇÃO		
TIPOS DE ARTEFATOS	Constructos	Constructos ou conceitos representam o vocabulário de domínio. São de extrema importância, pois definem os termos usados - descrever e pensar sobre as tarefas.
	Modelos	São as declarações que expressam as relações entre os constructos. No caso do <i>design</i> , modelos representam situações como o problema e a solução. Pode ser visto como uma descrição, ou seja, como uma representação de como as coisas são. No <i>Design Science</i> , os modelos devem sempre capturar a estrutura da realidade para ser uma representação útil.
	Métodos	Criações típicas do <i>Design Science</i> , o método é o conjunto de passos usado para executar uma tarefa. Métodos baseiam-se em um conjunto de constructos subjacentes (linguagem) e uma representação (modelo) em um espaço de solução. Podem ser ligados aos modelos, suas etapas podem ser utilizadas como partes de um modelo. Muitas vezes, são utilizados para traduzir um modelo para a resolução de um problema.
	Instanciação	É a concretização de um artefato em seu ambiente. Instanciações operacionalizam constructos, modelos e métodos; e demonstram a viabilidade e a eficácia dos modelos e métodos que elas contemplam.

Fonte: adaptado de March e Smith (1995, p. 257-258).

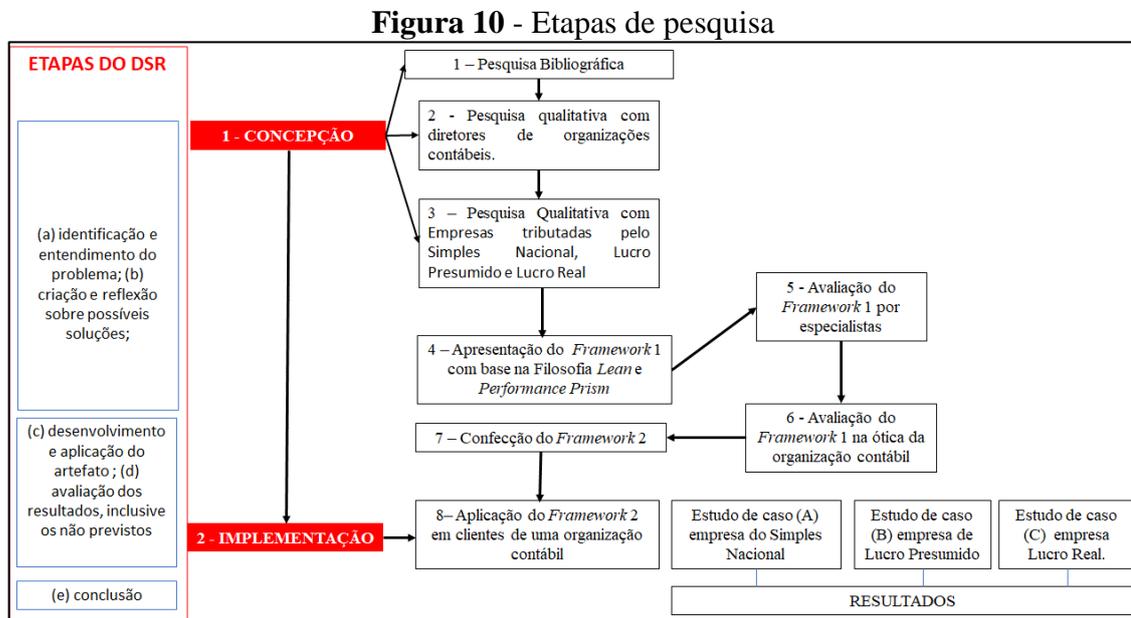
Segundo VAISHNAVI; KUECHLER (2007), as etapas para o desenvolvimento de uma DSR são:

- a) identificação e entendimento do problema;
- b) criação e reflexão sobre possíveis soluções;
- c) desenvolvimento e aplicação do artefato;
- d) avaliação dos resultados, inclusive os não previstos; e
- e) conclusão.

Este trabalho está alinhado com a DSR, já que busca entender e resolver o problema de como integrar práticas *Lean* e o PP. O artefato a ser apresentado é um ‘Modelo’, expressado por um *framework*, que captura a estrutura da realidade para ser uma representação útil.

3.2 DELINEAMENTO DAS ETAPAS DE PESQUISA

Esta pesquisa foi dividida em duas etapas: concepção e implementação. Mostra-se, na Figura 10, essas etapas e os seus respectivos objetivos.



Fonte: elaborada pelo autor a partir de dados da pesquisa (2020).

A etapa ‘1- Concepção’ teve como objetivo o entendimento do problema e a confecção do *Framework 1* (VAISHNAVI; KUECHLER 2007). A parte da concepção não é uma etapa mecânica, mas um processo essencialmente criativo, o que permite a compreensão profunda do problema (VAN AKEN *et al.*, 2005). Para isso, realizou-se uma pesquisa bibliográfica, a qual

possibilitou aprofundar o conhecimento sobre o tema pesquisado; e se aplicou entrevistas semiestruturadas com diretores de organizações contábeis e empresas tributadas pelo Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real. Os tipos de empresas foram escolhidos por apresentarem variáveis distintas tanto internas quanto externas, o que permitiu testar a flexibilidade do *Framework* e explorar em profundidade as percepções, experiências e conhecimento dos entrevistados. Nesta etapa é apresentada a versão 1 do *Framework*.

Após a etapa de Concepção, o *Framework* 1 foi avaliado, como se observa na Figura 10, o que consistiu na apresentação da sua versão inicial para quatro especialistas: um em engenharia de produção, um em administração, um em contabilidade e um em Contabilidade Gerencial. Foi lhes solicitando que avaliassem e apresentassem sugestões de melhorias, o que acarretou um refinamento do *Framework*. Os critérios de seleção dos especialistas foram:

- a) formação, necessariamente mestre ou doutor, com atuação acadêmica e;
- b) tempo de experiência superior a dez anos.

A versão inicial do *Framework* 1 foi apresentada para uma organização contábil que contribuiu na etapa da ‘1 – Concepção’ da pesquisa, escolhida pelo critério de melhor acessibilidade com seu gestor, para que também indicasse sugestões de melhorias. As duas avaliações, dos especialistas e do gestor de uma organização contábil, permitiram a criação do *Framework* 2, passando para a etapa ‘2 - Implementação’.

A etapa ‘2 – Implementação’ objetivou testar, na prática, a aplicação do *Framework* 2, explorando a particularidade de distintas tributações em três organizações. Foi possível avaliar as informações que podem ser utilizadas como contribuição para empresas contábeis melhorarem a *performance* dos clientes que elas atendem.

3.3 ESCOLHA DOS CASOS – DESCRIÇÃO DOS LOCAIS DE ESTUDO

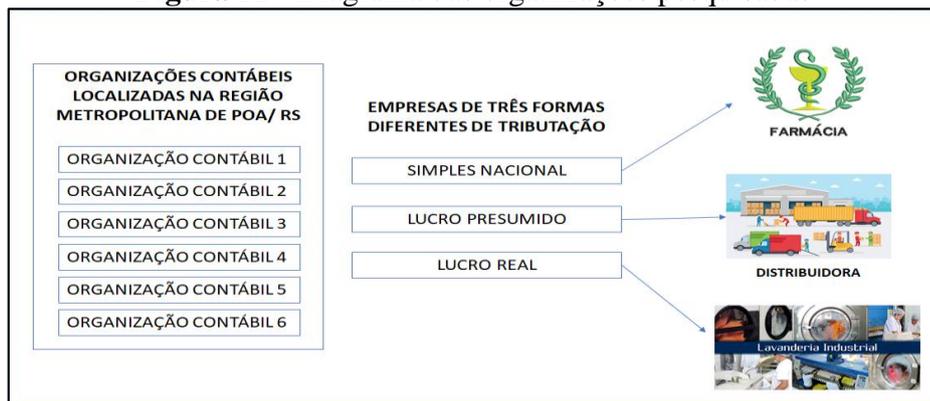
Os estudos empíricos das etapas ‘1 – Concepção’ e ‘2 – Implementação’ foram realizados em seis organizações contábeis e em três empresas com regime tributário distintos: uma empresa do Simples Nacional, uma de Lucro Presumido e uma de Lucro Real. A pesquisa foi desenvolvida nas organizações contábeis e nas empresas, conforme a disponibilidade de seus gestores, essas foram pesquisadas na etapa de concepção e, posteriormente, na etapa de Implementação.

Os critérios de escolha, para as organizações contábeis, foi o acesso aos seus gestores e,

para as empresas pesquisadas, foram: estarem em regimes de tributação diferentes umas das outras; e facilidade de acesso à empresa e a seus gestores. Um termo de confidencialidade foi entregue a cada empresa pesquisada, com o qual ficou acordado que as informações coletadas seriam utilizadas somente para fins acadêmicos e que as identidades das mesmas e de seus gestores não seriam reveladas e, além disso, todo o material coletado, seria descartado posteriormente, para evitar possíveis cópias não autorizadas.

As organizações contábeis estão localizadas na região metropolitana de Porto Alegre/RS, a empresa do Simples Nacional é uma farmácia localizada na capital; a empresa de Lucro Presumido é uma distribuidora localizada na região metropolitana; e a empresa do Lucro Real é do ramo de lavanderias com a matriz na região metropolitana de Porto Alegre, como se observa na Figura 11.

Figura 11 - Diagrama das organizações pesquisadas



Fonte: elaborada pelo autor a partir de dados da pesquisa (2020).

As descrições das empresas foram realizadas com base em sistemas sociotécnicos, tendo em vista que esta forma de descrição constitui uma classe particular de sistemas adaptativos complexos, compostos por pessoas e tecnologia interagindo para produzir uma saída desejável (SOLIMAN; SAURIN, 2017). Quatro análises de subsistemas sociotécnicos foram consideradas: social, técnico, organização do trabalho, ambiente externo, as quais seguem a mesma sequência na apresentação das descrições.

3.3.1 Estudo de caso (A) – Empresa do Simples Nacional, uma farmácia (varejo)

A empresa iniciou suas atividades em 2013 em um bairro de Porto Alegre/RS. Não possui planejamento estratégico consolidado, mas segue se solidificando. Apresenta, preliminarmente, uma razoável saúde financeira, com um faturamento médio de três milhões

de Reais/ano. Seu fundador possui mais de dez anos de experiência no ramo e resolveu deixar de ser empregado como farmacêutico (nível superior) em uma prestigiada rede de farmácias gaúcha, para empreender. Com algumas economias e o dinheiro da indenização conseguiu verba para as instalações e algum capital de giro. Com a amizade dos fornecedores que conhecia teve o crédito necessário para as primeiras compras. Ele entende que o caminho do desenvolvimento do seu negócio é abrir mais farmácias, conforme forem surgindo oportunidades. O gestor tem familiaridade empírica com *Balance Scorecard*, *PP* e *Lean* e tem consciência de que quanto melhor subsidiada estiver sua empresa, com informações de negócios e mercado, melhor será seu resultado financeiro.

A farmácia funciona em horário comercial das 9 horas às 19 horas, e possui, além do farmacêutico proprietário, cinco funcionários, dois caixas e três balconistas. Todos se reportam ao gestor que se divide entre os atendimentos e a gestão do negócio. Os colaboradores foram selecionados de acordo com a experiência na área de saúde e existem oportunidades para mais candidatos. Um dos caixas recebe remuneração diferenciada para lançar os produtos no sistema e para responder na ausência do gestor. Não existe nenhuma política ou incentivo para treinamento, nem remuneração variável. Os ajustes de atendimento ou *feedbacks* aos colaboradores, quando necessários, são dados em tempo real conforme as situações.

A empresa está sediada em uma loja comercial e tem em torno de 50 m², possui os tradicionais balcões de farmácia ao fundo, e atrás deles há prateleiras com medicamentos e à frente, corredores de prateleiras com perfumarias, sendo uma loja bastante iluminada e organizada.

O contador é terceirizado e os processos da empresa não são padronizados, pois cada colaborador atua conforme seu entendimento e necessidade. As regras com medicamentos controlados são rigorosamente cumpridas e fiscalizadas pelo gestor da empresa. O caixa é fechado em dois momentos: às 15 horas, quando o primeiro caixa termina seu expediente e é substituído pelo segundo; e às 19h, quando a empresa é fechada. O caixa é fechado conforme o sistema de vendas, o qual controla todo o movimento financeiro e o estoque da empresa. O sistema de gestão possui comunicação direta com os dois bancos que a empresa trabalha, bem como o contador, que foi quem sugeriu o uso desse programa. O estoque médio é de dois mil medicamentos, os quais são comprados conforme o movimento de venda informado no sistema que tem conexão direta com os principais fornecedores. As perfumarias e demais produtos são comprados sem uma política padrão, e as aquisições são definidas pelo gestor conforme se esvaziam as prateleiras.

Externamente, a farmácia possui três grandes concorrentes, praticamente na mesma quadra, no entanto, apesar dessa competição acirrada, a farmácia possui bons números e bastante movimento. A explicação dada pelo gestor é o atendimento personalizado que ele proporciona aos clientes. Não se posiciona como preço baixo perante o mercado, mas como excelente custo benefício.

3.3.2 Estudo de caso (B) – Empresa do Lucro Presumido

A empresa é uma distribuidora de produtos na linha de embalagens e para limpeza (serviço). Iniciou suas atividades em 2002, em um município da região metropolitana de Porto Alegre/RS. Atua no mercado do Rio Grande do Sul (RS) e parte do mercado de Santa Catarina (SC), possui cerca de 1.200 itens de produtos. Em geral, trabalha com frota própria, mas também utiliza serviços terceirizados. Fatura acima de R\$ 4,8 milhões/ano e tem uma saúde financeira satisfatória, além de deter um planejamento estratégico formalizado. Seu fundador tem mais de 15 anos de experiência no ramo, trabalhando como terceirizado, concluiu o ensino médio e está à frente do cargo desde a fundação da empresa. Seu atual objetivo é solidificar o negócio, cortar custos e aumentar o ganho financeiro.

A empresa trabalha de domingo a domingo com a entrega de produtos, funciona em horário comercial, de segunda a sexta, das 7:30 horas às 18 horas. Os colaboradores efetivos, em número de 30, se dividem entre comercial, administrativo, financeiro e distribuição. Há três níveis de gerência: comercial, administrativa/financeira e de distribuição, as quais se reportam ao diretor da empresa. Os colaboradores são selecionados conforme indicação e experiência na área em que vão atuar. Existe um alto *turnover* de pessoas na área de distribuição. Inexiste política ou incentivo de treinamento ou remuneração variável, exceto para a área comercial, que recebe o piso da categoria acrescidos de 1% como comissão de vendas. Por ser uma empresa relativamente pequena, as relações informais prevalecem.

A distribuidora está sediada em um pavilhão na periferia da cidade, o qual tem cerca de mil metros quadrados. Na parte inferior, concentra-se o estoque e um local para abastecer os caminhões e, na parte superior, estão os setores administrativo/financeiro e comercial. A segurança e o contador são terceirizados. Os processos de trabalho não são padronizados, exceto alguns do financeiro e do comercial, que utilizam um programa gerencial que interliga a compra, a venda e os pagamentos. Existem metas ambiciosas para todos e, muitas vezes, a meritocracia está somente em assegurar o emprego. O estoque médio é de trinta dias, mas pode

variar de acordo com o produto e a capacidade de entrega dos fornecedores. A organização consegue vender cargas fechadas que saem direto do fabricante para seus clientes. Recentemente, realizaram uma auditoria tributária na empresa com o intuito de recuperar valores pagos a maior e desenvolver uma melhor forma de tributação, para pagar menos tributos. E, na contabilidade da empresa, são empregadas ferramentas de planejamento e controle.

Externamente, possui diversos concorrentes em toda região que atua. As diferenças de Imposto sob Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) do RS para SC estão convidando a empresa a abrir uma sede física em SC, pois está perdendo muito mercado para as empresas de lá. Trabalha com preço baixo e cada centavo a mais ou a menos em seu produto reflete em negócios fechados ou não.

3.3.3 Estudo de caso (C) – Empresa do Lucro Real, uma lavanderia industrial

A empresa iniciou suas atividades nos anos 90, possuindo então quase trinta anos de atuação no mercado. Sua matriz está localizada em um município da região metropolitana do RS e possui filiais no Paraná, na Bahia e em Alagoas, e sua finalidade é atender por rotas e estruturas de apoio clientes de SC, Mato Grosso do Sul e São Paulo. Dedicar-se a prestar serviços de lavanderia industrial, confeccionando e higienizando uniformes e demais acessórios. Fatura cerca de R\$ 60 milhões/ano e tem uma saúde financeira satisfatória. Trata-se de uma organização que está entre as líderes no mercado nacional de seu ramo e, para ter conseguido chegar a esse *ranking* em poucos anos, necessitou de tecnologia em todas as áreas. Possui um bom sistema de planejamento, de revisão e realiza melhoria constante de processos, além de deter um sistema complexo de análise e de controle custos.

Trata-se de uma empresa familiar de capital fechado, que teve seu início no interior do RS, a partir da ideia de dois irmãos em recuperar roupas manchadas ou desbotadas. Uma pequena loja foi montada para atender a demanda, que, com o passar dos tempos, teve que ser ampliada. No formato de lavanderia tradicional, chegou a ter seis lojas próprias. Os fundadores possuem mais de vinte anos de experiência no ramo que adquiriram junto com o crescimento da empresa. Os dois diretores da empresa se dividem: Gestor 1, administrativo/financeiro/produção; e Gestor 2, expansão comercial.

Atende em horário comercial, com cerca de quatrocentos colaboradores diretos e possui uma estrutura organizacional (organograma) funcional e regional, com gerências gerais nas

áreas financeira, produção, administrativa e relações humanas, centralizadas na sede e nas filiais. Tem uma gerência única que se reporta às gerências da matriz. Os pilares norteadores da empresa são: produção, pessoas e meio ambiente, com os quais ela estende suas ações em tudo o que faz. A matriz possui diversos serviços terceirizados de apoio aos colaboradores, entre eles jurídico, contabilidade, sistemas de auditoria de qualidade, segurança, refeição e fretamento de transporte.

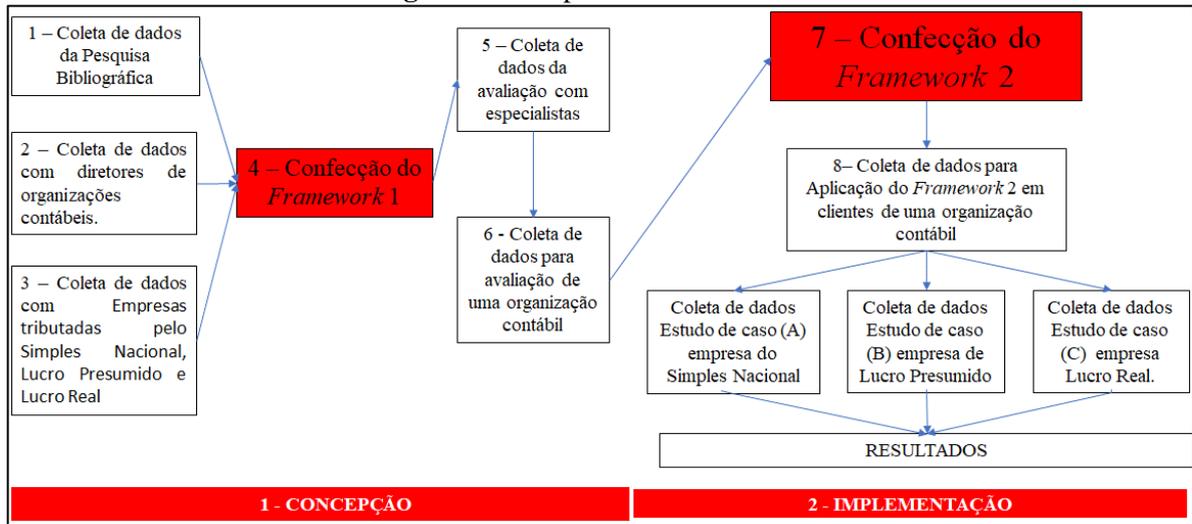
Possui a maior máquina de classificação de uniformes da América Latina e uma linha de produção exclusiva, operando na matriz, atendendo cerca de 180 mil colaboradores dos mais diversos segmentos de seus clientes. O processo produtivo é iniciado pela leitura dos uniformes por leitores óticos, que, na sequência, são colocados em cabides especiais, os quais são administrados por um *chip* interno. Após, são enviados a uma esteira que percorre um túnel de lavagem, secagem, classificação, individualização, dobragem e embalagem. Destaca-se, durante o processo, a preocupação com a inovação em higienização tanto mecânica quanto química, assim como o respeito da corporação ao meio ambiente. Essa possui certificação ISO 9001 e ISO 14001. Os processos das demais unidades seguem a mesma lógica da produção, sempre tendo a inovação como uma de suas preocupações.

Externamente, possui concorrentes nacionais e internacionais e segundo o Sindicato das Lavanderias (SINDILAV, 2020), só no Brasil se estima que existam oito mil lavanderias, sendo seis mil domésticas e duas mil industriais, o que torna o mercado bastante competitivo. Os principais concorrentes desta empresa, de acordo com a visão da diretoria, são empresas multinacionais com sede no Brasil e de capital aberto.

3.4 COLETA DE DADOS

A coleta de dados seguiu o delineamento da pesquisa e ocorreu em duas etapas: concepção e implementação. Na Figura 12, demonstra-se essas etapas detalhadamente.

Figura 12 - Etapas da coleta de dados



Fonte: elaborada pelo autor a partir de dados da pesquisa (2020).

No Quadro 11, expõe-se as fontes de evidências utilizadas para a coleta de dados nas três etapas principais que estão definidas na pesquisa.

Quadro 11 - Evidências e etapas definidas na pesquisa

FONTES DE EVIDÊNCIA	(1) CONCEPÇÃO		(2) IMPLEMENTAÇÃO		
			CASO A	CASO B	CASO C
Revisão de literatura	93 artigos e livros	-	-	-	-
Observações diretas	-	-	Cerca de 8h entre observações diretas, entrevistas, análise de documentos, bem como reunião para apresentação de resultados preliminares	Cerca de 8h entre observações diretas, entrevistas, análise de documentos, bem como reunião para apresentação de resultados preliminares	Cerca de 8h entre observações diretas, entrevistas, análise de documentos, bem como reunião para apresentação de resultados preliminares
Entrevistas semi-estruturadas	9 entrevistas, cerca de 21h	4 entrevistas com especialistas, cerca de 8h e 1 entrevista com o gestor de uma organização contábil, cerca de 2 horas.			
Reunião com gestores das empresas, para discussão de resultados preliminares	-	-			

Fonte: elaborada pelo autor a partir de dados da pesquisa (2020).

A coleta de dados na etapa (1) Concepção será delineada na próxima seção.

3.4.1 Coleta de dados na etapa (1) Concepção

A etapa da (1) Concepção do método envolveu pesquisa bibliográfica e qualitativa com diretores de organizações contábeis e pesquisa qualitativa com gestores de empresas tributadas pelo Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real. A pesquisa bibliográfica contou com 93 artigos e livros e serviu como instrumento de pesquisa que foi aplicada na entrevista com as organizações contábeis e com as empresas. Na etapa de seleção das fontes bibliográficas, foram utilizadas palavras-chave conforme a necessidade do assunto da pesquisa, de acordo com a etapa pré-selecionada de assuntos que têm como objetivo atender ao problema de pesquisa. Foram considerados artigos científicos de todos os períodos de publicação, todavia, utilizou-se somente artigos completos, publicados em periódicos e disponíveis para *download*. O período de construção da pesquisa bibliográfica foi de cinco de agosto a dez de setembro de 2019.

A pesquisa qualitativa com diretores de organizações contábeis, além de exploratória e qualitativa, teve como procedimento o estudo de multicasos, pois envolveu mais de dois sujeitos analisados (MARTINS, 2000; YIN, 2005). Além da entrevista semiestruturada foi aplicada a técnica de observação (BORGES; LESCURA, OLIVEIRA 2010). Os dados foram coletados presencialmente por meio de entrevista direta com gestores de seis organizações contábeis localizadas na região metropolitana de Porto Alegre/RS, por acessibilidade. As perguntas (APÊNDICE A) foram feitas por cerca de duas horas com cada organização contábil e foram oriundas da pesquisa bibliográfica utilizada neste estudo.

A pesquisa qualitativa com gestores de empresas tributadas pelo Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, também seguiu a lógica exploratória e qualitativa da estratégia bibliográfica. Os dados foram coletados por meio de entrevistas semiestruturadas com os gestores das empresas, que duraram cerca de três horas com cada empresa. O instrumento de pesquisa (APÊNDICE B) foi desenvolvido com base na pesquisa bibliográfica, utilizando-se como pano de fundo os Princípios *Lean* e o PP. Ele foi construído, propositalmente, com organizações heterogêneas, de diferentes graus evolutivos, que têm como meta a construção de um *Framework* que se adapte a diferentes situações.

A pesquisa bibliográfica, juntamente com as entrevistas, permitiu explorar em profundidade as percepções, os conhecimentos e as experiências dos entrevistados. Investiu-se, aproximadamente, 21 horas de anotações e gravações - autorizadas pelos participantes - e quase o mesmo tempo para as transcrições das principais observações. Detalha-se, na Tabela 1, as entrevistas realizadas nessa etapa, a quantidade e o número de horas utilizadas.

Tabela 1 - Quantidade e número de horas utilizadas na etapa (1) Concepção

PESQUISAS	PÚBLICO ALVO	NÚMERO DE ENTREVISTAS	TEMPO MÉDIO POR ENTREVISTA E ANÁLISE DOCUMENTAL (h)
1	Diretores de organizações contábeis	6	2
2	Diretores de empresas	3	3
TOTAL		9	21

Fonte: elaborada pelo autor a partir de dados da pesquisa (2020).

Constata-se, pela Tabela 1, que, no total das seis entrevistas com gestores contadores, foram necessárias cerca de 12 horas, e com os gestores das empresas tributadas pelo Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, utilizou-se, aproximadamente, nove horas, totalizando 21 horas de pesquisa exploratória na etapa (1) Concepção.

3.4.2 Coleta de dados na avaliação do *Framework 1*

A avaliação do *Framework 1* foi realizada pelos especialistas e por um gestor de uma organização contábil, o qual participou da pesquisa na fase da Concepção, tendo sido selecionado pela facilidade de acesso. A coleta de dados teve como foco testar a utilidade e a facilidade do uso do *Framework*. As entrevistas com especialistas seguiram um roteiro semiestruturado, com 12 questões extraídas da etapa da Concepção que serviram de base para a construção do *Framework 1* (APÊNDICE C). O Quadro 12 ostenta o perfil dos especialistas entrevistados.

Quadro 12 - perfil dos especialistas entrevistados

Especialistas	Formação	Área de atuação	Tempo de experiência
Contabilidade	Me. em Contabilidade	Acadêmico	30 anos
Contabilidade	Me. em Contabilidade	Acadêmico	20 anos
Engenharia	Dr. em Eng ^a Produção	Acadêmico	25 anos
Administração	Dr. em Administração	Acadêmico	20 anos

Fonte: elaborada pelo autor a partir de dados da pesquisa (2020).

Nesta etapa foram investidas por volta de duas horas com cada especialista, as quais tiveram o formato individual, foram agendadas previamente e totalizaram oito horas de anotações e gravações autorizadas. Quase o mesmo tempo foi necessário para as transcrições das principais observações. As questões englobaram a visão acadêmica sobre a teoria abarcada nesta pesquisa e sua aplicação prática no mercado, com a intenção de responder à questão de

pesquisa. Na entrevista com o gestor da organização contábil, aplicou-se o mesmo roteiro, contudo, as questões tiveram como ênfase a facilidade do uso da ferramenta junto a seus clientes e os questionamentos com os especialistas levaram o mesmo tempo das entrevistas com anotações e transcrições.

3.4.3 Coleta de dados na etapa (2) - Implementação

A coleta de dados na etapa (2) Implementação, iniciou com uma reunião de entendimento da proposta de pesquisa. Posteriormente, aplicou-se o *Framework 2*, por meio de entrevistas semiestruturadas, observações, análises de documentos e reuniões nas três empresas do Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, simultaneamente, com uma média de oito horas em cada uma (um dia de trabalho). Os roteiros foram únicos para todas as empresas e os entrevistados foram os diretores das empresas e pessoas da equipe convidadas pela diretoria. Foi possível explorar as percepções e os conhecimentos dos participantes, o que fez com que surgissem dúvidas e questionamentos, os quais foram anotados pelo pesquisador em seu diário de anotações. Este foi utilizado para registro de observações e *insights* surgidos ao longo das entrevistas e foi extremamente importante na compreensão dos fluxos de trabalho.

A análise de documentos foi executada junto com as entrevistas e serviu para identificar procedimentos de controle padronizados que poderiam auxiliar nos estudos, tais como indicadores, formulários e planilhas de gerenciamento. A Tabela 2 apresenta os tempos de implementação, incluindo entrevistas, observações, análises de documentos e reuniões, com cada uma das empresas analisadas.

Tabela 2 - Tempo médio em cada organização na fase de implementação

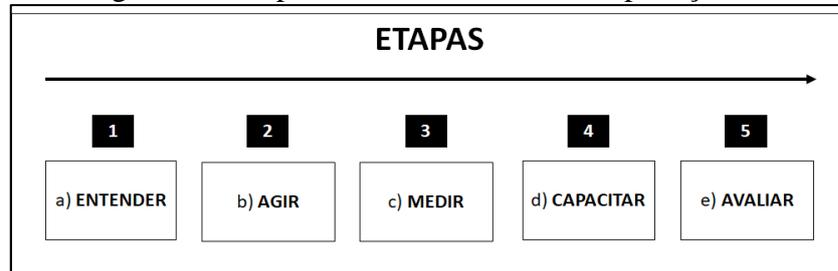
ORGANIZAÇÃO	TEMPO MÉDIO (h)
Simples Nacional	8
Lucro Presumido	8
Lucro Real	8
TOTAL	24

Fonte: elaborada pelo autor a partir de dados da pesquisa (2020).

Nesta etapa, ocupou-se, pelo menos, um dia do expediente de cada caso (oito horas por organização) e com cada gestor e seus colaboradores, totalizando 24 horas de anotações e gravações autorizadas, empregando o mesmo tempo para as transcrições das principais observações. O instrumento de aplicação do *Framework 2* (APÊNDICE D) teve a coleta de

dados preparada em cinco etapas, conforme ilustrado na Figura 13:

Figura 13 - Diagrama de etapas da coleta de dados de aplicação do *Framework 2*



Fonte: elaborada pelo autor a partir de dados da pesquisa (2020).

As etapas da coleta de dados da aplicação do *Framework* utilizado na Implementação, serviram para a análise dos dados referentes aos casos nas empresas pesquisadas.

3.5 ANÁLISE DE DADOS

Na próxima subseção, estão expostas as análises de dados de cada etapa da pesquisa - Concepção e Implementação.

3.5.1 Análise de dados na etapa (1) Concepção

A análise de dados da etapa (1) Concepção, está categorizada no Quadro 13.

Quadro 13 - Diagrama das etapas da coleta de dados de aplicação do *Framework*

Blocos	Objetivo
1 - Perfil do Respondente e aferição do Stakeholder definitivo	Coletar dados pessoais dos respondentes, analisar o grau de formação dos gestores quanto à experiência de mercado, analisar o perfil dos clientes atendidos pela organização contábil e aferir se o <i>Stakeholder</i> definitivo (atributos de poder, legitimidade e urgência) é mesmo o cliente na visão da organização contábil.
2 - Contabilidade financeira X contabilidade gerencial	Verificar se a prática da contabilidade gerencial se faz presente em sua organização contábil.
3 - Instrumentos, artefatos e práticas de gestão	Saber quais os principais métodos de custeio utilizados pelos clientes das organizações contábeis, bem como sua contribuição.
	Saber quais os principais métodos de avaliação de desempenho utilizados pelos clientes das organizações contábeis, bem como sua contribuição.

	Entender quais filosofias e modelos de gestão são utilizados pelos clientes das organizações contábeis, bem como sua contribuição.
--	--

Fonte: elaborada pelo autor a partir de dados da pesquisa (2020).

Ao analisar as transcrições das entrevistas, os documentos observados e os artigos coletados na pesquisa bibliográfica, procurou-se trechos textuais que poderiam sustentar a identificação de informações relacionadas às três categorias de análise de dados. Um trecho pode consistir em várias linhas de texto e estar associado a mais categorias de análise de dados. No que tange à concepção do método etapa (1), a pesquisa com gestores de empresas tributadas pelo Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, foram categorizadas para análise conforme Quadro 14.

Quadro 14 - Diagrama das etapas da coleta de dados de aplicação do *Framework 2*

Blocos	Objetivo
1 - Perfil do Respondente	Coletar dados das empresas pesquisadas e confirmar o perfil necessário para a pesquisa
2 – Princípios Lean e PP	1 - Satisfação dos <i>stakeholders</i> : verificar se a entrega dos serviços de contabilidade está satisfatória por parte dos <i>stakeholders</i>
	2 - Estratégia: entender, do ponto de vista dos clientes, quais as práticas (estratégias) que as organizações contábeis utilizam para atender seus clientes e se seus objetivos estão sendo cumpridos.
	3 – Processos: entender os processos de gestão do cliente em relação aos serviços oferecidos pela organização contábil, testando sua eficiência, eficácia e efetividade (quando recebe as informações).
	4 – Pessoas: analisar o quadro de pessoal do cliente, infraestrutura e tecnologia, tentando compreender seu preparo para receber as informações das organizações contábeis
	5 – <i>Feedback</i> : buscar a contribuição do cliente sobre o serviço prestado e quais as melhorias que ele gostaria de obter.

Fonte: elaborada pelo autor a partir de dados da pesquisa (2020).

3.5.2 Análise de dados no método de avaliação do *Framework 1*

Para análise de dados da etapa (1), **método de avaliação do *Framework 1***, três categorias foram definidas: perfil dos especialistas, avaliação do *Framework 1* quanto à especialidade do pesquisado e sugestões de melhorias. Elas serviram como base norteadora para aprimorar o *Framework 1*, permitindo o aperfeiçoamento para a confecção do *Framework 2*, que será empregada na próxima etapa, conforme ilustrado no Quadro 15.

Quadro 15 - Categorias de análise a ser utilizada no método de avaliação do *Framework 1*

Blocos	Objetivo
1 - Perfil do Respondente	Coletar dados dos especialistas e confirmar o perfil necessário para a pesquisa.
2 – Framework 1	Avaliação do <i>Framework 1</i> na ótica da sua especialidade.
3 – Sugestões de melhorias	Buscar junto ao especialista sugestões de melhorias como subsídio para a criação do <i>Framework 2</i> .

Fonte: elaborada pelo autor a partir de dados da pesquisa (2020).

Observa-se que, para a análise do gestor da organização contábil, foi solicitado apenas o item 3, que diz respeito a sugestões de melhorias, tendo em vista a sua participação na etapa (1) Concepção.

3.5.3 Análise de dados na etapa (2) Implementação

Em relação à análise de dados na etapa (2) Implementação, ao verificar as transcrições de entrevistas, diários de observações, notas de reuniões e documentos, explorou-se trechos de dados textuais brutos que poderiam sustentar a validação do *Framework 2*, bem como a identificação de *Trade-offs* e de fatores contextuais específicos de cada *case* analisado, que apontam a riqueza de informações fornecidas por essas técnicas (AYRES, 2008). Duas categorias foram definidas: a avaliação do *Framework 2* e a busca de sugestões para melhorias, o se traceja no Quadro 16.

Quadro 16 - Categorias de análise na Implementação do *Framework 2*

Categorias	Objetivo
1 – Framework 2	Avaliação do <i>Framework 2</i> na ótica da gestão e tipo de tributação
2 – Sugestões de melhorias	Buscar sugestões de melhorias

Fonte: elaborada pelo autor a partir de dados da pesquisa (2020).

Diante do exposto, avança-se para a próxima seção com a apresentação dos resultados.

4 RESULTADOS

Esta seção contém os resultados desta pesquisa, subdivididos em sete subcapítulos: (4.1) a pesquisa qualitativa com diretores de organizações contábeis; (4.2) a pesquisa qualitativa com gestores de empresas tributadas pelo Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real; (4.3) bases para a construção do *Framework 1* alicerçada nos Princípios *Lean* e PP; (4.4) Apresentação do *Framework 1* com base nas três pesquisas; (4.5) avaliação do *Framework 1* por especialistas; (4.6) avaliação do *Framework 1* por uma organização contábil; (4.7) confecção do *Framework 2*; e (4.8) aplicação *Framework 2* nos três cases do estudo.

4.1 PESQUISA QUALITATIVA COM DIRETORES DE ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS

A entrevista com gestores de organizações contábeis teve como objetivo colaborar com o entendimento do problema e auxiliar na confecção do *Framework 1*. Todos os dados desta etapa constam no Apêndice E, e os principais resultados dessas entrevistas são delineados nas próximas subseções. No que diz respeito a perfil, carteira de clientes conforme a tributação e stakeholders definitivo:

- a) três têm idade entre 31 e 40 anos, um entre 41 e 50 anos e dois entre 51 e 60 anos. Cinco são do sexo masculino e apenas uma do sexo feminino. Três possuem pós-graduação, dois possuem graduação e um é técnico contábil. Os seis exercem o cargo de diretor da empresa, dois entre dez e 15 anos e quatro com mais de 15 anos de experiência de mercado;
- b) a carteira de clientes das organizações contábeis, conforme o sistema de tributação, está assim distribuída: no Lucro Real, três empresas possuem menos de 10% do total de clientes; duas, entre 11% e 15%; e somente uma 35%. No Lucro Presumido, uma representa 10% do seu total de clientes; quatro, entre 28% e 35%; e somente uma possui 40%. No Simples Nacional, três representam entre 45% e 60% do total de seus clientes; duas têm percentuais entre 70% e 85%; e uma, 25%; e
- c) os clientes foram considerados, pelos gestores de organizações contábeis, os *stakeholders* definitivos. Na delimitação desta pesquisa, ficou determinado que somente seriam analisados os *stakeholder* definitivos, seguindo o modelo de classificação de *Winch* (2004), o qual leva em conta a percepção dos gestores, conforme grau de importância e capacidade de influenciar a organização com poder,

legitimidade e urgência.

Na verificação, se a prática da contabilidade gerencial se faz presente na organização contábil, a palavra maturidade do gestor é uma tônica recorrente entre os pesquisados, pode-se deduzir a possibilidade de que a oferta de dados e informações são fornecidas conforme a solicitação do cliente para sua tomada de decisão. É possível supor que, quando ofertado algo a mais de informações a seus clientes, inexistente o acompanhamento do uso por parte dos contadores. E, consoante esses, empresas do Lucro Real e Presumido tendem a utilizar mais contabilidade gerencial e empresas do Simples Nacional, menos. Dessa forma, existe a possibilidade da relação entre sistema tributário e o uso da contabilidade gerencial.

No que tange à presença e ao grau de evolução dos instrumentos, artefatos e práticas de gestão, os métodos de sistema de custeio que os clientes utilizam são: três organizações contábeis asseveraram Custeio Padrão; duas, Custeio Variável ou Direto; e uma não soube responder. Foram posicionados no primeiro estágio, demonstrando pouca evolução;

- a) métodos de avaliação e medidas utilizados pelos clientes das organizações contábeis – itens escolhidos: quatro organizações contábeis declararam a elaboração e a análise de relatórios gerenciais; três, análise custo-volume-lucro; duas, ROI; e uma não soube responder. Foram posicionadas no estágio 2, demonstrando pouca evolução; e
- b) filosofias e modelos de gestão que os clientes das organizações contábeis usam - opções apontadas: seis organizações contábeis afirmaram controle financeiro; três, controle operacional; quatro, fluxo de caixa; três, orçamento; e uma, planejamento estratégico. Os estágios de evolução que prevalecem, oscilam entre os estágios 1 e 2. No entanto, o planejamento estratégico pertence ao estágio 3. Com base nesses dados, é possível deduzir que os clientes das organizações contábeis também demonstram pouca evolução nesse quesito.

Outras observações são igualmente relevantes, executando-se um cruzamento dos dados, é possível perceber uma possível relação direta entre a escolaridade dos contadores e seus clientes. Diretores com pós-graduação tendem a ter clientes de empresas de Lucro Presumido e Real em maior número. Da mesma forma, técnicos contábeis estão inclinados a ter empresas predominantes do Simples Nacional.

- a) existe a possibilidade de que as empresas não forneçam todas as informações a seus contadores, o que pode ser um obstáculo para a contabilidade gerencial;

- b) nas entrevistas, é relatada pelos contadores a figura de uma contabilidade paralela, nominada de ‘contabilidade gerencial’, feita pelos próprios gestores das empresas, podendo-se entender que existe uma contabilidade oficial e outra extraoficial, o que gera informalidade na gestão da empresa e pode ser outro obstáculo para a contabilidade gerencial; e
- c) tanto nos sistemas de custeio quanto nos métodos de avaliação de medidas e nas filosofias e modelos de gestão, os contadores pesquisados se disseram capacitados para elevar a evolução da gestão de seus clientes, desde que demandado por eles.

A entrevista com gestores de organizações contábeis auxiliou a elucidar um pouco da realidade com seus clientes, melhorando o entendimento do problema e auxiliando na confecção do *Framework* 1. A próxima etapa é a pesquisa com os gestores de empresas de diferentes formas de tributação.

4.2 PESQUISA QUALITATIVA COM GESTORES DE EMPRESAS TRIBUTADAS PELO SIMPLES NACIONAL, LUCRO PRESUMIDO E LUCRO REAL

A entrevista com gestores de empresas tributadas pelo Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro real, teve como objetivo colaborar com o entendimento do problema e a confecção do *Framework* 1. Todos os dados dessa etapa estão no Apêndice F, e os principais resultados são devidamente descritos nesta seção.

- a) Na verificação da prática da contabilidade gerencial e seu grau evolutivo, os gestores das empresas do Simples Nacional e de Lucro Real foram taxativos afirmando que recebem relatórios gerenciais de seus contadores, que servem para auxiliar na tomada de decisão. A empresa de lucro Real ainda investe com consultorias externas para melhorar sua gestão, em se tratando de contabilidade gerencial. O gestor da empresa do Lucro Presumido sentenciou que “*nossa preocupação com a contabilidade é atender ao fisco, aliás, nosso contador tem a obrigação de fazer tudo certo para deixar a fiscalização longe de nossa empresa*”;
- b) métodos de sistema de custeio que a empresa utiliza - apenas o gestor da empresa Lucro Real respondeu (custo padrão), os outros não apresentaram nenhuma resposta. Os gestores das empresas do Simples Nacional e do Lucro Real alegaram contar com

a assessoria da organização contábil com relação à contabilidade gerencial para auxiliar em estabelecer seus custos. O responsável pela empresa de lucro Presumido afirmou que não;

- c) métodos de avaliação de desempenho que a empresa utiliza – os gestores das empresas do Simples Nacional e do Lucro Presumido apontaram que operam relatórios gerenciais. A empresa de Lucro Real, além dos relatórios gerenciais, ainda emprega o ROI e a análise custo-volume-lucro. O respondente da empresa do Simples Nacional destaca ter assessoria da sua organização contábil, mensalmente, na avaliação de seu desempenho. O responsável pela empresa do Lucro Presumido assinalou que só manuseia relatórios gerenciais desenvolvidos pelo contador, ou seja, quando precisa enviar algum documento para atender uma necessidade específica da empresa, crédito, por exemplo. O gestor da empresa de Lucro Real diz ter assessoria da sua organização contábil quando tem alguma necessidade;
- d) filosofias e modelos de gestão que utilizam - empresas do Simples Nacional e Lucro Presumido se valem de: controle financeiro, controle operacional e fluxo de caixa. A empresa de Lucro Real usufrui de: Controle financeiro, Controle operacional, Orçamento, Fluxo de Caixa, Kaizen, *Just in Time*, Teoria das Restrições e Planejamento Estratégico. Os responsáveis pelas empresas do Simples Nacional e do Lucro Real declararam ter assessoria da organização contábil nesse quesito. A do lucro presumido disse que não, pois segundo o gestor: “[...] *a contabilidade não reflete nossa realidade*”.

Referente à avaliação da contabilidade gerencial, no que tange às técnicas do IFAC (1998), o Quadro 17 ilustra o estágio e o período de cada empresa pesquisada

Quadro 17 - Avaliação da contabilidade gerencial conforme suas técnicas das empresas pesquisadas

ESTÁGIO	PERÍODO	EMPRESA PESQUISADA	FOCO
1°	< 1950	Lucro Presumido	Na determinação do custo e no controle financeiro.
2°	1965	Simples Nacional	Fornecimento de informações para o controle e planejamento gerencial.
3°	1985		Redução de desperdícios de recursos nos processos.
4°	1995	Lucro Real	Geração de valor pelo uso efetivo de recursos e tecnologias, tais como direcionadores de valor ao cliente, ao acionista e inovação organizacional.

Fonte: adaptado de IFAC (1998).

Dessa forma, observando as respostas das entrevistas e relacionando com o foco e o período, é possível deduzir que a empresa de Lucro Real está no quarto estágio evolutivo, segundo o IFAC, e as empresas do Lucro Presumido e Simples Nacional, no primeiro e segundo estágio evolutivo, respectivamente. Nas perguntas relacionadas com o PP:

- a) satisfação da entrega dos serviços de contabilidade – o responsável pela empresa do Simples Nacional, afirmou que o contador é peça fundamental para o desenvolvimento de uma empresa. Disse ter tido problemas no passado com isso e com a escolha de *softwares* inadequados. Segundo ele: *“Penso que o contador é peça fundamental do meu negócio e dentro do limite que posso pagar, esse que tenho me é satisfatório”*; o gestor da empresa de Lucro Presumido reafirmou que a principal função da contabilidade é deixá-los longe do fisco: *“O resto realizamos por aqui com muito trabalho e dedicação”*; o diretor da empresa de Lucro Real declarou que sim: *“A contabilidade é uma atividade essencial para nossa empresa. Nos preocupamos muito em pagar o tributo justo, nada a mais que a legislação cobra”*;
- b) entender, do ponto de vista dos clientes, quais as práticas (estratégias) que as organizações contábeis utilizam para lhes atender e se seus objetivos estão sendo cumpridos - o gestor da empresa do Simples Nacional diz que em todas as solicitações são atendidos; o diretor da empresa de Lucro Presumido reforça que diverge do contador com algumas entregas de números que fazem, mas: *“Ele sempre nos convence que nossos números podem aparecer no imposto de renda e dar complicação futura”*; o gestor da empresa de Lucro Real foi categórico: *“Ou atende o que pedimos ou deixa de nos atender”*;

- c) forma que o serviço de contabilidade é prestado, se existem formulários específicos e padronizados de contabilidade financeira e gerencial e ainda a solicitação de uma análise dos documentos, quando possível – o gestor da empresa do Simples Nacional disse que o formulário de controle gerencial é padrão e simples: *“Apresenta sucintamente em apenas uma folha A4, informações como faturamento, estoque, gastos com folha de pagamento, custos fixos e variáveis. Ao final apresenta o lucro ou prejuízo do mês, que varia conforme as retiradas mensais do proprietário”*; o da empresa do Lucro Presumido destacou que não existem formulários padrões e que não procuram esse tipo de informação; o gestor da empresa do Lucro Real alegou que sim para os vários formulários já citados: *“Temos tecnologia própria de gestão e nossa contabilidade tem que se adaptar ao que necessitamos”*; e não quis mostrar seus formulários;
- d) pessoas, infraestrutura e tecnologia necessárias preparadas para analisar os documentos e informações enviados pelas organizações contábeis – o responsável pela empresa do Simples Nacional reiterou que sim dentro do solicitado: *“Como rotina, todo o início do mês, sendo com a minha menina do financeiro e conversamos sobre as contas, onde podemos cortar custos e como podemos otimizar melhor as compras. Dali nascem nossas promoções do mês”*; o gestor da empresa do Simples Nacional afirmou que necessitava de pessoas mais capacitadas para trabalhar melhor seus números, mas, dentro do que recebia de informações da contabilidade, tinha gente e infraestrutura suficientes para lhe atender; o respondente da entidade do Lucro Presumido declarou precisar de pessoas de confiança na equipe: *“minha esposa é o financeiro da empresa”*; o respondente da entidade de Lucro Real apontou estar sempre investindo em *softwares* e *hardwares* de gestão: *“Nosso ramo não perdoa muito erro. Necessitamos constantemente estar investindo em melhoria de gestão e em capacitações. O contador que se vire para nos acompanhar, pois é bem pago para isso”*; e
- e) contribuição por parte do empreendedor sobre quais melhorias seriam importantes que a organização contábil pudesse oferecer que seria útil com a melhoria do desenvolvimento e competitividade da sua empresa - o gestor da empresa do Simples Nacional disse que o contador deve entender e atender a expectativa dos empreendedores, que, no seu caso, se sente bem atendido, mas apreciaria receber convites para palestras, e não soube dizer se seria um cliente assíduo dessas

capacitações; o respondente da entidade do Lucro Presumido: *“Preciso que façam o que peço e as vezes me surpreenderem com alguma informação que me permita pagar menos imposto. Quando isso acontece fico muito feliz”*; o responsável pela organização do Lucro Real deu como sugestão a necessidade de atualização constante: *“No nosso país é difícil planejar o passado, ainda nesta semana fomos notificados pela Receita Federal sobre um procedimento contábil que realizamos a 4,5 anos atrás”*.

Há outras constatações similarmente importantes, que merecem destaque:

- a) existe a possibilidade de que a organização aproveite, em diferentes graus, os serviços oferecidos pelas organizações contábeis, conforme a maturidade de seus gestores. Uma evidência disso são os conceitos errôneos por parte do gestor da empresa de Lucro Presumido, no que se refere às contabilidades fiscal e gerencial. Possivelmente, para ele, contabilidade gerencial é a contabilidade não tributada pelo fisco, oriunda da não emissão de notas fiscais;
- b) a heterogeneidade das empresas, constatada nesta etapa da pesquisa, reflete uma possibilidade da necessidade de que as organizações contábeis devem estar preparadas frente à diversidade de empresas existentes no mercado e suas diferentes formas de gestão, para melhor cumprirem sua missão e gerar competitividade;
- c) nos processos gerais do negócio e em suas medidas de desempenho, é possível criar um *link* entre os formulários padronizados e adaptados pelas organizações contábeis, de acordo com a necessidade de seus *stakeholders*, com as práticas e os artefatos gerenciais, buscando um melhor resultado no método e sistema de custeio, no método de avaliação e medidas de desempenho e nas filosofias e modelos de gestão;
- d) sobre pessoas certas, práticas corretas, tecnologia e infraestrutura adequadas, existem lacunas de oportunidades de melhorias que podem ser utilizadas pelas empresas ou oferecidas pelas organizações contábeis para melhorar a competitividade de seus clientes; e
- e) finalmente sobre algumas sugestões, fechando o ciclo do PP, capacitações, redução de tributos e atualização constante oferecida pela organização contábil, são sempre bem-vindas.

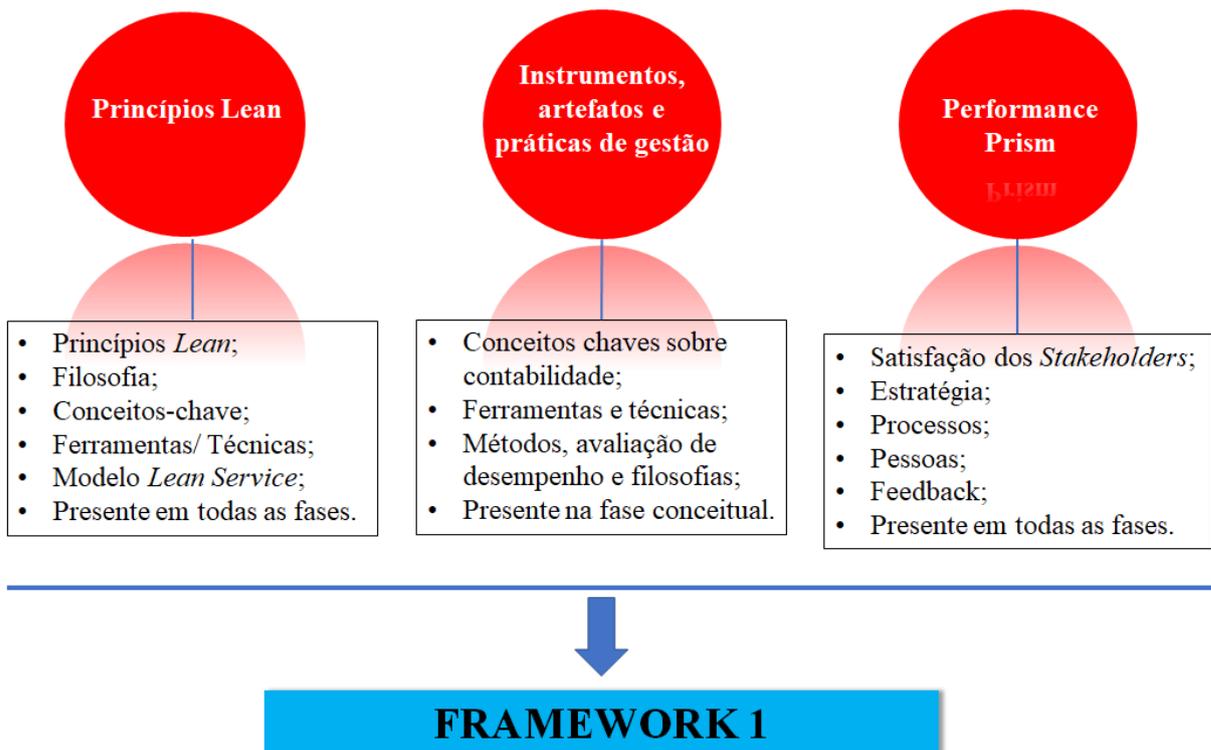
A entrevista com gestores de empresas tributadas pelo Simples Nacional, Lucro

Presumido e Lucro real, auxiliou no entendimento do problema, permitindo uma proposta de confecção do *Framework 1*, conforme será exposto nas próximas seções.

4.3 BASES PARA A CONSTRUÇÃO DO *FRAMEWORK 1* ALICERÇADA NA FILOSOFIA *LEAN* E *PERFORMANCE PRISM*

O *Framework* proposto é um conjunto de informações coletadas por meio de pesquisa bibliográfica, pesquisa com gestores de organizações contábeis e gestores de empresas tributadas pelo Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, usando como premissas o *Lean* e seus Princípios, a Contabilidade (instrumentos, artefatos e práticas de gestão) e PP. A Figura 14 retrata as bases para a criação desse *Framework*.

Figura 14 - Bases para criação do *Framework 1*



Fonte: elaborada pelo autor a partir de dados da pesquisa (2020).

O *Framework 1* foi concebido com base na filosofia *Lean*, cujo intuito é aumentar a eficiência e eliminar desperdícios (EVANGELISTA; GROSSI; BAGNO, 2015; GUPTA; SHARMA; VIJAYA, 2016). Isso auxilia organizações contábeis na melhoria da gestão das empresas dos clientes que atendem, fato primordial após o *start* da competitividade global, que

pressionou organizações quanto à melhoria da qualidade com custos menores (PORTER, 1999), o que permite que as empresas reajam rapidamente às mudanças de mercado (WOMACK *et al.*, 2005).

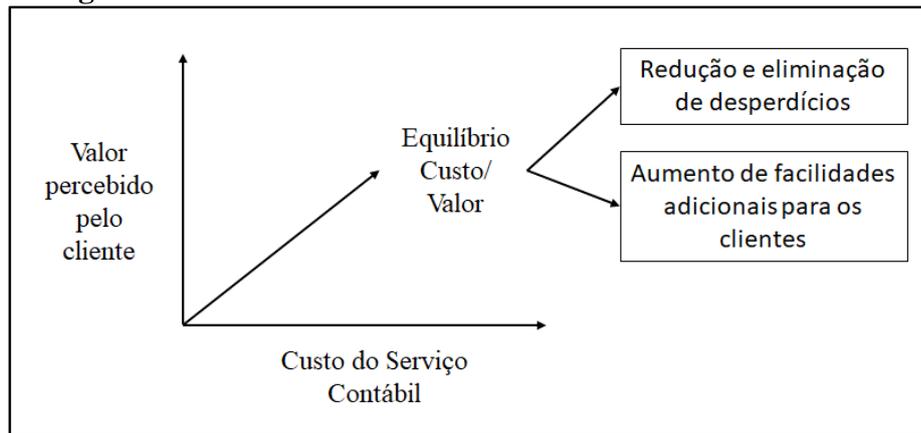
O *Framework* atende os cinco princípios básicos do *Lean*, conforme demonstrado na figura 16:

- a) VALOR - para o cliente no atendimento de sua demanda;
- b) CADEIA DE VALOR - no que tange a ações para se obter o produto necessário;
- c) FLUXO - para dar continuidade às ações no processo produtivo;
- d) PRODUÇÃO PUXADA - ordenada pela demanda do cliente; e
- e) PERFEIÇÃO - para atender a expectativa dos clientes (WOMACK; JONES, 2005).

Com base nos quatro P's da Toyota: “filosofia, processo, pessoas e parceiros e solução de problemas”, o *Framework* proposto possui a filosofia do longo prazo como processo, a qual tem como meta eliminar perdas e desperdícios; e, com as pessoas o objetivo é respeitar, desenvolver e desafiar os parceiros, sendo a solução de problemas uma forma de aprendizagem e melhoria contínua (LIKERT, 2004; OHNO, 1997). O *Framework* proposto está alinhado com a Produção Enxuta, que tem como princípio tornar a empresa mais competitiva pela eliminação de atividades que não agregam valor aos processos produtivos, negócio e de apoio, buscando redução de custos e melhoria dos serviços prestados aos clientes (SENFF *et al.*, 2006).

O *Framework 1* teve como finalidade apresentar um sistema de operações de serviços padronizáveis que geraram valor para o cliente, visando atingir suas expectativas de qualidade e preço. Para criar valor, o foco foi na redução e eliminação de desperdícios e no aumento de facilidades adicionais oferecidas aos clientes, bem como na adequação do cuidado para a geração de valor às organizações contábeis. A Figura 15 ilustra os preceitos do *Framework 1* com base no *Lean Service*.

Figura 15 - Preceitos do *Framework 1* com base no *Lean Service*



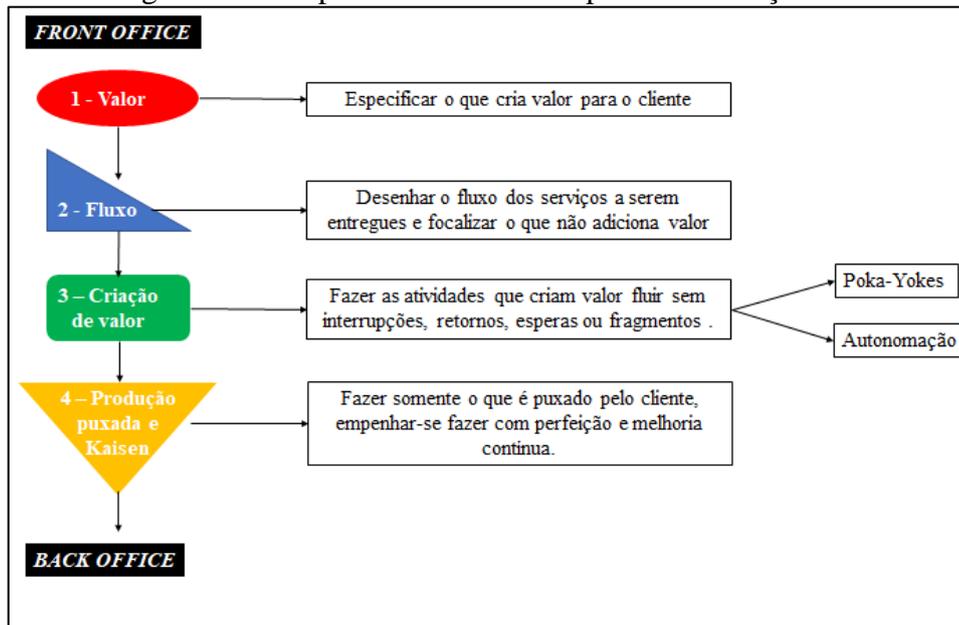
Fonte: elaborada pelo autor a partir de dados da pesquisa (2020), adaptada de Hines, Holweg e Rich (2004).

A lógica do *Framework 1*, no *front office*, período quando o serviço é realizado (NASCIMENTO; FRANCISCHINI, 2004), seguiu as recomendações de Womack e Jones (2005), quanto aos seguintes princípios:

- a) especificar o que cria valor para o cliente;
- b) identificar os passos necessários para desenhar, pedir e produzir o serviço ao longo do fluxo para focalizar perdas que não adicionam valor;
- c) fazer as atividades que criam valor fluir sem interrupções, retornos, esperas ou fragmentos; e
- d) fazer somente o que é puxado pelo cliente, empenhar-se e fazer com perfeição, buscando a melhoria contínua.

Para evitar problemas no *back office*, período de suporte ao serviço prestado (NASCIMENTO; FRANCISCHINI, 2004), foi sugerido como controle de qualidade a implantação de *Poka-Yokes* para prevenir falhas do prestador de serviço (fornecedor) e do cliente (receptador) (SLACK; CHAMBERS; JOHNSTON, 2002) e a Automação com o desenvolvimento de funções em equipamentos e sistemas de informações que operem de forma autônoma (FRANCISCHINI; MIYAKE; GIANNINI, 2006), junto à parte da criação de valor. A Figura 16 contém a lógica de princípios *Lean* utilizados para a construção do *Framework 1*.

Figura 16 - Lógica de Princípios *Lean* utilizados para a construção do *Framework 1*



Fonte: adaptada de Francischini, Miyake e Giannini (2006), Nascimento e Francischini (2004), Slack, Chambers e Johnston (2002) e Womack e Jones (2005),

Deve fazer parte da lógica do *Framework 1* o investimento em pessoas e a autonomia para ações que eliminam desperdícios e agregam valor (BOWEN; YOUNGDAHL 1998), a criação de equipes multifuncionais e sistemas de informações flexíveis (SÁNCHEZ; PÉREZ, 2004 *apud* SENFF *et al.*, 2006), a descentralização de responsabilidades (ÅHLSTRÖM, 2004), o estabelecimento da meta produtiva de acordo com o ritmo de vendas (*takt time*), o balancear das cargas de trabalho, a segregação das atividades por complexidade e o deixar público os resultados e o desempenho (SWANK, 2003).

As perdas a serem evitadas pelo uso do *Framework 1* são: atrasos, erros, revisões, movimentações, duplicação, processos e recursos ineficientes (MALEYEFF, 2006). Deve-se atentar para o excesso de capacidade, que é a utilização parcial dos recursos e da estrutura da empresa de serviços (FRANCISCHINI; MIYAKE; GIANNINI, 2006).

4.4 DEFINIÇÃO DO *FRAMEWORK 1*

O *Framework* é uma proposta de integração entre os Princípios *Lean* e PP em organizações contábeis, como forma de contribuição da gestão organizacional de seus clientes. Possui uma estrutura conceitual básica, padrão, possível e adaptável para atender diferentes realidades, por meio de entregáveis comuns para organizações heterogêneas, que operam em ambientes complexos, nas três formas de tributação: Simples Nacional, Lucro Presumido e

Lucro Real, que possuem problemas semelhantes. A Figura 17 possui um esboço do *Framework I*:

Figura 17 - Framework I



Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2020).

4.4.1 Visão Geral

O *Framework 1* segue os conceitos estabelecidos na pesquisa bibliográfica: tem na sua **BASE** a filosofia *Lean*, a qual pretende aumentar a eficiência dos serviços prestados pelas organizações contábeis e eliminar desperdícios (GUPTA; SHARMA; VIJAYA, 2016; LIKER, 2004). Sustentando o esquema proposto, na **COLUNA DA ESQUERDA**, aparece o *Lean Service*, que tem por finalidades complementar e reforçar a filosofia *Lean*. A **COLUNA DA DIREITA** representa o PP, refletindo a complexidade de atrelar aspectos internos da organização com os externos (NEELY; ADAMS, 2000). **NO TOPO**, está o valor, entendendo o princípio tanto da filosofia *Lean* quanto do PP. Ao **CENTRO**, ficam posicionados a contabilidade financeira, para atender ao Cumprimento da legislação, e a contabilidade gerencial, os instrumentos, artefatos e as práticas de gestão, as quais sejam: Métodos e sistemas de custeio; Método de mensuração e avaliação de medidas de desempenho; e filosofias e modelos de gestão (SOUTES; DE ZEN, 2005).

4.4.2 Passos de Implantação a Serem Seguidos

No *Framework 1*, o **FRONT OFFICE** é composto pelo Fluxo e pela Criação de valor

(NASCIMENTO; FRANCISCHINI, 2004), com base teórica no Princípios *Lean* e no PP (NEELY; ADAMS, 2000). O fluxo foi dividido em cinco etapas: entender; agir; medir; capacitar; e avaliar, todas interrelacionadas entre si.

a) **ENTENDER:** é o entendimento do contador referente à demanda dos *stakeholders*, no caso as empresas (FREEMAN, 1984), objetivando agregar VALOR a eles. As premissas dessa etapa são três:

1 - entender a maturidade dos clientes na definição do nível de serviço que será oferecido, realizando qualitativamente as seguintes perguntas semiestruturadas:

- a) Além da tradicional contabilidade financeira, utilizada principalmente para atender as exigências do fisco, a sua empresa gostaria de informações gerenciais para auxiliar em uma melhor tomada de decisão?
- b) Indique um ou mais métodos de sistema de custeio que sua empresa utiliza?
- c) Indique um ou mais métodos de avaliação de desempenho que sua empresa utiliza?
- d) Indique uma ou mais filosofias e modelos de gestão que sua empresa utiliza?

Esses questionamentos identificam o nível de maturidade de gestão de cada cliente, permitindo ao contador ajustar sua cesta de produtos de forma customizada, combinando com a expectativa de cada um, independentemente da forma de tributação.

2 – criar um pacto com o cliente, de modo que as informações fornecidas pelas empresas sejam fidedignas com a realidade, sob pena de não poder validar o trabalho da contabilidade gerencial e ainda colocar a ambos, contadores e empresas, em situação de vulnerabilidade perante os órgãos fiscalizadores e arrecadadores.

3 – zelar pela relação de equilíbrio entre custo e valor (HINES; HOLWEG; RICH 2004), entendendo que se o *Framework* não estabelecer uma relação saudável e equilibrada, financeiramente falando, para ambos os lados (empresas e organizações contábeis), perderia o sentido. Este fato foi evidenciado na pesquisa com as empresas e na ferramenta PP que finaliza com a possibilidade de gerar um ciclo virtuoso de entrega de valor às entidades e ainda melhorar com críticas construtivas dos *stakeholders* (CARRARO *et al.*, 2018; CGMA, 2013).

A finalidade da etapa Entender é descobrir se a aplicação do *Framework* e seus benefícios atende as expectativas da empresa, ou seja, é uma forma de aferir o VALOR, primeiro princípio *Lean* e primeira face do PP. Diante da aferição do VALOR, a próxima etapa é o AGIR.

b) **AGIR**: são as estratégias, é o que as organizações contábeis irão realizar para atender o que os *Stakeholders* querem e precisam para estarem satisfeitos (FREEMAN, 1984). É o momento de definir a CADEIA DE VALOR e a PRODUÇÃO PUXADA, fornecendo o que o cliente necessita, ajustando e definindo processos, estabelecendo o fluxo de serviços pré-acordados:

- a) rotina da contabilidade financeira (segue o fluxo legal normatizado pelo governo); e
- b) rotina da contabilidade gerencial em termos de métodos de sistema de custeio, sistema de avaliação e filosofias e modelos de gestão.

Observa-se que, no caso de o cliente não ter muita maturidade de gestão, além da contabilidade financeira tradicional, um nível básico de serviço em contabilidade gerencial deve ser oferecido, seguindo as seguintes etapas:

- a) auxílio ao cliente para criar ou reavaliar seus custos, utilizando um método de custeio por parte da organização contábil;
- b) definição junto ao cliente de um método de sistema de avaliação de desempenho, estabelecendo um método com base em *Key Performance Indicators* (KPI);
- c) definição junto ao cliente de uma filosofia e modelo de gestão como forma de controle (orçamento); e
- d) realização de reuniões mensais de avaliação de resultado da empresa.

No caso de o cliente ter muita ou alguma maturidade de gestão, deve-se seguir o solicitado por ele, sempre com foco na melhoria de seus resultados, apresentando novidades em termos de custos, sistemas de avaliação de desempenho e filosofias e modelos de gestão. As reuniões mensais de avaliação devem ser preservadas. Nessa etapa, é importante também a criação de um manual de gestão para oferecer aos clientes, explicando todas as rotinas que serão realizadas, mensalmente, ao longo do ano, deixando datas pré-estabelecidas para as reuniões mensais, entrega de relatórios e demais questões legais. Diante da definição da CADEIA DE VALOR e da PRODUÇÃO PUXADA, a próxima etapa é o MEDIR.

c) **MEDIR**: são processos gerais do negócio, são inseridas medidas de desempenho para avaliar se as estratégias demandadas estão atingindo os objetivos (CARRARO *et al.*, 2018). As medidas de desempenho que a organização contábil deve zelar em relação ao cliente

são:

- a) nível de desempenho da empresa, no que se refere a custeio;
- b) nível de desempenho da empresa com relação ao desempenho KPI;
- c) nível de desempenho da empresa, no que tange a instrumentos de controle (orçamento); e
- d) controle de frequência do cliente nas reuniões mensais.

Nesta etapa, seguindo os princípios *Lean*, sugere-se ferramentas de qualidade (LIKER; 2005) para clientes e operadores para o desenvolvimento de soluções, evitando falhas no fornecimento e recebimento das informações gerenciais, que podem trazer danos para contadores e empreendedores. Com as MEDIDAS DE DESEMPENHO alinhadas a estratégia da organização, expectativa e necessidades dos clientes, a próxima etapa é CAPACITAR.

d) **CAPACITAR**: o foco desta etapa é melhorar a execução com as pessoas certas, práticas corretas, tecnologia e infraestrutura adequadas, que em conjunto facilitam e ao mesmo tempo são fundamentais para o andamento dos processos do negócio (NAJMI, 2012). Nesta etapa a organização contábil deve:

- a) estabelecer um sistema padrão de tecnologia e infraestrutura adequadas à realidade de seus clientes;
- b) zelar para que as práticas acordadas e manualizadas sejam cumpridas; e
- c) capacitar seus colaboradores e seus clientes.

Deve-se perceber tanto as capacidades para as organizações contábeis quanto para as empresas, adequando o que é oferecido e a capacidade de absorver as informações, fato referido na pesquisa com contadores e empreendedores pesquisados. Para esta etapa, sugere-se o uso de ferramentas do *Lean* (FRANCISCHINI; MIYAKE; GIANNINI, 2006), como uma forma evolutiva no desenvolvimento de funções em equipamentos e sistemas de informações. Após a melhoria da execução, por meio de melhorias em sistemas, rotinas, capacidades, gestão de pessoas e padronização de processos, a próxima e última etapa é a AVALIAR.

e) **AVALIAR**: é avaliar a entrega de satisfação, referindo-se à EVOLUÇÃO da empresa e da organização contábil. Engloba a contribuição da empresa para o desenvolvimento da organização contábil por meio de um relacionamento recíproco com sugestões para melhoria

de entrega de valor (CGMA, 2013; RENDEIRO, 2014). As práticas sugeridas nessa etapa são:

- a) ao final da reunião mensal de avaliação de desempenho com a empresa, perguntar como está o nível de prestação de serviço e se existe alguma sugestão de melhoria; e
- b) nas possíveis reclamações feitas pelos clientes à organização contábil ou a situações apontadas pelas ferramentas e princípios do *Lean* (FRANCISCHINI; MIYAKE; GIANNINI, 2006), resolver o problema de forma mais rápida possível, aprimorando a rotina da organização contábil.

A EVOLUÇÃO, ou Kaizen, está na aplicação da rotina, objetivando um crescente desenvolvimento da organização. Concluindo o *Front Office*, a sequência do *Framework 1*, objetiva estabelecer o VALOR, criar o FLUXO DE VALOR, estabelecer a PRODUÇÃO PUXADA, MEDIR o desempenho, CAPACITAR, para aprimorar a execução, e AVALIAR, para fazer as atividades que criam valor fluírem sem interrupções, retornos, esperas ou fragmentos (SLACK; CHAMBERS; JOHNSTON, 2002). A pesquisa com organizações contábeis e gestores das empresas referenda a importância da criação de valor. O Quadro 18 ilustra os passos do *Front Office* aplicados no *Framework 1* e como os princípios *Lean* e a filosofia *Lean* e o PP contribuíram para esta etapa.

Quadro 18 - Contribuições do *Lean* e do PP no *Framework I*

FRONT OFFICE			
AÇÕES		LEAN	PP
A	ENTENDER	O <i>Lean</i> apresenta cinco princípios básicos, o primeiro é valor e se refere à percepção do cliente quanto ao atendimento da sua demanda (JONES, 2005).	O PP reflete a complexidade de atrelar aspectos internos da organização com os externos e tem como objetivo final atender os <i>stakeholders</i> (NEELY; ADAMS, 2000).
B	AGIR	Não desperdiçar o tempo do cliente, fornecer exatamente o que o cliente quer, onde e quando ele queira (<i>Just in Time</i>) e procurar agregar continuamente soluções para reduzir o gasto de tempo do cliente (WOMACK; JONES, 2005).	Estudo realizado na LOGIS, empresa do setor logístico brasileiro, onde primeiramente foram definidos os contributos de cada um dos <i>stakeholders</i> nominados com influência na organização. A partir disso, foram traçadas estratégias e posteriormente ajustados e definidos os processos e capacidades necessários (RENDEIRO, 2014).
C	MEDIR	A filosofia <i>Lean</i> tem por princípio tornar a empresa mais competitiva pela eliminação de atividades que não agregam valor aos processos produtivos, negócio e de apoio. Com isso, ganha-se redução de custos e melhoria dos serviços prestados aos clientes (SENF et al., 2006).	Nos processos gerais do negócio, é possível estabelecer medidas de desempenho para cada processo com o objetivo de testar sua eficiência, eficácia e efetividade, estabelecendo medidas corretivas conforme a necessidade (NAJMI, 2012; CGMA, 2013; NEELY; ADAMS; CROWE, 2001).
D	CAPACITAR	O <i>Lean Management</i> (gerenciamento enxuto) recomenda o uso de mapas claros de projetos, devido à complexidade da aplicação prática do pensamento enxuto, fazendo da liderança <i>Lean</i> peça fundamental para o alinhamento de três elementos: propósito de ajudar os clientes a resolver problemas através da especificação correta de valor permitindo a empresa prosperar, a construção de processos simples e visíveis o máximo possível e pessoas engajadas e capacitadas na solução de problemas e padronização (WOMACK; JONES, 2008).	Pessoas certas, práticas corretas, tecnologia e infraestrutura adequada, que em conjunto facilitam e ao mesmo tempo são fundamentais para a execução dos processos do negócio (CGMA, 2013; NAJMI, 2012; NEELY; ADAMS; CROWE, 2001).
E	AVALIAR	O <i>Lean Consumption</i> (Consumo Enxuto) apresenta atitudes simples como resolver o problema do cliente completamente da primeira vez. Não desperdiçar o tempo do cliente, fornecer exatamente o que o cliente quer, onde e quando ele queira (<i>Just in Time</i>) e procurar agregar continuamente soluções para reduzir o gasto de tempo do cliente (WOMACK; JONES, 2005).	O PP criou uma mudança na cultura da empresa no que se refere a questões estratégicas e controle do negócio e das discussões estimuladas pela ferramenta, criou-se uma ênfase no trabalho em conjunto sobre questões e não sobre responsabilidades funcionais individuais (CARRARO et al., 2018; CGMA, 2013).

Fonte: elaborada pelo autor a partir de dados da pesquisa (2020).

No *Framework 1*, o **BACK OFFICE** se refere ao período de suporte ao serviço prestado (NASCIMENTO; FRANCISCHINI, 2004), nele se justifica o **KAISEN**, reforçando a ideia de fazer somente o que é puxado pelo cliente, empenhando-se em realizar com perfeição e

melhoria contínua, permitindo que o fluxo de valor seja reavaliado e aprimorado constantemente (FRANCISCHINI; MIYAKE; GIANNINI, 2006).

O *Framework 1* procurou atender as demandas levantadas nas pesquisas da fase de Concepção (1), principalmente, com a possibilidade de aplicação em empresas de diferentes gestões, maturidades e graus evolutivos.

4.5 AVALIAÇÃO DO *FRAMEWORK* POR ESPECIALISTAS

Conforme estabelecido na metodologia, a visão acadêmica acerca da teoria abordada nesta pesquisa e sua aplicação prática no mercado trouxeram uma depuração importante no *Framework 1*, essas observações estão exibidas no Apêndice H. As mudanças com relação à estrutura foram: a retirada do *Lean* da base e a troca do pilar *Lean Service* somente por Princípios *Lean*. A justificativa é que estavam se repetindo, além do título do trabalho, bem como o objetivo de pesquisa, a integração dos Princípios *Lean* e PP. No que se refere às aos passos de implantação, essas foram as sugestões de mudanças:

a) ENTENDER:

Sugestões de mudanças:

- a) acrescentar a pergunta "Que problema posso te ajudar na melhoria da gestão do teu negócio?";
- b) trocar a palavra método por sistema; e
- c) aferir se há interesse por parte das empresas no serviço proposto;

A nova relação, agora com cinco perguntas ficou assim estabelecida:

1. Que problema posso te ajudar na melhoria da gestão do teu negócio?
2. Além da tradicional contabilidade financeira, utilizada principalmente para atender as exigências do fisco, a sua empresa teria interesse em informações gerenciais para auxiliar uma melhor tomada de decisão?
3. Indique um ou mais sistemas de custeio que sua empresa utiliza?
4. Indique um ou mais sistemas de avaliação de desempenho que sua empresa utiliza?
5. Indique uma ou mais filosofias e modelos de gestão que sua empresa utiliza?

b) AGIR:

Sugestões de mudanças:

- a) deixar o *Framework* mais aberto, mais sugestão, menos prescrição;
- b) quanto é muita ou pouca maturidade de gestão?;
- c) depende do que se entende por maturidade. Trocaria a palavra por interesse;
- d) pensar em manual de gestão e cronograma; e
- e) o manual pode ser um instrumento para criar adesão, e tem que ser didático e falar a língua do empresário.

As recomendações para esta etapa ficaram assim estabelecidas:

1. Classificação do interesse pela proposta de trabalho e o entendimento da maturidade de gestão por parte do empreendedor, estabelecendo-se quatro categorias: alto interesse e alta maturidade; alto interesse e baixa maturidade; baixo interesse e alta maturidade; baixo interesse e baixa maturidade.
2. O entendimento do interesse e da maturidade é constatado na etapa (a - Entender), a primeira de acordo com a resposta do próprio empreendedor e a segunda através do tipo de respostas dadas no que se refere a custos, KPI e modelos de gestão.
3. O interesse por parte do empreendedor dá o fluxo na segunda etapa (b – Agir), sem interesse, não será feita nenhuma ação, salvo se requisitado posteriormente. O mesmo ocorre com o sistema de avaliação e com o manual e o cronograma.

c) MEDIR:

Sugestões de mudanças:

- a) que reflitam a realidade;
- b) que não sejam prescritivas - orçamentos e resultados; e
- c) que estejam abertos e variem conforme a necessidade da empresa.

As recomendações para esta etapa ficaram assim estabelecidas, procurando deixar o mais aberto possível, de acordo com a realidade da empresa:

1. Verificar o nível de desempenho da empresa no que se refere a custeio;
2. Estabelecer o desempenho da empresa no que tange a desempenho dos KPI;
3. Analisar o desempenho da empresa no que diz respeito a instrumentos de controle;
4. Controlar a frequência do cliente nas reuniões mensais; e

5. Usar ferramentas da qualidade, conforme a situação, buscando melhorar as soluções e escapar de prováveis equívocos no momento da entrega ou do recebimento dos dados gerenciais, o que pode criar prejuízo tanto para contadores quanto para empreendedores.

d) CAPACITAR:

Sugestões de mudanças:

- a) criar rotinas de capacitação com base nas necessidades (antes, durante e depois);
- b) alinhar as capacitações com o cliente;
- c) fornecer cursos de integração contador/ empresa;
- d) conscientizar o colaborador e o cliente; e
- e) criar *Poka-Yokes* para evitar falhas, de acordo com a realidade de cada cliente.

As recomendações para esta etapa ficaram assim estabelecidas:

1. Estabelecer um sistema padrão de tecnologia e infraestrutura adequada a realidade de seus clientes;
2. Zelar para que as práticas acordadas e manualizadas (cronograma) sejam cumpridas;
3. Criar rotinas de capacitação (estruturadas) entre e com os colaboradores de organizações contábeis e os empreendedores, com bases nas necessidades de cada cliente, sendo o primeiro um curso de integração do novo sistema; e
4. Estabelecer *Poka-Yokes* para evitar falhas, de acordo com a necessidade de cada cliente.

e) AVALIAR:

Sugestões de mudanças:

- a) que o instrumento de avaliação seja padronizado e estruturado; e
- b) colocar uma situação intermediária, com *feedback* diário, conforme necessidades de ajustes.

As recomendações para esta etapa ficaram assim estabelecidas:

1. Ao final da reunião mensal de avaliação de desempenho com a empresa, preencher formulário pré-estruturado e padronizado, customizado à realidade de cada empresa; e

2. Conforme a operação do serviço, estabelecer ajustes imediatos quando houver necessidade.

As recomendações de mudanças do *Framework 1* sugeridas pelos especialistas foram acolhidas, juntamente com a sua avaliação feita por uma organização contábil, que está delineada na próxima seção.

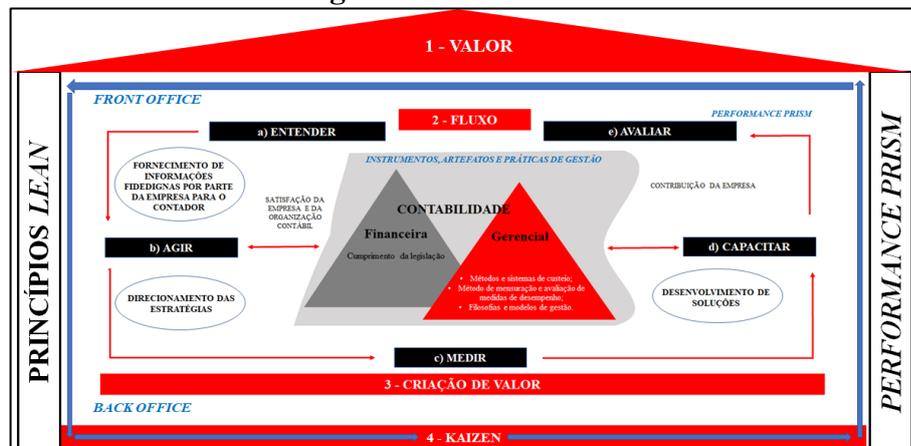
4.6 AVALIAÇÃO DO *FRAMEWORK 1* POR UMA ORGANIZAÇÃO CONTÁBIL

Para o gestor da organização contábil, foram apontadas contribuições, as quais foram contempladas na confecção do *Framework 2*: que as reuniões periódicas de avaliação variem de acordo com o perfil de cada cliente, onde os pequenos podem até ser trimestrais; que os relatórios gerenciais sejam disponibilizados no mínimo quinze dias subsequentes ao fechamento do mês; e se referiu ao problema do interesse e da consciência do serviço de contabilidade gerencial por parte dos clientes. Todas essas observações se encontram no Apêndice I.

4.7 CONFECÇÃO DO *FRAMEWORK 2*

Após as observações dos especialistas e do gestor de uma organização contábil, o *Framework* ficou estabelecido, como esboçado na Figura 18.

Figura 18 - Framework 2

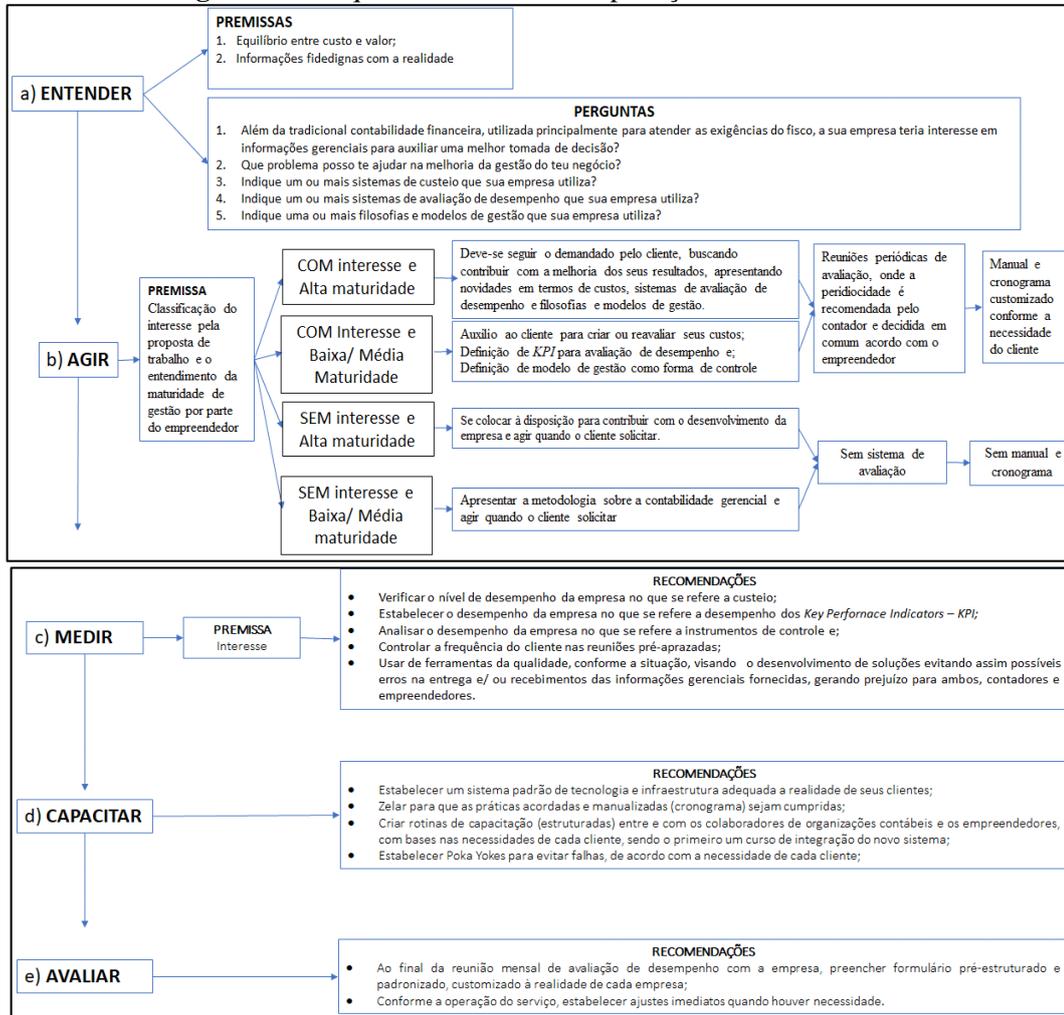


Fonte: elaborada pelo autor a partir de dados da pesquisa (2020).

O novo *Framework* teve sua base e um de seus pilares modificados, focando assim no

problema de pesquisa. O novo fluxo no *Front Office* continuou seguindo a lógica do PP e do *Lean*, com as modificações propostas, as quais estão desenhadas na Figura 19.

Figura 19 - Esquema resumo sobre aplicação do *Framework 2*



Fonte: elaborada pelo autor a partir de dados da pesquisa (2020).

O novo fluxo estabelecido no *Front Office* seguiu a lógica sugerida pelos especialistas e pela organização contábil, focando no interesse de quem vai utilizá-lo e deixando-o sempre que possível mais flexível ao perfil de cada cliente. Nas próximas subseções são apresentadas cada etapa da aplicação do *Framework 2*.

4.7.1 Aplicação: etapa Entender

A etapa Entender, na Integração entre os Princípios *Lean* e o PP, tem como meta descobrir o VALOR para o cliente. Para os Princípios *Lean*, se refere à percepção do cliente

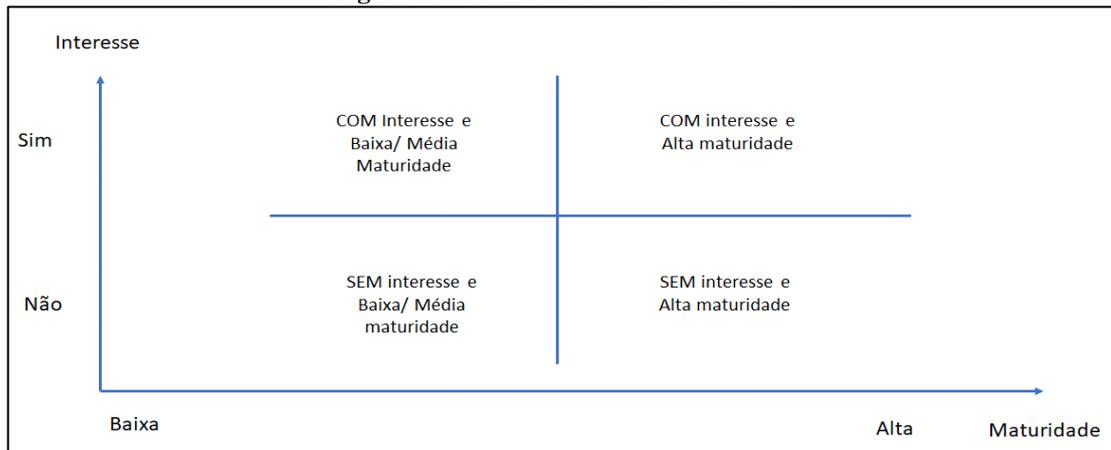
quanto ao atendimento de sua demanda, e para o PP é atender aos *Stakeholders*, ou seja, entender para agregar valor a eles. Para isso, recomenda-se avaliar o interesse e a maturidade dos gestores das empresas.

A etapa “ENTENDER” é composta por sete perguntas, cinco referentes a gestão do negócio (perguntas 2, 3, 4, 5 e 7) e duas referentes as premissas (perguntas 1 e 6) para continuidade da implantação do Framework 2. As perguntas são diretas e propositalmente intercaladas para melhor aferir o interesse da empresa em implementar o projeto. A primeira pergunta avalia o interesse da empresa na contabilidade gerencial como forma de auxiliar na tomada de decisão e a sexta, sobre a possibilidade de se pagar mais por isso, levando-se em conta a contrapartida financeira por parte da empresa. Se não existe interesse nas duas perguntas juntas, para fins deste estudo, podemos classificar que inexistente interesse e da mesma forma o inverso.

Para avaliar a MATURIDADE dos gestores, deve-se observar as perguntas 2, 3, 4, 5 e 7, que são relacionadas à gestão do negócio. Se o gestor sabe (pergunta 2) o que ele pode melhorar na gestão do seu negócio e se consegue apresentar um sistema de custeio (perguntas 3, 4 e 5), indicadores de desempenho, filosofia e modelos de gestão convincentes e alinhados aos objetivos e metas da empresa e uma preocupação na seriedade das informações para a contabilidade. Para este estudo, deduz-se que há alta maturidade nos negócios.

Da mesma forma, se não tem muita ideia do que precisa melhorar, significa que tem um sistema de custos frágil, não apresenta indicadores de desempenho na gestão e muito menos uma filosofia ou modelo de gestão e também não quer entregar todas as informações por preocupação com órgãos de arrecadação do governo. Esta empresa deve ser classificada, para fins desta pesquisa, como baixa ou média maturidade de gestão.

No final desta etapa, atribui-se um *score* para avaliar o interesse do empreendedor com o objetivo proposto, podendo ser classificado como sim ou não; e outro que avalia o grau de maturidade relacionada à gestão do seu negócio, permitindo uma classificação que será inserida em uma matriz (interesse x maturidade), a qual determina a sequência das próximas etapas deste estudo. Para facilitar a classificação da maturidade, cada pergunta deve ser marcada um ‘X’ ao lado, se possui ‘Baixa/Média’ ou ‘Alta’ maturidade – sendo de um ‘X’ marcado em ‘Baixa/Média’ maturidade, significa média maturidade; e dois ‘X’, baixa maturidade, conforme demonstrado na Figura 20.

Figura 20 - Matriz Interesse x Maturidade

Fonte: elaborada pelo autor a partir de dados da pesquisa (2020).

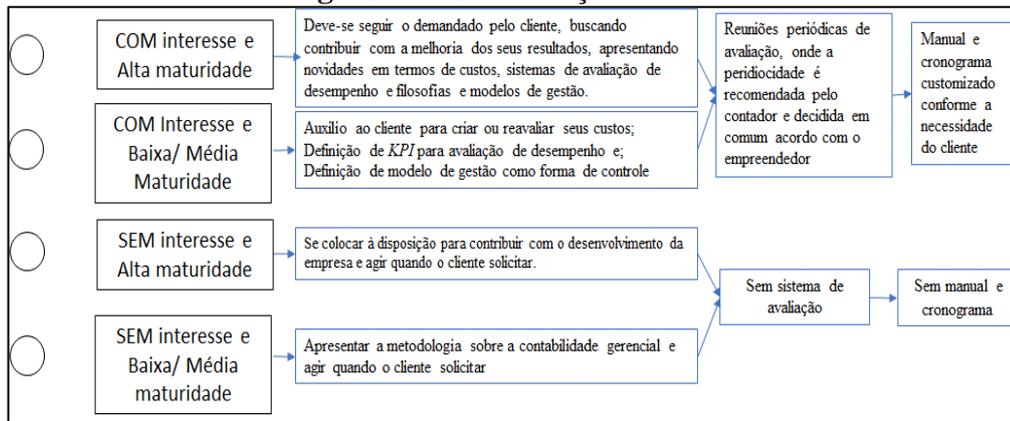
O resultado estabelecido na matriz Interesse x Maturidade define o próximo passo da aplicação na etapa Agir.

4.7.2 Aplicação: etapa Agir

A etapa Agir, na Integração entre os Princípios *Lean* e o PP, tem como finalidade determinar a CADEIA de VALOR, que, para os Princípios *Lean* está relacionada ao fornecimento do que o cliente quer, onde e quando, e para o PP, o ajuste e definição de processos e capacidades necessárias para atendê-lo. Tem conexão também com o Princípio *Lean* de PRODUÇÃO PUXADA, no qual a execução do serviço é ordenada pelo cliente e, segundo o PP, o atendimento das necessidades dos *stakeholders*

Esta etapa é definida pela Matriz Interesse x Maturidade, que, conforme a classificação, determina o fluxo a ser seguido. Sendo o interesse o que primeiro define o futuro fluxo, e, depois a maturidade do gestor e da empresa é que determinará os próximos passos, conforme esboçado na Figura 21.

Figura 21 - Classificação x Fluxos



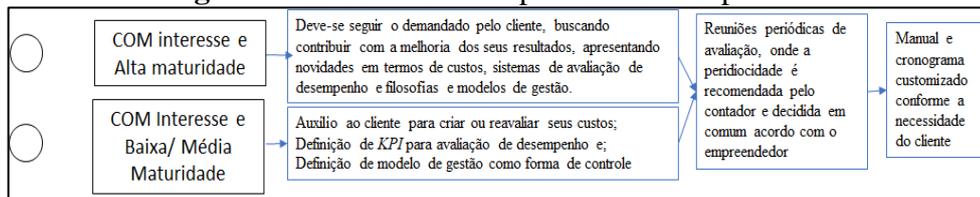
Fonte: elaborada pelo autor a partir de dados da pesquisa (2020).

Após a aplicação da etapa Agir, seguindo o fluxo determinado, deve-se seguir para a etapa Medir.

4.7.3 Aplicação: etapa Medir

Esta etapa, na Integração entre os Princípios Lean e o PP, tem como proposta determinar MEDIDAS DE DESEMPENHO alinhadas à estratégia da organização, à expectativa e às necessidades dos clientes. Esta etapa só terá sequência se existir interesse por parte do gestor no projeto, e nela o grau de maturidade define quais dos dois fluxos devem ser seguidos, conforme representado na Figura 22.

Figura 22 - Os dois fluxos possíveis da etapa medir



Fonte: elaborada pelo autor a partir de dados da pesquisa (2020).

O primeiro fluxo, COM Interesse e Alta Maturidade, significa que a organização contábil deve ajustar seu trabalho de acordo com o que já é praticado pela empresa, procurando colaborar, sempre que possível, com as novidades em se tratando de custos, sistemas de avaliação e filosofias e modelos de gestão, ficando assim as recomendações de aplicação.

- a) apresentar sugestões de novas tecnologias ou *benchmarkings* sobre custeios;
- b) sugerir e acompanhar o desempenho dos KPI com o emprego das ferramentas e

metodologias utilizadas na empresa;

- c) acompanhar o desempenho da empresa com instrumentos de controle; e
- d) empregar ferramentas da qualidade, conforme a situação, visando ao desenvolvimento de soluções, evitando possíveis erros na entrega e/ou no recebimento das informações gerenciais, que possam gerar prejuízo para contadores e empreendedores.

No segundo fluxo, COM Interesse e Baixa ou Média Maturidade, a organização contábil deve auxiliar o cliente a criar e/ou reavaliar seus custos, definir KPIs específicos para seu negócio e um modelo de gestão como forma de controle, ficando assim as recomendações de aplicação:

- a) verificar o nível de desempenho da empresa no que se refere a custeio e sugerir modificações quando necessário;
- b) auxiliar na criação ou manutenção de KPI;
- c) analisar o desempenho da empresa com o uso dos instrumentos de controle; e
- d) usar ferramentas da qualidade, conforme a situação, visando o desenvolvimento de soluções para não ter erros na entrega e/ou no recebimento dos dados gerenciais, acarretando prejuízo para contadores e empreendedores.

Para ambos os casos, recomenda-se:

- a) combinar um calendário de reuniões de avaliação, com pauta recomendada sobre avaliação dos KPIs, da empresa, dos instrumentos de controle pré-estabelecidos e assuntos gerais a serem propostos por ambos os lados;
- b) reuniões objetivas de, no máximo, uma hora;
- c) relatórios com o que vai ser discutido na reunião devem ser enviados com antecedência mínima de 48 horas, para que a empresa possa ter ciência dos números antes e já preparar planos de ação de melhoria;

Como sugestão para o **manual de gestão** a ser estabelecido nesta etapa, recomenda-se:

- a) que seja em formato eletrônico editável e que possibilite a inserção das atas de reuniões, assim como fazer ajustes imediatos conforme a prestação de serviço;
- b) deve constar dados da empresa e introdução explicando o objetivo do material;
- c) apresentar as principais formas de custeio e o que a empresa utiliza;

- d) expor, brevemente e descrever, detalhadamente, os KPIs escolhidos para a empresa;
- e) detalhar os instrumentos de controle utilizados pela empresa;
- f) exibir as ferramentas da qualidade e quais as selecionadas para uso da empresa e os motivos desta escolha;
- g) cronograma de datas das reuniões conforme acordado entre contador e empresas;
- h) disponibilizar as pautas padrão das reuniões; e
- i) fornecer formulário de Relatório de Ajustes Imediatos (RAI).

A aplicação da etapa Medir, na Integração entre os Princípios *Lean* e o PP, determinou as MEDIDAS DE DESEMPENHO, agora é preciso melhorar a execução.

4.7.4 Aplicação: etapa Capacitar

A etapa Capacitar, na integração entre os Princípios *Lean* e o PP, busca uma melhor EXECUÇÃO. Isso, para os Princípios *Lean*, está relacionado à construção de processos os mais simples e visíveis possível e pessoas engajadas e capacitadas na solução de problemas e padronização. E, para o PP, diz respeito às pessoas certas, práticas corretas, tecnologia e infraestrutura adequada. Nesta etapa, as recomendações para implantação são gerais para todas as empresas, buscando estabelecer:

- a) sistema padrão de tecnologia e infraestrutura adequada à realidade do cliente;
- b) apresentar rotinas de capacitação; e
- c) os *Poka-Yokes* necessários.

Nesta etapa é fundamental zelar para que as práticas acordadas e manualizadas (cronograma) sejam cumpridas, o que vai permitir ir para a última etapa da aplicação: Avaliar.

4.7.5 Aplicação: etapa Avaliar

A etapa Avaliar, na integração entre os Princípios *Lean* e o PP, dispõe-se a EVOLUIR, o que para os Princípios *Lean* concerne implantar uma visão de melhoria contínua – *Kaizen* e, para o PP, acompanhar a evolução dos sistemas com os aspectos externos, com consulta permanente às expectativas dos principais *Stakeholders*. Nesta etapa, as recomendações de aplicação são gerais para todas as empresas, e estabelecem:

- a) apresentação do Formulário Geral de Avaliação (FGA), pré-estruturado e customizado à realidade de cada empresa;
- b) disponibilização do formulário de RAI a ser utilizado por ambas as partes, quando houver necessidade; e
- c) exposição do de modelo de Relatório de Desempenho do escritório Contábil (RDC), com sugestões de melhorias a ser preenchido pelas empresas.

O modelo de avaliação, segue os preceitos do *Lean* e do PP, nos quais existe uma retroalimentação de dados, que permitem a criação de um sistema de melhoria contínua – Kaizen, estabelecido na base do *Framework 2*.

4.8 APLICAÇÃO DO *FRAMEWORK 2*

As respostas completas dos instrumentos de pesquisa na Etapa (2) Implementação constam nos Apêndices Simples Nacional (J), Lucro Presumido (K) e Lucro Real (L). Nesta seção são apresentados os resultados nas empresas, nos quais existe a possibilidade de que, na primeira aplicação do *Framework*, suas informações representem superficialidade, no entanto, há a tendência de que, conforme seja efetuada a rotina de aplicação, as informações tendam a evoluir e se aprofundar (*Kaizen*).

4.8.1 Aplicação em uma empresa do simples nacional

Na etapa ENTENDER, o gestor demonstrou interesse pelas práticas da contabilidade gerencial, assegurando que “*considera fundamental a presença de um bom contador para nos assessorar. Eu converso bastante tempo sobre isso. É uma necessidade de mercado. É importante o contador enxergar a tua empresa e ajudar a dar o caminho*”. Contudo, ele entende que a maioria dos empreendedores não valoriza este serviço, asseverando: “*Eles querem o projeto, mas não querem pagar*”. Em relação ao aumento do custo do serviço contábil, ele concorda desde que não seja um valor abusivo e que de fato tenha um bom custo benefício.

A empresa apresentou média maturidade na sua gestão, principalmente porque seu processo de custos tem base em um sistema de computador que está à mercê de lançamentos errados por parte do operador: “*...nossa preocupação é fazer os lançamentos corretos. No passado colocávamos qualquer um a fazer isso, hoje temos o maior cuidado com essa*

operação”. Todavia, apresenta indicadores de desempenho e filosofias e práticas de gestão definidas, que podem ser aperfeiçoados, por exemplo, seu sistema informatizado de gestão, relatórios gerenciais, formulários de controle e Planejamento Estratégico. Para a melhoria do gerenciamento de seu negócio, a organização contábil deveria estar mais presente na rotina da empresa, auxiliando com informações na tomada de decisão. Por esse motivo, ela foi diagnosticada com interesse e média maturidade, ou seja, na integração entre os Princípios *Lean* e o PP, pode-se concluir que, o que está sendo proposto tem VALOR para o cliente, o que permite avançar para a próxima etapa.

Na etapa AGIR, o fluxo determinado para a ação, seguindo o Valor estabelecido na etapa Entender da aplicação, foi auxílio ao cliente para criar ou reavaliar seus custos, definição ou reavaliação de KPI para análise de desempenho e definição ou reavaliação do modelo de gestão como forma de controle. A base da proposição foi a média maturidade na gestão, com prioridade na fragilidade do sistema de custeio ao se basear somente em um sistema de computador com possibilidade de ser mal alimentado pelo operador. Na Integração entre os Princípios *Lean* e o PP, a cadeia de valor diz respeito ao entendimento de todas as etapas envolvidas na prestação do serviço, combatendo perdas em cada uma delas. A Produção Puxada se refere a fornecer apenas o serviço que é preciso no momento necessário.

Na etapa MEDIR, que está fundamentada no fluxo e na prioridade estabelecida na etapa Agir, será realizado um estudo sobre o custo dos produtos, principalmente os que são comprados sem muito planejamento. Foi requerida uma auditoria no sistema da empresa para a entidade programadora. Os indicadores de desempenho utilizados serão preservados (Faturamento/Mês e Despesas/Mês), porém, será acrescentado um indicador de qualidade para aferir a satisfação dos clientes.

Os instrumentos de controle foram considerados satisfatórios, mas com o andamento do trabalho poderão surgir novas necessidades. Será feito um *check list* com um cronograma estabelecendo informações e prazos que devem ser entregues pela empresa e pela organização contábil para formar a pauta das reuniões. Será convocada uma reunião inicial que terá como pauta:

- a) método de avaliação do sistema de custeio da empresa;
- b) definição do indicador de qualidade;
- c) análise dos instrumentos de controle; e
- d) entrega do manual de gestão.

A periodicidade das reuniões será trimestral e sempre na última semana do último mês, porém, haverá uma reunião extra assim que for entregue a avaliação dos custos. Na etapa Medir, implantada nesta empresa, considerando a Integração entre os Princípios *Lean* e o PP, foram determinadas as MEDIDAS DE DESEMPENHO, todas alinhadas à estratégia da organização, e a expectativa e necessidades dos clientes, permitindo passar para a próxima etapa.

Na etapa CAPACITAR, que tem a meta de aprimorar a execução e, conseqüentemente, os resultados obtidos e aferidos na etapa de Medição. Serão aplicados alguns procedimentos, entre eles, uma auditoria no sistema de computador, que integra bancos, fornecedores e a contabilidade, para testar a efetividade. As rotinas de capacitação serão: reunião inicial entre as equipes de gestão e contabilidade, para estabelecer uma sinergia de trabalho; palestras trimestrais abertas a todos os clientes da contabilidade sobre novidades/ inovações em gestão; e Rotinas customizadas de capacitação para melhorar situações diagnosticadas ou melhorias no trabalho. Foi sugerido a criação de um *Poka-Yoke* no sistema da empresa, quando acontecesse o lançamento dos produtos. Conforme o surgimento de necessidades, outros *Poka-Yokes* poderão ser sugeridos.

Nesta etapa, considerando a integração entre os Princípios *Lean* e o PP, foram criadas melhorias em processos por meio da integração de sistemas, rotinas de capacitação e trabalho, melhor gestão de pessoas, padronização de procedimentos, objetivando melhorar a EXECUÇÃO e o controle do negócio, todas alinhadas com as etapas anteriores à aplicação, permitindo ir para a última etapa.

Na última etapa AVALIAR, objetiva melhoria contínua das etapas anteriores, o Formulário Geral de Avaliação (FGA) proposto, deverá constar, além dos dados padrões da empresa e seus gestores:

- a) a revisão do sistema de custeio e os ganhos que trouxeram para a empresa em comparação com períodos anteriores;
- b) o resultado de cada trimestre aferido pelos KPI;
- c) a análise dos relatórios gerenciais debatidos na reunião trimestral;
- d) o desempenho aferido da empresa, bem como as medidas a serem implementadas;
- e) ajustes de trabalho que foram realizados no período; e
- f) capacitações realizadas com seus objetivos e resultados.

O RAI será entregue e explicado na primeira reunião de trabalho e ficará disponível eletronicamente, podendo ser enviado por e-mail para a contabilidade ou para a empresa, tendo

papel primordial no *Back Office* do *Framework*. O RDC será realizado a cada reunião trimestral com a empresa, nele será atribuída uma nota de 0 a 10 para a atuação da organização contábil, com justificativas e sugestões de melhorias. Na etapa Avaliar, considerando a integração entre os Princípios *Lean* e o PP, a evolução, ou *Kaizen*, está para a aplicação da rotina, objetivando um crescente desenvolvimento da organização e integrando todas as etapas da aplicação.

Diante da aplicação do *Framework 2* em uma empresa do Simples Nacional, pode-se concluir que:

- a) o interesse por parte do empreendedor/gestor da empresa é fundamental para o sucesso do projeto; e
- b) o contador deve ter, ou se cercar de profissionais capazes de melhorar o resultado de seus clientes.

A aplicação do *Framework 2* na empresa do Simples Nacional, tende a se aprofundar conforme a execução de sua rotina, na qual alguns aspectos de superficialidade da primeira aplicação podem começar a ter novos significados. O valor para o cliente, que é melhorar sua gestão, de acordo com a assertividade da aplicação, tem a tendência de aumentar e ganhar novos significados, e, com isso, as demais etapas, embasadas em históricos, tendem a melhorar seus resultados.

4.8.2 Aplicação em uma empresa de lucro presumido

Na etapa ENTENDER, o gestor demonstrou interesse pelas práticas da contabilidade gerencial, que tinha como intuito reduzir a carga tributária: “*Sim, para diminuir a carga tributária principalmente*”, mas deu negativa com relação ao aumento dos custos da contabilidade pelo serviço: “*Não temos interesse em aumentar custos. Aceitamos o estudo de pagar menos impostos e podemos até negociar com a contabilidade se for o caso*”. O mercado de distribuição de produtos na linha de embalagens e produtos para limpeza (serviço), é altamente competitivo “*nós nos baseamos na concorrência e muitas vezes temos que baixar os preços para pagar algumas contas*” e utiliza preço baixo como estratégia, onde a economia dos custos faz parte da sobrevivência da empresa.

Apresentou baixa maturidade na gestão, não definindo um sistema profissional em custos, mesmo tendo como estratégia de negócio a redução deles, baseando-se na concorrência para precificar: “*nós nos baseamos na concorrência e muitas vezes temos que baixar os preços*”

para pagar algumas contas”. Também não possui indicadores de desempenho e filosofias e práticas de gestão definidas, tem fundamentação em relatórios gerenciais, tais como de faturamento com dados oficiais e extraoficiais da empresa.

O gestor assevera que a contabilidade não reflete a realidade da empresa dele: *“trabalhamos com alguns controles financeiros, mas o que é entregue na contabilidade não reflete nossa realidade”*, e a todo o momento se reportou à redução da carga tributária para a melhoria da gestão do seu negócio: *“Pagar menos imposto possível sem incomodar os homens (fiscalização)”*. Dessa forma, a empresa foi diagnosticada sem interesse e com baixa/média maturidade, ou seja, na integração entre os Princípios *Lean* e o PP, pode-se concluir que, o que está sendo proposto NÃO tem VALOR para o cliente, permitindo avançar para a próxima etapa.

Na etapa AGIR, o fluxo determinado para a ação, seguindo o Valor estabelecido na etapa anterior (Entender), foi apresentar a metodologia da contabilidade gerencial e agir quando o cliente solicitar, ou seja, avançar para a próxima etapa, MEDIR, somente quando ele demonstrar interesse. No caso desta aplicação, tendo em vista que o cliente se interessa pelo serviço, mas não aceita pagar mais, não é possível viabilizar o projeto. Talvez uma proposta de pagamento de honorários variável, conforme os ganhos da empresa, possa ser uma alternativa. Na Integração entre os Princípios *Lean* e o PP, a CADEIA de VALOR para este cliente é fornecer exatamente o que ele quer, em outras palavras, é não avançar com a aplicação do *Framework*. Porém, é necessário mostrar exemplos vencedores com outros clientes ou implantar o conceito de honorários variáveis para uma motivação futura.

Diante disso, como resultados dessa etapa de aplicação em uma empresa de Lucro Presumido, conclui-se que:

- a) ter a possibilidade de negociar os honorários pelo êxito do serviço, não aumentando os custos do cliente, inclusive isso pode ser um fator de aumento nos honorários do escritório contábil;
- b) mesmo diante de um projeto que necessita elevar seu nível de gestão e melhorar a competitividade, o gestor acredita mais na cultura da sonegação como forma de desenvolvimento do negócio;
- c) a não informação de todos os números da empresa à organização contábil, leva à informalidade da gestão, sendo um obstáculo no auxílio por parte das organizações contábeis no desenvolvimento de seus clientes; e
- d) deve-se convidar a empresa para participar das capacitações mensais oferecidas pela organização contábil, como forma de motivação para iniciar o projeto e melhorar sua

gestão.

Na aplicação do *Framework 2*, na empresa do Lucro Presumido, o valor para o cliente era diminuir sua carga tributária e não havia interesse em pagar a mais por um trabalho de melhoria de competitividade. Diante disso, a sequência de aplicação do fluxo foi interrompida até haver motivação (valor).

4.8.3 Aplicação em uma empresa de lucro real

Na etapa ENTENDER, o gestor demonstrou profundo interesse pelas práticas da contabilidade gerencial, afirmando que “*a contabilidade gerencial já faz parte da cultura da empresa*” e que quando contratam assessorias contábeis ou de todo o gênero, essas normas já compõem o contrato, inclusive com os respectivos custos do serviço. A empresa apresentou alta maturidade na sua gestão, com sistemas de custeio, indicadores de desempenho e filosofias e práticas de gestão definidas. O problema para a melhoria de sua gestão seriam informações atuais da contabilidade aplicada a lavanderias: “*Subsidiando a empresa com informações de ponta que possam auxiliar na competitividade do nosso negócio*”. Dessa forma, a empresa foi diagnosticada com interesse e alta maturidade, ou seja, na integração entre os Princípios *Lean* e o PP, conclui-se que o que está sendo proposto tem VALOR para o cliente, o que permite avançar para a próxima etapa.

Na etapa AGIR, seguindo o Valor estabelecido na etapa anterior (Entender), o fluxo determinado para a ação foi seguir o demandado pelo cliente, buscando contribuir com a melhoria dos seus resultados, apresentando novidades em termos de custos, sistemas de avaliação de desempenho e filosofias e modelos de gestão. Na Integração entre os Princípios *Lean* e o PP, foi estabelecida a CADEIA de VALOR para este cliente, e a PRODUÇÃO PUXADA, permitindo prosseguir para a próxima etapa.

Na etapa MEDIR, baseado no fluxo e na prioridade estabelecida na etapa anterior (Agir), ficou decidido que a apresentação de sugestões de novas tecnologias ou *benchmarkings* sobre custeios, seriam expostas de acordo com o andamento do trabalho. Do mesmo jeito, iriam ser apresentadas tecnologias e melhorias no sistema de custeio para lavanderias. Foram relatados os principais KPI da empresa, porém não houve maiores aprofundamentos, pois, segundo a diretoria da organização esses dados só poderiam ser mais bem detalhados com um contrato de

confidencialidade na atividade profissional.

Os principais acompanhamentos de desempenho da entidade são: faturamento dia, controle de despesas mês e qualidade, mas, conforme o andamento do trabalho, outros relatórios poderiam ser acrescentados. Foi sugerido o uso de ferramentas de qualidade para garantir que não ocorressem falhas tanto pela empresa quanto pela organização contábil, recomendou-se o emprego do *check list* com informações e prazos. Ficou acordado com a equipe que a melhor data para se realizar as reuniões de medição e acompanhamento seria às segundas-feiras da última semana do mês, devido a uma diminuição do fluxo de trabalho da empresa. A pauta sugerida e aprovada pelos gestores é:

- a) discussão dos resultados dos KPI e dos planos de ação;
- b) análise de relatório gerencial conforme a necessidade da empresa; e
- c) assuntos gerais (novas tecnologias, dificuldades enfrentadas no mês, ajustes de serviço).

A etapa Medir implantada nesta empresa, considerando a Integração entre os Princípios *Lean* e o PP, teve como finalidade determinar as MEDIDAS DE DESEMPENHO, todas alinhadas à estratégia da organização, às expectativas e necessidades dos clientes, podendo assim prosseguir para a próxima etapa.

Na etapa CAPACITAR, que tem por meta aprimorar a execução e os resultados obtidos e aferidos na etapa anterior (Medição), foi apresentado o sistema de gestão da empresa que contempla processos de apuração de custo padrão, retorno sob o investimento (ROI), análise de relatórios gerenciais, análise custo-volume-lucro, *Balanced Scorecard* adaptado do modelo tradicional, *Lean* e outras ferramentas de gestão, com as quais a organização contábil terá que se adequar. As rotinas de capacitação que melhor atendem a empresa são: reunião inicial entre as equipes de gestão e contabilidade buscando estabelecer uma sinergia de trabalho; palestras trimestrais abertas a todos os clientes da contabilidade sobre novidades/ inovações em gestão; rotinas específicas para melhorar situações diagnosticadas ou melhorias no trabalho, demonstrando que esta etapa também deve se moldar conforme a necessidade de cada cliente. Por fim, os *Poka-Yokes* sugeridos na metodologia serão implantados, conforme forem surgindo as necessidades. Nesta etapa, considerando a integração entre os Princípios *Lean* e o PP, o objetivo foi a integração da organização contábil na rotina de EXECUÇÃO e o controle do negócio de seu cliente, permitindo avançar para a etapa final.

Na última etapa AVALIAR, objetiva uma melhoria contínua das etapas anteriores, no

FGA deverá constar:

- a) o resultado de cada mês aferido pelos KPI da empresa;
- b) a análise dos relatórios gerenciais debatidos na reunião mensal;
- c) o desempenho aferido da empresa, bem como as medidas a serem implementadas;
- d) ajustes de trabalho que foram realizados no período; e
- e) capacitações realizadas com seus objetivos e resultados.

O RAI, ficará à disposição da empresa, sendo peça fundamental para o *Back Office* e o RDC, com sugestões de melhorias e deve ser preenchido pelos gestores da empresa. A cada reunião mensal será atribuída uma nota de 0 a 10 para a atuação da organização contábil, com justificativas e sugestões de melhorias. Na etapa Avaliar, considerando a integração entre os Princípios *Lean* e o PP, a evolução, ou Kaizen, está na aplicação da rotina, objetivando um crescente desenvolvimento da organização e integrando todas as etapas da aplicação.

Durante a aplicação, foi sugerido que a organização contábil realizasse um diagnóstico da empresa e que este fosse apresentado na primeira reunião de trabalho para os gestores, propiciando medidas de desenvolvimento desde o início. Diante disso, tem-se como resultados desta etapa de aplicação, em uma empresa de Lucro Real, que uma organização contábil deve:

- a) buscar ter conhecimento do ramo de atuação do seu cliente;
- b) ter capacidade de se adequar a cultura e metodologias de trabalho do seu cliente;
- c) colocar nos seus contratos de trabalho, cláusulas de confidencialidade;
- d) entender que o trabalho não é estático, é dinâmico, e a contabilidade deve se ajustar às necessidades da empresa;
- e) realizar reuniões de entrega de informações, no que se refere a periodicidade, datas e pautas, que devem ser combinadas com a empresa, não existindo nada uniforme aplicável a todos os negócios. Com esse acordo, deve-se customizar o manual de gestão e entregá-lo na primeira reunião de trabalho;
- f) promover a possibilidade de a organização contábil poder buscar capacitação no mercado ou até mesmo contratar profissionais com outras capacidades e entendimentos para se adequar à realidade de um cliente específico;
- g) criar rotinas gerais de capacitação, aplicadas a todos os clientes, tais como palestras sobre temas inovadores e competitividade, e a habilidade de criar rotinas de capacitação específicas, com base na vontade de cada cliente; e
- h) sugerir *Poka-Yokes* de acordo com os desejos do cliente.

A aplicação do *Framework 2* na empresa de Lucro Real tende a se aprofundar conforme a execução da rotina, na qual alguns aspectos de superficialidade da primeira aplicação podem começar a ter novos significados. O valor para o cliente, que é ganhar competitividade, dependendo da assertividade da aplicação, pode ganhar outros entendimentos e, com isso, as demais etapas, alicerçadas em históricos, tendem a melhorar seus resultados. A aplicação do *Framework 2* nas três diferentes empresas, permite uma série de discussões.

5 DISCUSSÃO

Nesta seção, discorre-se sobre a integração entre os Princípios *Lean* e o PP, na fase de implementação, destacando, inicialmente, uma comparação da aplicação do *Framework* nas três empresas de distintas formas de tributação; e, em um segundo momento, a relação da aplicação do *Framework 2* nessas empresas cotejadas com os Princípios *Lean* e o PP. São expostas discussões sobre a aplicação baseada no sistema de tributação, na solução de desafios levantados na etapa de Concepção nas organizações contábeis e nas empresas e, por fim, se contempla outras abordagens da implementação alinhadas com o *Lean Service*.

5.1 COMPARAÇÃO DA APLICAÇÃO DO *FRAMEWORK 2* NAS TRÊS EMPRESAS

Na fase de aplicação do *Framework 2*, nas empresas do Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, as diferenças internas e externas de cada uma determinaram uma aplicabilidade diferente, atestando a flexibilidade do *Framework*, conforme apresentado no Quadro 19.

Quadro 19 - Comparação da aplicação do *Framework 2* nas três diferentes empresas

		SIMPLES NACIONAL		LUCRO PRESUMIDO		LUCRO REAL	
1	ETAPA ENTENDER	SCORE INTERESSE	SIM	SCORE INTERESSE	NÃO	SCORE INTERESSE	SIM
		SCORE MATURIDADE	MÉDIA	SCORE MATURIDADE	BAIXA	SCORE MATURIDADE	ALTA
2	ETAPA AGIR	COM INTERESSE E BAIXA/ MÉDIA MATURIDADE	SEGUIR PARA PRÓXIMA ETAPA? SIM	SEM INTERESSE E BAIXA/ MÉDIA MATURIDADE	SEGUIR PARA PRÓXIMA ETAPA? NÃO	COM INTERESSE E ALTA MATURIDADE	SEGUIR PARA PRÓXIMA ETAPA? SIM
3	ETAPA MEDIR	<p>Será realizado um estudo sobre o custo dos produtos. Foi pedido também uma auditoria no sistema da empresa; Os indicadores de desempenho utilizados pela empresa serão preservados , porém será acrescentado um indicador de qualidade; Os instrumentos de controle foram considerados satisfatórios, poderão surgir novas necessidades; Será utilizado um check list com cronograma estabelecendo informações e prazos que devem ser entregues para formar a pauta das reuniões.</p>		<p>Apresentar a metodologia sobre a contabilidade gerencial e agir quando o cliente solicitar</p>		<p>Serão apresentadas tecnologias de melhoria de sistemas de custeio para lavanderias; serão utilizados os KPIs da própria empresa, será assinado um termo de confidencialidade; os relatórios de gestão a serem acompanhados serão: faturamento dia, despesas mês e qualidade. Posteriormente serão acrescentados outros; será utilizado um check list com cronograma estabelecendo informações e prazos que devem ser entregues para formar a pauta das reuniões.</p>	

4	ETAPA CAPACITAR	Será feita uma auditoria no programa para testar a efetividade dos sistemas de gestão; as rotinas de capacitação serão: Reunião inicial entre as equipes de gestão e contabilidade buscando estabelecer uma sinergia de trabalho. Palestras trimestrais abertas a todos os clientes da contabilidade sobre novidades/ inovações em gestão. Rotinas específicas para melhorar situações diagnosticadas ou melhorias no trabalho; foi sugerido um Poka-Yoke no lançamento dos produtos no sistema da empresa. Conforme o andamento do trabalho, serão sugeridos outros.	Convidar a empresa para participar das capacitações mensais oferecidas pela organização contábil, como forma de motivação para iniciar o projeto e melhorar sua gestão.	A empresa trabalha com sistema gerencial próprio ao qual a contabilidade irá se adaptar; as rotinas de capacitação serão: Reunião inicial entre as equipes de gestão e contabilidade buscando estabelecer uma sinergia de trabalho. Palestras trimestrais abertas a todos os clientes da contabilidade sobre novidades/ inovações em gestão. Rotinas específicas para melhorar situações diagnosticadas ou melhorias no trabalho; Os Poka-Yoke serão implantados conforme as necessidades do andamento do trabalho.
5	ETAPA AVALIAR	O FGA deverá constar, além dos dados padrões da empresa e seus gestores: 1) A revisão dos sistemas de custeio e os ganhos que trouxe para a empresa em comparação com períodos anteriores. 2) O resultado de cada trimestre aferido pelos KPI; 2) A análise dos relatórios gerenciais debatidos na reunião trimestral; 3) O desempenho aferido da empresa, bem como as medidas a serem implementadas; 4) Ajustes de trabalho que foram realizados no período; 5) Capacitações realizadas com seus objetivos e resultados. O RAI será entregue e explicado na primeira reunião de trabalho e ficará disponível eletronicamente, onde poderá ser enviado por e-mail para a contabilidade ou para a empresa; O RDC será realizado a cada reunião trimestral com a empresa, onde será atribuída uma nota de 0 a 10 para a atuação da organização contábil, com justificativas e sugestões de melhorias.	Não há sistema de avaliação	O FGA deverá constar, além dos dados padrões da empresa e seus gestores: 1) O resultado de cada Mês aferido pelos KPI; 2) A análise dos relatórios gerenciais debatidos na reunião mensal; 3) O desempenho aferido da empresa, bem como as medidas a serem implementadas; 4) Ajustes de trabalho que foram realizados no período; 5) Capacitações realizadas com seus objetivos e resultados; O RAI será entregue e explicado na primeira reunião de trabalho e ficará disponível eletronicamente, onde poderá ser enviado por e-mail para a contabilidade ou para a empresa; O RDC será realizado a cada reunião mensal com a empresa, onde será atribuída uma nota de 0 a 10 para a atuação da organização contábil, com justificativas e sugestões de melhorias.

Fonte: elaborada pelo autor a partir de dados da pesquisa (2020).

Na primeira etapa, Entender, as empresas do Simples Nacional e a de Lucro Real apresentaram interesse na aplicação do *Framework* como forma de melhorar sua gestão. A empresa de Lucro Presumido não demonstrou interesse. Com relação à maturidade de gestão, as três empresas foram avaliadas de forma distinta, o que já exige diferenças na aplicação do *Framework* para as próximas etapas.

Na segunda etapa, Agir, as empresas do Simples Nacional e de Lucro Real foram habilitadas a passar para a próxima etapa, a empresa de Lucro Presumido não, devido à falta de interesse.

Na terceira etapa, Medir, a maturidade define as recomendações de aplicabilidade, pode-se observar que, para a empresa do Simples Nacional, a qual apresenta média maturidade, o *Framework* apresenta uma interferência maior na gestão da empresa, com o propósito de auxiliar a definir ou aprimorar sua metodologia de custos, indicadores de desempenho e modelos de gestão. Na empresa de Lucro Real que tem alta maturidade, o *Framework* se adapta a sua realidade para colaborar na melhoria dos seus resultados. Na empresa de Lucro Presumido, tendo em vista o não interesse diagnosticado, é asseverada a metodologia de trabalho como forma de motivação na aplicação do *Framework* e não haverá medição até haver o interesse.

Na quarta etapa, Capacitar, na empresa do Simples Nacional, a aplicação exige uma intervenção maior na gestão da empresa e, na empresa do Lucro Real, é evidenciada uma adaptação ao que já acontece na empresa. Na empresa de Lucro Presumido, apesar de não ter aplicação, é feito o convite para participar das capacitações gerais oferecidas pela organização contábil, também como um modo de motivar o interesse dela a utilizar o *Framework* para melhorar sua competitividade.

Na quinta e última etapa, o FGA e o RDC se apresentam de maneiras distintas para as empresas do Simples Nacional e do Lucro Real, devido às diferenças de aplicabilidade das etapas anteriores. Observa-se que até o período de realização das reuniões de RDC varia, de acordo com a necessidade de cada organização. Para a organização do Simples Nacional é a cada três meses e, para a de Lucro Real, ocorre mensalmente. Na entidade de Lucro Presumido não há sistema de avaliação. O RAI é habilitado para o uso das duas empresas e será utilizado conforme suas necessidades.

Nesta fase de aplicação do *Framework 2*, nas empresas do Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, ficou evidente que, ao segui-lo, a implantação foi bastante diferente

em cada empresa, sofrendo uma série de modificações. E é ainda um processo crescente, pois começa de uma maneira superficial e, com o tempo, adquire profundidade e autoaperfeiçoamento.

5.2 COMPARAÇÃO DA APLICAÇÃO DO *FRAMEWORK 2* NAS TRÊS EMPRESAS COM OS PRINCÍPIOS *LEAN* E O PP

Na fase de aplicação do *Framework 2* nas empresas do Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, está demonstrada no Quadro 20, a integração entre os Princípios *Lean* e o PP em cada etapa.

Quadro 20 - Comparativo da aplicação do *Framework 2* nas três diferentes empresas na integração dos Princípios *Lean* e PP

ETAPAS/ EMPRESAS		SIMPLES NACIONAL	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL
1	ETAPA ENTENDER	Propôs VALOR ao cliente	Não propôs VALOR ao cliente	Propôs VALOR ao cliente
2	ETAPA AGIR	A CADEIA de VALOR para este cliente, é fornecer exatamente o que ele quer ajustando e definindo processos e capacidades necessárias. A PRODUÇÃO PUXADA, no caso é melhorar a avaliação dos custos, KPI e modelo de gestão.	A CADEIA de VALOR para este cliente, é fornecer exatamente o que ele quer, ou seja, não avançar com a aplicação do <i>Framework</i>	A CADEIA de VALOR para este cliente, é a organização contábil se ajustar e aprimorar processos definidos e capacidades necessárias. A PRODUÇÃO PUXADA, no caso é aperfeiçoar a gestão do cliente.
3	ETAPA MEDIR	As MEDIDAS DE DESEMPENHO foram alinhadas a estratégia da organização, expectativa e necessidades dos clientes.	Não houve MEDIDAS DE DESEMPENHO	As MEDIDAS DE DESEMPENHO foram alinhadas a estratégia da organização, expectativa e necessidades dos clientes.
4	ETAPA CAPACITAR	Foram criadas melhorias em processos através da integração de sistemas, rotinas de capacitação e trabalho, melhor gestão de pessoas, padronização de procedimentos, objetivando melhorar a EXECUÇÃO e o controle do negócio.	Não houve EXECUÇÃO	Houve a integração da organização contábil na rotina de EXECUÇÃO e o controle do negócio de seu cliente.
5	ETAPA AVALIAR	A EVOLUÇÃO, ou Kaizen, está aplicação da rotina, objetivando um crescente desenvolvimento da organização.	Não há AVALIAÇÃO	A EVOLUÇÃO, ou Kaizen, está aplicação da rotina, objetivando um crescente desenvolvimento da organização.

Fonte: elaborada pelo autor a partir de dados da pesquisa (2020).

Durante a aplicação, na etapa Entender, avaliou-se o sistema de melhoria de gestão, proposto pela implantação do *Framework*, teria valor para o cliente. Observou-se que a empresa de Lucro Presumido não entendeu como um valor e não foi possível prosseguir. As do Simples Nacional e do Lucro Real, sim. Na segunda etapa, definiu-se qual a Cadeia de Valor e a forma de Produção Puxada para cada empresa, variando conforme suas peculiaridades. Na terceira etapa, as medições também foram adequadas à realidade de cada empresa. Da mesma forma, na quarta etapa, o foco ficou na execução, buscando melhoria de processos e controle.

Por fim, na quinta etapa, o Kaizen está no aprimoramento da rotina e no aprofundamento da aplicação. A integração dos Princípios *Lean* e PP, por meio do *Framework*, demonstrado no Quadro 20, mostra-se satisfatório no auxílio para que organizações contábeis possam colaborar com o desenvolvimento de seus clientes nas diferentes formas de tributação, mas, outras discussões ainda podem ser pertinentes.

5.3 DISCUSSÕES NA APLICAÇÃO DO *FRAMEWORK* 2 COM BASE NOS SISTEMAS DE TRIBUTAÇÃO

A delimitação proposta nesta dissertação, de aplicar uma vez o *Framework* em três empresas de diferentes formas de tributação, teve como objetivo testar a flexibilidade do modelo proposto, o qual se mostrou adaptável às diferentes realidades apresentadas. O interesse pelo uso do *Framework* não é determinado pelo tipo de tributação, somente pelo VALOR atribuído pelo gestor da empresa e nos quesitos interesse e maturidade, sendo também suas principais barreiras de implementação. No entanto, empresas do Lucro Real tendem a exigir maior capacidade e instrumentos de gestão por parte da empresa e, conseqüentemente, maior atenção e conhecimentos da organização contábil, o que faz com que a frequência de aplicação seja maior. Como exemplo, na aplicação do *Framework* na empresa do Simples Nacional, estabeleceu-se reuniões trimestrais e, na empresa de Lucro Real, reuniões mensais.

As dificuldades ou facilidades no uso do *Framework*, independem da forma de tributação, mas está relacionada à maturidade da gestão da empresa. A organização do Simples Nacional, na sua aplicação, por apresentar média maturidade, o *Framework* apresentou um fluxo de maior intervenção na gestão da empresa, revisando e dando sugestões sobre custos, indicadores de desempenho e modelos de gestão. Na entidade de Lucro Real, por apresentar alta maturidade na gestão, o fluxo apresentado foi mais colaborativo, com sugestões de melhorias. As duas companhias exigiram maior conhecimento e capacidade de pesquisa e inovação por parte da organização contábil.

A continuidade da aplicação do *Framework* nas empresas pesquisadas, nas diferentes formas de tributação, ainda é uma incógnita, conforme delimitação da pesquisa, porém, caso o *Framework* não apresente o resultado esperado, aprimorando seu sistema sociotécnico, existe uma possibilidade de perda de VALOR pelo cliente, o qual inviabilizaria as próximas etapas do *Front Office*, conforme exemplificado na primeira aplicação na empresa de Lucro Presumido.

Por fim, a remuneração da organização contábil quanto à aplicação do *Framework* na empresa, referida na pergunta 7 da etapa (a) Entender: “*No caso de um serviço diferenciado de contabilidade gerencial, ao qual possa auxiliar o desenvolvimento da sua empresa, existe a possibilidade de aumentar o pagamento de honorários?*” poderá sofrer variações conforme o tipo de tributação. Empresas do Simples Nacional, por apresentarem menor faturamento (até R\$ 4.800.000,00/ano) tendem a pagar menos honorários tanto fixos quanto variáveis, do que empresas do Lucro Presumido e do Lucro Real.

5.4 DISCUSSÕES NA APLICAÇÃO DO *FRAMEWORK* 2 FRENTE A REALIDADE DA PESQUISA COM CONTADORES E EMPRESAS NA FASE DE CONCEPÇÃO

Na fase de concepção desta pesquisa, foram detectados possíveis desafios aos quais o *Framework* proposto pode auxiliar organizações contábeis a prestar um melhor serviço, de um jeito que elas possam cooperar com o desenvolvimento de seus clientes, como colocado no Quadro 21.

Quadro 21 - Possíveis desafios e prováveis soluções do *Framework 2*

DESAFIOS	SOLUÇÕES
Possível falta de maturidade na gestão da empresa	A aplicação do <i>Framework</i> pode elevar a maturidade dos gestores da empresa, conforme sua metodologia e sequência de aplicabilidade.
Métodos de sistema de custeio das empresas apresentando pouca evolução	A aplicação do <i>Framework</i> tem um foco na possibilidade de melhoria do sistema de custeio das empresas.
Métodos de avaliação e medidas apresentando pouca evolução	A aplicação do <i>Framework</i> tem um foco na possibilidade de melhoria da avaliação e medidas das empresas.
Filosofias e modelos de gestão apresentando pouca evolução	A aplicação do <i>Framework</i> tem um foco na possibilidade de melhoria nas filosofias e modelos de gestão das empresas.
A possibilidade de que as empresas não forneçam todas as informações a seus contadores, o que pode ser um obstáculo para a contabilidade gerencial	A aplicação do <i>Framework</i> tem como premissa a confiabilidade dos dados por parte das empresas, todavia não garante que isso se torne realidade.
A possibilidade de que nem todas as vendas das empresas sejam acompanhadas de documentos fiscais, o que gera informalidade na gestão da empresa e obstáculo para a contabilidade gerencial;	A aplicação do <i>Framework</i> tem como premissa uma gestão sem informalidades, todavia não garante que isso se torne realidade.
Manutenção da rotina de entrega e uso de relatórios gerenciais para as empresas e contadores	A aplicação do <i>Framework</i> apresenta uma rotina de entrega e uso de relatórios gerenciais entre empresas e contadores.
A elevação do estágio evolutivo das empresas, segundo o IFAC (1998),	A aplicação do <i>Framework</i> pode auxiliar na elevação do estágio evolutivo das empresas e organizações contábeis, buscando a melhoria das práticas apresentadas
Maior valorização das organizações contábeis por parte das empresas	A aplicação do <i>Framework</i> pode auxiliar as empresas a melhorar seus resultados e com isso elevar a importância das organizações contábeis na sua estratégia de desenvolvimento
Garantia da entrega de resultados	A aplicação do <i>Framework</i> tem um foco na entrega de VALOR para as empresas, apresentando possibilidade de garantir entrega de resultados
Melhoria de atendimento ao cliente da contabilidade	A aplicação do <i>Framework</i> tem um foco na possibilidade de melhoria ao atendimento ao cliente através da sua CADEIA DE VALOR e PRODUÇÃO PUXADA.
Falta de padronização de processos	A aplicação do <i>Framework</i> tem um foco na padronização de processos
Aprimoramento das pessoas, infraestrutura e tecnologia necessária	A aplicação do <i>Framework</i> possui uma etapa de Capacitação que busca a possibilidade de melhoria na execução através de pessoas, estrutura e tecnologia
A colaboração das empresas com sugestões para a melhoria do serviço da contabilidade	A aplicação do <i>Framework</i> tem como finalidade a melhoria contínua

Fonte: elaborada pelo autor a partir de dados da pesquisa (2020).

Além disso, o *Framework* proposto pode auxiliar no aumento e no acompanhamento de ofertas de informações estratégicas e valiosas para as empresas melhorarem seus resultados. Pode, igualmente, contribuir para que as empresas do Simples Nacional coloquem nas suas rotinas de gestão as práticas da contabilidade gerencial. Em se tratando de uma possível relação entre escolaridade dos gestores contábil e do porte e sistema de tributação das empresas que

atraem para seus clientes, apontadas na fase conceitual da pesquisa, não há possível colaboração na aplicação do *Framework*. Todavia, pode elevar o número de clientes, conforme segmento da organização contábil, tendo em vista que visa à melhoria dos resultados das empresas que atende.

5.5 OUTRAS DISCUSSÕES NA APLICAÇÃO DO *FRAMEWORK 2*

Com relação às PERDAS, que constituem os sete tipos de desperdícios do sistema produtivo, segundo Ohno (1997), a integração dos Princípios *Lean* e PP, os atrasos, erros, revisões, movimentações, duplicação, processos e recursos ineficientes (tipos de perdas do *Lean Service*) mostraram possibilidade de serem minimizados com a aplicação do *Framework*, demonstrados principalmente na quarta etapa Capacitar, buscando o foco na execução, com melhoria de processos e controle. A PADRONIZAÇÃO, sugerida na aplicação das etapas do *Framework*, pela integração dos Princípios *Lean* e PP, pode colaborar com a criação de um ambiente favorável, permitindo reconhecer e diferenciar situações normais das situações atípicas no ambiente organizacional.

A APLICAÇÃO do *Framework* foi realizada em três distintas organizações brasileiras, evidenciando a possibilidade de colaboração com o desenvolvimento de empresas e suas organizações contábeis. Foram igualmente demonstrados os esforços de melhoria centrados na importância da informação em cada etapa da aplicação, a variabilidade de tarefas distintas em cada tipo de organização, no fluir dos processos entre funções de departamentos, nos diferentes repasses de informações, nas revisões técnicas e gerenciais, nos cursos e benefícios ocultos, procurando diminuir qualquer urgência que pudesse interromper a normalidade da gestão da empresa. A aplicabilidade procura demonstrar que não existe uma solução única, daí a importância da flexibilização da aplicabilidade do *Framework*, com foco no que agrega valor ao cliente.

A integração dos Princípios *Lean* e do PP, pela aplicação do *Framework 2*, pode favorecer o MAPEAMENTO DA CADEIA DE VALOR, uma vez que auxilia na identificação de pontos de perda no processo que não agregam valor para o cliente e ajuda a determinar o processo produtivo em sua totalidade, de modo a colaborar com o controle de qualidade. Em se tratando de QUALIDADE, sua aplicação visa a possibilidade da eliminação do arbítrio dos empregados, buscando procedimentos padronizados e a implantação de dispositivos à prova de erro *Poka-Yokes*, o qual foi demonstrado na implantação da empresa do Simples Nacional e do

Lucro Real.

O uso da TECNOLOGIA, sugerida na etapa Capacitar da implantação, visa auxiliar no apoio à qualidade do serviço prestado, sendo uma alternativa possível para colaborar na otimização do tempo entre a organização contábil e seu cliente. A PERSONALIZAÇÃO EM MASSA, sugerida na utilização do *Lean Service*, foi possível com a aplicação do *Framework* nas diferentes empresas estudadas. A integração entre os Princípios *Lean* e o PP oferece chances de contribuir com a produção de produtos e serviços variados com menor custo. Por fim, a integração dos *Princípios Lean* e do PP através da aplicação do *Framework 2* apresentou facilidade no uso, tanto por parte das organizações contábeis quanto para as empresas, possivelmente devido à integração no uso de ferramentas do *Lean Production* aplicadas a serviços, conforme se evidencia no Quadro 22.

Quadro 22 - Ferramentas de *Lean Production* aplicáveis em serviços na implementação do *Framework 2*

FERRAMENTAS	IMPLEMENTAÇÃO DO <i>FRAMEWORK 2</i>
Pré-processamento	A estrutura apresentada no <i>Framework 2</i> pode permitir uma redução no tempo do processo total devido por parte dos colaboradores tanto das organizações contábeis quanto das empresas.
Setup rápido	O <i>Framework 2</i> apresentado pode favorecer a troca rápida do tipo de serviço oferecido a cada empresa
Operador polivalente	A aplicação do <i>Framework 2</i> pode colaborar na permissão que os colaboradores estejam capacitados a desempenhar diversos tipos de atividades da prestação de serviços
Organização celular	O <i>Framework 2</i> pode facilitar a organização da produção do serviço em grupos de atividades que possuam afinidades, a fim de facilitar a troca de informações e suporte
Poka-Yoke para operadores	O <i>Framework 2</i> prevê em sua estrutura formas de prevenção de falhas em atividades realizadas pelas organizações contábeis.
Poka-Yoke para clientes	O <i>Framework 2</i> prevê, em sua estrutura, formas de prevenção de falhas em atividades de coprodução realizadas pelas empresas clientes
Autonomação	O <i>Framework 2</i> sugere, em sua estrutura, formas de desenvolvimento de funções em equipamentos e sistemas de informações que operem de forma autônoma
Padronização	O <i>Framework 2</i> define procedimento de trabalho padrão
Autocontrole	Com o uso do <i>Framework 2</i> é possível atribuir responsabilidade de autoinspeção com foco na qualidade e autonomia para resolver anomalias.

Fonte: FRANCISCHINI, MIYAKE E GIANNINI, 2006, adaptado pelo autor

O uso da ferramentas do *Lean Service* pode permitir, na aplicação do *Framework*, uma

redução de tempo do processo, um *setup* mais rápido, uma maior possibilidade dos colaboradores desempenharem diferentes funções, a organização da produção em grupos de afinidades, um sistema de prevenção de falhas no processo, a operação de forma mais autônoma, a padronização do processo de trabalho e um melhor autocontrole, propiciando melhor qualidade com foco no que tem valor para o cliente.

6 CONCLUSÕES E SUGESTÕES PARA ESTUDOS FUTUROS

Neta seção, delinea-se as conclusões desta pesquisa, discutindo as principais contribuições, apresentando-se, na sequência, algumas sugestões para estudos futuros.

6.1 CONCLUSÕES

Esta pesquisa teve como objetivo desenvolver um *Framework* para a integração dos Princípios *Lean* e PP em organizações contábeis, permitindo que consigam prestar um melhor serviço e possam contribuir com o desenvolvimento de seus clientes. A criação do *Framework* foi distribuída em duas etapas. A primeira etapa é a (1) Concepção, com o propósito de melhorar o entendimento do problema e a confecção do *Framework* 1. A avaliação inicial, consistiu na apresentação da versão inicial do *Framework* 1 a especialistas e a uma organização contábil, as quais avaliaram e apresentaram sugestões de melhorias, permitindo a criação do *Framework* 2. A segunda etapa é a (2) Implementação, quando se avaliou, na prática, a aplicação da ferramenta em três organizações de distintas tributações: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

O *Framework* 2 está representado na Figura 19 é um tipo de artefato “MODELO” produzido por meio da abordagem *Design Science Research*. Nesse sentido, o estudo bibliográfico fornece características mais generalizáveis e as pesquisas com contadores e gestores de empresas tendem a ser mais dependentes do contexto, formando a lógica do encadeamento, que ainda passa por uma depuração que é a avaliação dos especialistas e de uma organização contábil. Necessariamente, não é preciso que todas as etapas do *Framework* sejam aplicadas em conjunto, no cenário da empresa tributada pelo lucro presumido, por exemplo, a aplicação parcial até a etapa AGIR do *Framework* foi suficiente para gerar valor ao cliente.

A questão de pesquisa **como integrar os princípios *Lean* com o PP aplicados em organizações contábeis?**, demonstrou, com a aplicação do *Framework* 2 em empresas de diferentes formas de tributação, ressaltando a importância de a organização contábil se cercar de profissionais preparados para atender a demanda de seus clientes e melhorar os seus resultados. A questão apresenta uma alternativa da cobrança de honorários pelo êxito de cada aplicação do *Framework*, sendo uma forma de rentabilizar o resultado da organização contábil. Ela também elucida a importância da conscientização dos gestores das empresas, quanto ao pagamento real de impostos, como forma de evitar a informalidade e o risco desnecessário à gestão, além de ser um modo de se aproximar dos clientes por meio de eventos de capacitação

e conseqüente entendimento da importância de conhecer a realidade de cada cliente e se adequar à cultura e às metodologias de trabalho, quando forem satisfatórias.

Os pontos de integração dos Princípios *Lean* com o PP aplicados em organizações contábeis, mostra-se de três formas: na construção do *framework* (aspectos físico e conceitual); na aplicação do *framework* (*front office* + *back office*) e; nos resultados do *framework* que sugere a importância de uma gestão mais eficaz, buscando uma melhor prestação de serviço e conseqüente fidelização. Procura elucidar a importância de trabalhar com cláusulas de confidencialidade, obtendo crescente confiança dos clientes. Busca auxiliar, no desenvolvimento de procedimentos padronizados, a partir de um manual de gestão, tendo-o como diferencial de mercado, E colabora no desenvolvimento de *Poka-Yokes* como forma de auxiliar a reduzir as falhas nas entregas para os clientes.

Em relação a questão de pesquisa, (i) **Como a integração entre os Princípios *Lean* e o PP, aplicada a organizações contábeis, pode contribuir para a melhoria da gestão de seus clientes**, destaca-se: a possibilidade de uma assessoria mais qualificada, que pode gerar vantagens competitivas perante o mercado, maior segurança desde o entendimento de seus custos, criação de KPI e ainda o aprimoramento de ferramentas de gestão. Possibilidade de uma maior assertividade diante da documentação da empresa, possibilidade de uma maior capacitação e conseqüente acultramento de seus colaboradores, acarretando uma melhor qualidade total na gestão.

Em relação ao objetivo específico, (ii) **Identificar as contribuições do estudo da integração dos princípios *Lean* e PP para aplicação em organizações contábeis**, pode-se destacar: A possibilidade de uma melhoria da gestão das empresas em consequência de uma melhor assessoria por parte dos profissionais das organizações contábeis; A faculdade do pagamento de honorários mais justos aos contadores com base no resultado do trabalho; Um possível melhor controle das empresas e conseqüente diminuição dos riscos do negócio para os contadores, através da cultura da tranquilidade na política fiscal; possibilidade de aumento do acultramento organizacional da organização contábil e de seus clientes, resultante da política de capacitação; A colaboração de um melhor entendimento por parte da contabilidade referente a cultura da empresa, resultando em qualidade e confiança ao serviço prestado; Utilização de um manual de gestão na empresa; e possível diminuição dos erros por parte da sua empresa e da organização contábil, entre outros.

Em relação à questão de pesquisa (i) e o objetivo específico (ii) que tratam **sobre as possíveis barreiras facilitadores para a integração entre os Princípios *Lean* e o PP**, chama-

se a atenção para duas principais barreiras: interesse e maturidade na gestão por parte dos gestores das empresas pesquisadas. Como principal facilitador, cita-se a possibilidade de melhorar a gestão da empresa e acelerar seu crescimento.

Como resultado teórico, este estudo procurou contribuir ao instigar novas possibilidades de pesquisa, provendo um método ainda não comprovado na íntegra para integração da filosofia *Lean* e PP, mas que oferece possibilidades no auxílio da melhoria das entregas das organizações contábeis. A sequência de aplicações do *Framework 2* possibilita o aperfeiçoamento contínuo da ferramenta, conforme a realidade de cada organização, rearranjos e mudanças de mercado, consequência de variabilidades não controladas, o que pode permitir uma futura comprovação de sua totalidade. E, como resultado prático, identificou-se provável viabilidade na concepção do *Framework*, atendendo um possível anseio das organizações brasileiras em melhorar sua competitividade frente ao mercado que atuam, como sugerem os estudos futuros.

6.2 SUGESTÕES DE ESTUDOS FUTUROS

Para estudos futuros, sugere-se a criação de uma etapa de validação do *Framework*, seguindo os critérios de usabilidade, para definir a facilidade com que as pessoas podem empregar a ferramenta ou o objeto a fim de realizar a tarefa, e se a utilidade, para determinar a qualidade do uso, está relacionada com sua aplicabilidade. Outra sugestão é a aplicabilidade do *Framework* em diferentes regiões do Brasil, de modo a testar sua universalidade. Outra proposta é a ampliação do *Framework* para mais *stakeholders*, e a aplicação, em sequência, nas três diferentes empresas por sucessivos períodos, testando a continuidade do uso e após este teste, a possibilidade de criação de um *software* para auxiliar organizações contábeis.

REFERÊNCIAS

- ÅHLSTRÖM, P. Lean Service Operations: translating Lean production principles to service operations. **International Journal Services Technology and Management**, Raipur/ Índia, v. 5, n. 5/6, p.545-564, jan. 2004.
- ARAÚJO, A.; ROLIM, A. Indicadores de desempenho para um setor de tecnologia da informação e comunicação de uma IES pública: um método baseado no PP. *In: COLÓQUIO INTERNACIONAL DE GESTÃO UNIVERSITÁRIA – CIGU*, 14., 2010, Florianópolis. **Anais ...** Florianópolis: Editora da UFSC, 2014.
- ATKINSON, A. *et al.* **Contabilidade gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- ATKINSON, A.; WATERHOUSE, J.; WELLS, R. A stakeholder approach to strategic performance measurement. **Sloan Management Review**, Cambridge, v. 38, n. 3, p. 25-37, abr. 1997.
- BERNARDES, C.; MARCONDES, R. **Teoria Geral da Administração: gerenciando organizações**. 3. ed. São Paulo, 2006.
- BHASIN, S.; BURCHER, P. Lean viewed as a philosophy. **Journal of Manufacturing Technology Management**, [S. l.], v. 17, n. 1, p. 56-72, 2006. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1108/17410380610639506>. Acesso em: 10 nov. 2019.
- BOND, T. The role of performance measurement in continuous improvement. **International Journal of Operations & Production Management**, [S. l.], v. 19, n. 12, p. 1318-1334, 1999.
- BORGES, A.; LESCURA, C. Aspectos metodológicos da pesquisa sobre empresas familiares no Brasil. *In: ENCONTRO DE ESTUDOS SOBRE EMPREENDEDORISMO E GESTÃO DE PEQUENAS EMPRESAS – EGEPE*, 6., 2010, Recife. **Anais...** Recife: ANEGEPE, 2010.
- BOWEN, D.; YOUNGDAHL, W. Lean Service: In defense of a production-line approach. **International Journal of Service Industry Management**, [S. l.], v. 9, Issue 3, 1998.
- BRUGHA, R.; VARVASOVSKY, Z. Stakeholders analysis: a review. **Health Policy and Planning**, [S. l.], v. 15, n. 3, p. 239-246, 2000.
- BUCHHOLZ, R.; ROSENTHAL, S. Toward a contemporary concept *Framework* for stakeholder theory. **Journal of Business Ethics**, [S. l.], v. 58, n. 1, p. 137-48, 2005.
- CARRARO, W. *et al.* **Destaques da contabilidade gerencial**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2018.
- CARRARO, W.; VENTURINI, L. Estágio evolutivo da contabilidade gerencial em organizações contábeis de natureza jurídica Eireli no Município de Porto Alegre – RS. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS*, 25., 2018, Vitória. **Anais ...** Vitória: Associação Brasileira de Custos, 2018.

CATELLI, A. (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CHARTERED GLOBAL MANAGEMENT ACCOUNTANT - CGMA. **Essentials tools for management accountants**: the tools and techniques to support sustainable business success. New York: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA); London: Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), 2013. 120 p. Disponível em: <http://www.cgma.org/resources/tools/essential-tools/downloadabledocuments/essential-tools-for-management-accountants.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2019.

CHIAVENATO, I. **Os novos paradigmas**: como as mudanças estão mexendo com as empresas. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CLARKSON, M. Stakeholder *Framework* for analysing and evaluating corporate social performance. **Academy of Management Review**, [S.l.], v. 20, n. 1, p. 92-117, 1995.

COPELAND, T.; KOLLER, T.; MURRIN, J. **Avaliação de empresas - valuation**: calculando e gerenciando o valor das empresas. 3. ed. São Paulo: Makron Books, 2002.

CORREIA, R. Aplicação do “PP” como modelo de orientação e monitorização estratégica: um estudo de caso aplicado ao Grupo Porto Bay Hotels. 2009. Dissertação (Mestrado de Gestão) Instituto Universitário de Lisboa – ISCTE, Lisboa, 2009. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10071/2641>. Acesso em: 1 ago. 2019.

DAMRATH, F. Increasing competitiveness of service companies: developing conceptual models for implementing Lean management in service companies. 2012. Tese (Doutorado) – Curso Politecnico di Milano, Milano, 2012.

DONALDSON, T.; PRESTON, L. The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence, and implications. **Academy of Management Review**, [S.l.], v. 20, p. 65-91, 1995.

EVANGELISTA, C.; GROSSI, F.; BAGNO, R. **Lean Office – escritório enxuto**: estudo da aplicabilidade do conceito em uma empresa de transportes. [S. l. : S. e.], 2015

FARIA, A.; COSTA, M. **Gestão de custos logísticos**: Custeio Baseado em Atividades (ABC), Balanced *Scorecard* (BSC), Valor Econômico Agregado (EVA). São Paulo: Atlas, 2005.

FITZSIMMONS, J.; FITZSIMMONS, M. Administração de Serviços: Operações, Estratégia e Tecnologia de Informação. 2.ed. São Paulo: Bookman, 2003.

FORTES, C. **Aplicabilidade de “Lean Service” na melhoria de serviços de Tecnologia da informação (TI)**. 2010. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, 2010

FRANCISCHINI, P.; MIYAKE, D.; GIANNINI, R. Adaptação de conceitos de melhorias operacionais provenientes do Lean production em operações de serviços. *In*: ENEGEP, 26., 11 out. 2006, Fortaleza. **Anais ...** Fortaleza: ENEGEP, 2006.

FREEMAN, R. **Strategic management: a stakeholder approach**. Marshfield, Massachusetts: Pitman Publishing Inc., 1984.

FREEMAN, E.; HARRISON, J.; WICKS, A. **Managing for stakeholders: survival, reputation, and success**. New Haven and London: Yale University Press, 2007.

FREZATTI, F. Management a profile of firms located in Brazil: a field study. **Brazilian Administration Review**, [S.l.], v. 2, n. 1, p. 73-87, jan./jun. 2005.

FRIEDMAN, A.; MILES, S. **Stakeholders: theory and practice**. Wiltshire: Oxford University Press, 2006.

FRIES, C. **Jogos de empresas: caracterização de um modelo e implementação computacional**. 1985. 205 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, Florianópolis, 1985.

GAYER, B. Método para avaliação do uso de sistemas de produção puxada. 2019. Dissertação (Mestrado de Engenharia de Produção) – Faculdade Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, Porto Alegre, 2019.

GOLDRATT, E.; COX, J. **A meta: um processo de melhoria contínua**. 2. ed. São Paulo: Nobel, 2002.

GUPTA, S., SHARMA, M., VIJAYA, S. Lean services: a systematic review. **International Journal of Productivity and Performance Management**, [S.l.], v. 65, n. 8, p. 1025-1056, 2016.

HINES, P.; HOLWEG, M.; RICH, N. Learning to evolve - a review of contemporary Lean thinking. **International Journal of Operations & Production Management**, [S.l.], v. 24, n. 10, p. 994-1011, 2004.

HITT, M.; FREEMAN, E.; HARRISON, J. **Handbook of strategic management**. Oxford: Blackwell Publishing, 2000.

HOLMSTRÖM, J.; KETOKIVI, M.; HAMERI, A. Bridging practice and theory: a design science approach. **Decision Science**, [S.l.], v. 40, n. 1, p. 65-87, 2009.

HORNGREN, C.; SUNDEM, G.; STRATTON, W. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice-Hall, 2008.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - IFAC. **International Management Accounting practice statement: Management Accounting concepts**. New York: IFAC, 1998.

ISIDORO, C. *et al.* A Utilização de artefatos de contabilidade gerencial em cooperativas agropecuárias. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 6, n. 2, p. 39-55, maio/ago. 2012.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade introdutória**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS – IMA. Disponível em: <https://www.imanet.org/?ssopc=1>. Acesso em: 12 jul. 2019.

KAPLAN, R.; NORTON, D. **Alinhamento**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

KAPLAN, R.; NORTON, D. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KOTTER, J. **Liderando mudança**. 12. ed. São Paulo: Campus, 1997.

LIKER, J. **O Modelo Toyota: 14 princípios de gestão do maior fabricante do mundo**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

LIKER, J. **The Toyota way: 14 management principles from the world's greatest manufacturer**. [S.l.]: McGraw-Hill, 2004.

LOPES, B. Gestão da conta vinculada, teoria do stakeholder e Performance Prism aplicados aos contratos de terceirização - estudo de caso na Universidade Federal de Goiás. **Revista Desenvolvimento em Questão**, Ijuí, ano. 16, n. 45, out./dez. 2018.

MALEYEFF, John. Exploration of internal service systems using Lean principles. **Management Decision**, [S.l.], v. 44, n. 5, 2006.

MARCH, S. T., SMITH, G. F. Design and natural science research in information technology. **Decision Support Systems**, [S.l.], v. 15, p. 251-266, 1995. Disponível em: [http://dx.doi.org/10.1016/0167-9236\(94\)00041-2](http://dx.doi.org/10.1016/0167-9236(94)00041-2). Acesso em: 14 jul. 2019.

MARION, J.; MARION, A. **Metodologias de ensino na área de negócios: para curso de Administração, Gestão, Contabilidade e MBA**. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, G. Estudo de caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisas no Brasil. **Revista de Contabilidade e Organizações**, [S.l.], v. 2, n. 2, p. 8-18, 2000.

MITCHELL, R.; AGLE, R.; WOOD, J. (1997). Toward a theory of stakeholder identification and salience: defining the principle of the who and what really counts. **Academy of Management Review**, [S.l.], v. 22, n. 4, p. 853-886, 1997.

MONTEIRO, P.; MARQUES, J. Análise comparativa das demonstrações contábeis elaboradas pela legislação societária e em moeda constante: um estudo de caso. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 11, n. 1, p. 1-15, jan./jun. 2006.

NAJMI, M.; ETEBARI, M.; EMAMI, S. A *Framework* to review PP. **International Journal of Operations & Production Management**, [S.l.], v. 32, n. 10, p. 1124-1146, 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/01443571211274486>. Acesso em: 23 jul. 2019.

NASCIMENTO, A.; FRANCISCHINI, P. Caracterização de sistema de operações de serviço

enxuto. **PIC-EPUSP**, [S.l.], n. 2, 2004.

NEELY, A.; ADAMS, C. **Perspectives on performance: the PP**. 2000. (Dissertação) - Centre for Business Performance, Cranfield School of Management, Cranfield, 2000.

NEELY, A.; ADAMS, C.; CROWE, P. The PP in practice. **Measuring Business Excellence**, [S.l.], v. 5, n. 2, p. 6, 2001. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/13683040110385142>. Acesso em: 1 ago. 2019.

NEELY, A.; ADAMS, C.; KENNERLY, M. **The PP: the scorecard for measuring and managing business success**. London: Pearson Education/Prentice Hall, 2002.

NOREEN, E.; SMITH, D.; MAKEY, J. **A teoria das restrições e suas implicações na contabilidade gerencial: um relatório independente**. São Paulo: Educator, 1996.

OHNO, T. **O sistema Toyota de produção: além da produção em larga escala**. Porto Alegre: Bookman, 1997.

PADOVEZE, C. **Controladoria: estratégica e operacional**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PANTALEÃO, L. **Sistema Toyota de Produção**. 2003. Dissertação (Mestrado em ADMINISTRAÇÃO) - Programa de Pós-Graduação em Administração, Faculdade de Administração, Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos, São Leopoldo, 2003.

PEREIRA, B. **Modelagem da rede de stakeholders envolvidos em melhorias de transporte coletivo por ônibus**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2015.

PLAZA-ÚBEDA, J.; BURGOS-JIMÉNEZ, J.; CARMONA-MORENO, E. Measuring stakeholder integration: knowledge, interaction and adaptational behavior dimensions. **Journal of Business Ethics**, [S.l.], v. 93, n. 3, p. 419-442, 2010

PORTER, M. **Competição: estratégias competitivas essenciais**. Harvard School Business Press, [S.l.], 1999.

QUEIROZ, L.; MARQUES, M.; PENHA, R. Instituições religiosas: uma análise sobre a utilização da contabilidade no apoio à gestão. **Revista de Administração e Contabilidade**, [S.l.], v. 17, n. 33, p. 19-33, 2018. Disponível em: <http://local.cneccs.edu.br/revista/index.php/rac/article/view/645>. Acesso em: 12 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL. **Economia**. 2020. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/>. Acesso em: 10 jul. 2020.

RENDEIRO, M. **PP: proposta de modelo para uma empresa do setor logístico**. 2014. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controle de Gestão) - Faculdade de Economia, Universidade do Porto, Porto, 2014.

SÁ, L. **Dicionário de contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

SÁNCHEZ, A.; PÉREZ, M. The use of lean indicators for operations management in services. **International Journal of Services Technology and Management**, [S. l.], v. 5, n. 5-6, p. 465-478, 2004.

SANTOS, V. *et al.* Instrumentos da contabilidade gerencial utilizados pelas micro, pequenas e médias empresas: estudo em uma prestadora de serviços contábeis e seus respectivos clientes. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS*, 21., 2014, Natal. **Anais...** Natal: CBC, 2014.

SEGUNDO FILHO, J. **Controle financeiro e fluxo de caixa**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

SENFF, D.; SELAU, L.; PEDÓ, M.; SAURIN, T. Produção enxuta em serviços: potenciais aplicações no Hospital de Clínicas de Porto Alegre *In: SEMANA DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO SUL-AMERICANA – SEPROSUL*, 6., nov. 2006, Florianópolis. **Anais ...** Florianópolis: UFSC, 2006.

SILVA, E.; LIMA, E. Um estudo sobre modelos de gestão estratégica do desempenho. *In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO*, 24., 6 a 9 out. 2009, Salvador. **Anais ...** A Engenharia de Produção e o Desenvolvimento Sustentável: Integrando Tecnologia e Gestão. Salvador: [S. e.], 2009.

SINDICATO DAS LAVANDERIAS – SINDILAV. **Panorama do mercado de lavanderias**. São Paulo, 2020. Disponível em: <http://www.sindilav.com.br/mercado-panorama.php>. Acesso em: 3 fev. 2020.

SLACK, N. *et al.* **Administração da produção**. São Paulo: Atlas, 1996.

SLACK, N.; CHAMBERS, S.; JOHNSTON, R. **Administração da Produção**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SOLIMAN, M.; SAURIN, T. Lean production in complex socio-technical systems: A systematic literature review. **Journal of Manufacturing Systems**, [S.l.], v. 45, p. 135–148, 1 out. 2017.

SOUSA, A.; ALMEIDA, R. **O valor da empresa e a influência dos stakeholders**. São Paulo: Saraiva, 2006.

SOUTES, D.; DE ZEN, M. Estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial em empresas brasileiras. *In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE*, 5., 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2005. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos52005/351.pdf>. Acesso em: 27 jul. 2019.

SPENDOLINI, M. **Benchmarking**. São Paulo: Makron Books, 1994.

SWANK, C. The Lean Service Machine. **Harvard Business Review**, [S.l.], v. 81, n. 10, out. 2003.

TASHMAN, P.; RAELIN, J. Who and what really matters to the firm: Moving stakeholder salience beyond managerial perceptions. **Business Ethics Quarterly**, [S.l.], v. 23, n. 04, p. 591-616, 2013

VAISHNAVI, V.; Kuechler, W. Introduction to design science research in information and communication technology. *In: VAISHNAVI, V.; KUECHLER, W. **Design Science Research Method and Patterns***. Boca Raton: CRC Press, 2007.

VAN AKEN, J. Management research as a design science: articulating the research products of mode 2 knowledge production in management. **British Journal of Management**, [S.l.], v. 16, p. 19-36, 2005. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-8551.2005.00437.x>. Acesso em: 20 ago. 2019.

VAN AKEN, J. E. Management research based on the paradigm of the design sciences: the quest for field- tested and grounded technological rules. **Journal of Management Studies**, [S.l.], v. 41, n. 2, p. 219-246, 2004. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-6486.2004.00430.x>. Acesso em: 22 set. 2019.

WOMACK, J.; JONES, D. Lean consumption. **Harvard business review**, [S.l.], v. 83, n. 3, p. 58-68, mar. 2005. Disponível em: http://www.evolucionaria.cl/wp-content/uploads/2014/08/LEAN-CONSUMPTION.HBR_.pdf. Acesso em: 25 out. 2019.

WOMACK, J.; JONES, D. From Lean production to the Lean enterprise. **Harvard Business Review**, [S.l.], v. 72, n. 2, mar./abr. 1994.

WOMACK, J.; JONES, D.; ROSS, D. **The machine that changed the world**. New York: Productivity Press, 1991.

WINCH, G. Managing project stakeholders. *In: MORRIS, P.; PINTO, J. **The wiley guide to managing projects***. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, 2004. p. 321-339.

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

APÊNDICE A – ROTEIRO DE ENTREVISTAS CONTADORES

Blocos	Questão	Alternativas										Embasamento Teórico	Objetivo	Análise das Respostas	
		18 a 30	31 a 40	41 a 50	51 a 60	60 +	-	-	-	-	-				-
1 - Perfil do Respondente	Idade	18 a 30	31 a 40	41 a 50	51 a 60	60 +	-	-	-	-	-	-	-	Coletar dados pessoais dos respondentes e analisar grau de formação dos gestores	
	Sexo	Masculino	Feminino	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
	Escolaridade	TÉCNICO	SUPERIOR	PÓS-GRADUAÇÃO	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
	Formação: curso	-										-			
	Cargo na organização contábil														
	Tempo de existência da organização contábil	menos de 3 anos	entre 3 a 5 anos	entre 5 e 10 anos	entre 10 e 15 anos	mais de 15 anos	-	-	-	-	-	-	-	-	Verificar nível de experiência deles no mercado
Qual o perfil dos seus clientes?	EMPRESAS DO LUCRO REAL		EMPRESAS DO LUCRO PRESUMIDO		EMPRESAS DO SIMPLES								-	Verificar o perfil dos clientes atendidos pela organização contábil	
2 - Contabilidade financeira X contabilidade gerencial	Além da tradicional contabilidade financeira, utilizada principalmente para atender as exigências do fisco, a sua empresa fornece dados que auxiliem uma melhor tomada de decisão dos seus clientes? Quais											Enquanto a contabilidade financeira é utilizada para prestar informações de reconhecimento, mensuração e evidênciação de fatos econômicos da empresa a usuários externos, a contabilidade gerencial tem a finalidade de descrever essas ações dentro da organização, a fim de auxiliar a empresa na sua gestão (CARRARO et. al. 2018).	Verificar se a prática da contabilidade gerencial se faz presente em sua organização contábil		
3 - Instrumentos, artefatos e práticas de gestão	Indique quais os métodos de sistema de custeio que seus clientes utilizam?	Por absorção	Variável ou direto	Padrão	Atividades (ABC)	Custeio meta	Não sei responder	não utilizam	-	-	-	-	Com base nos estudos do IFAC e do IMA, apresentados na sessão acima, é possível a determinação de práticas, artefatos e instrumentos gerenciais em cada estágio, categorizados conforme o foco em três grupos, o primeiro como método e sistema de custeio, o segundo como métodos de avaliação e medidas de desempenho e o terceiro como filosofias e medidas de gestão (SOUTES, 2006).	Saber quais os principais métodos de custeio são utilizados pelos clientes das organizações contábeis, bem como sua contribuição com isso	
	Este método de sistema de custeio utilizado pelo seu cliente teve ou tem alguma assessoria da sua organização contábil?														
	Indique quais os métodos de avaliação de desempenho que seus clientes utilizam?	ROI	Preço de transferência	Elaboração e análise de relatórios gerenciais	Valor presente líquido	Análise custo-volume-lucro	Benchmarking	Ciclo de vida do produto	EVA	Não sei responder	não utilizam	-		Saber quais os principais métodos de avaliação de desempenho utilizados pelos clientes das organizações contábeis, bem como sua contribuição com isso	
	Este método de avaliação do desempenho utilizado pelos seus clientes teve ou tem alguma assessoria da sua organização contábil?														
	Indique quais filosofias e modelos de gestão que seus clientes utilizam?	Controle financeiro	Controle operacional	Orçamento	Fluxo de caixa	Kaisen	Just in Time	Teoria das Restrições	Planejamento Estratégico	Gestão baseada em atividades (ABM)	Não sei responder	não utilizam		Entender quais filosofias e modelos de gestão são utilizados pelos clientes das organizações contábeis, bem como sua contribuição com isso	
	Estas filosofias e modelos de gestão utilizados por seus clientes teve ou tem alguma assessoria da sua organização contábil?														

Texto Introdutório ao questionário: Meu nome é Saul Marques Sastre e eu sou Mestrando do Curso de engenharia de produção na Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Estou desenvolvendo uma pesquisa que servirá como base para a dissertação que estou escrevendo sobre contabilidade gerencial, filosofia Lean e Performance Prism, sob a orientação do Prof. Dr. Tarcísio Saurin

Esta pesquisa objetiva saber quais Instrumentos, artefatos e práticas de gestão são ofertados ou disponibilizados aos clientes de organizações de serviços contábeis na Região Metropolitana do RS. Vale ressaltar que, uma vez respondido o questionário, o respondente autoriza a divulgação dos resultados na sua totalidade, de forma que não será identificado. Agradeço a sua resposta.

APÊNDICE B - INSTRUMENTO DE PESQUISA EMPRESAS

Blocos	Questão	Alternativas												Embasamento Teórico	Objetivo		
		Simplex Nacional	Lucro Presumido	Lucro Real	-	-	-	-	-	-	-	-	-				
1 - Perfil do Respondente e sua experiência com Instrumentos, artefatos e práticas de gestão	1 - Regime de tributação	Simplex Nacional	Lucro Presumido	Lucro Real	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
	2 - Cidade Sede																
	3 - A empresa possui filiais, se sim quantas e onde?																
	4 - Ramo de atuação																
	5 - Tempo de Mercado	< 2 anos	3 a 5 anos	6 a 10 anos	11 a 15 anos	15 anos ou >											
	6 - Número de colaboradores	< 5	6 a 10	11 a 100	101 >												
	7 - Faturamento médio ano	< R\$ 4.800.000,00	4,8 milhões a 78 milhões	> 78 milhões													
	8 - Saúde financeira	Ruim	Satisfatória	Boa	Excelente												
	9 - Formação do gestor	Ensino Fundamental	Ensino Médio	Ensino Superior	Pós-Graduação												
	10 - Tempo de mercado	< 2 anos	3 a 5 anos	6 a 10 anos	11 a 15 anos	15 anos ou >											
	11 - Tempo do gestor a frente do cargo	< 2 anos	3 a 5 anos	6 a 10 anos	11 a 15 anos	15 anos ou >											
12 - Além da tradicional contabilidade financeira, utilizada principalmente para atender as exigências do fisco, a sua empresa recebe informações do seu contador que auxiliem uma melhor a tomada de decisão na sua empresa? Explique														Enquanto a contabilidade financeira é utilizada para prestar informações de reconhecimento, mensuração e evidencição de fatos econômicos da empresa a usuários externos, a contabilidade gerencial tem a finalidade de descrever essas ações dentro da organização, a fim de auxiliar a empresa na sua gestão (CARRARO et. al. 2018).	Verificar qual o foco da prática da contabilidade gerencial que se faz presente na empresa		
13 - Indique quais os métodos de sistema de custeio que sua empresa utiliza? Justifique	Por absorção	Variável ou direto	Padrão	Atividades (ABC)	Custeio meta	Não sei responder	não utilizam									Saber quais os principais métodos de custeio são utilizados na empresa e qual a contribuição da organização contábil nesse quesito	
14 - Este método de sistema de custeio utilizado teve ou tem alguma assessoria da sua organização contábil?																	
15 - Indique quais os métodos de avaliação de desempenho que sua empresa utiliza?	ROI	Preço de transferência	Elaboração e análise de relatórios gerenciais	Valor presente líquido	Análise custo-volume-lucro	Benchmarking	Ciclo de vida do produto	EVA	Não sei responder	não utilizam	-			Com base nos estudos do IFAC e do IMA, apresentados na sessão acima, é possível a determinação de práticas, artefatos e instrumentos gerenciais em cada estágio, categorizados conforme o foco em três grupos, o primeiro como método e sistema de custeio, o segundo como métodos de avaliação e medidas de desempenho e o terceiro como filosofias e medidas de gestão (SOUTES, 2006).	Saber quais os principais métodos de avaliação de desempenho utilizados e qual a contribuição da organização contábil nesse quesito		
16 - Este método de avaliação do desempenho utilizado pelos sua empresa teve ou tem alguma assessoria da sua organização contábil?																	
17 - Indique quais filosofias e modelos de gestão vocês utilizam?	Controle financeiro	Controle operacional	Orçamento	Fluxo de caixa	Kaisen	Just in Time	Teoria das Restrições	Planejamento Estratégico	Gestão baseada em atividades (ABM)	Não sei responder	não utilizam					Entender quais filosofias e modelos de gestão são utilizados na empresa e qual a contribuição da organização contábil nesse quesito	
18 - Estas filosofias e modelos de gestão utilizados por sua empresa teve ou tem alguma assessoria da sua organização contábil?																	
2 - Performance Prism	19 - Os serviços de contabilidade entregues para a sua empresa atendem a necessidade de sua organização no que tange a desenvolvimento e competitividade? Explique																1 - Satisfação dos Stakeholders: verificar se a entrega dos serviços de contabilidade estão satisfatórios por parte dos Stakeholders
	20 - Quais as práticas (estratégias) que sua organização contábil utiliza para atender sua empresa? Ela entrega aquilo que se compromete a entregar?																2 - Estratégia: entender, do ponto de vista dos clientes, quais as práticas (estratégias) que as organizações contábeis utilizam para atender seus clientes e se seus objetivos estão sendo cumpridos.
	21 - Qual a forma que o serviço de contabilidade é prestado conta para a empresa? Existem formulários específicos e padronizados de contabilidade financeira e gerencial? (fazer a análise dos documentos quando houver)																O Performance Prism coloca a visão dos Stakeholders em primeiro plano, sendo composto por cinco faces inter-relacionadas de um prima: (1) Satisfação dos Stakeholders; (2) Estratégias; (3) Processos; (4) Capacidades e; (5) Contribuições dos Stakeholders. Salienta-se que os Stakeholders ocupam o topo e a base do prima, onde as faces laterais são ocupadas pela estratégia, os processos e as capacidades. O Performance Prism reflete a complexidade de atrelar aspectos internos da organização com os aspectos externos cujo objetivo final é atender as Stakeholders (NEELY; ADAMS, 2000).
	22 - Na empresa existem pessoas, infraestrutura e tecnologia necessária preparados para analisar os documentos e informações enviados pelas organizações contábeis?																4 - Pessoas: analisar o quadro de pessoal do cliente, infraestrutura e tecnologia, buscando entender seu preparo para receber as informações das organizações contábeis
	23 - Existe alguma contribuição da sua parte sobre quais melhorias seriam importantes que a organização contábil possa oferecer a sua empresa para contribuir com a melhoria do desenvolvimento e competitividade?																5 - Feedback: buscar a contribuição do cliente sobre o serviço prestado e quais as melhorias que ele gostaria de obter.

Texto introdutório ao questionário: Meu nome é Saul Marques Sastre e eu sou Mestrando do Curso de engenharia de produção na Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Estou desenvolvendo uma pesquisa que servirá como base para a dissertação que estou escrevendo sobre contabilidade gerencial, filosofia Lean e Performance Prism, sob a orientação do Prof. Dr. Tarcísio Saunin. Esta pesquisa objetiva saber, a partir do Performance Prism entender o grau de satisfação, a estratégia de recebimento dos serviços contábeis, a estrutura existente para receber os serviços, bem como sugestões de melhorias. Vale ressaltar que, uma vez respondido o questionário, o respondente autoriza a divulgação dos resultados na sua totalidade, de forma que não será identificado. Agradeço a sua resposta.

**APÊNDICE C - INSTRUMENTO DE PESQUISA/ ESPECIALISTAS E
CONTABILIDADE**

1. Você concorda com as etapas e a estrutura proposta no *Framework*?
2. Na etapa (a- Entender), as perguntas semiestruturadas permitem o verdadeiro entendimento das demandas dos *Stakeholders* (clientes)? Alguma sugestão? 10
3. Na etapa (b – Agir), o fluxo de serviços pré-acordados está correto?
4. Ainda nesta etapa (b – Agir), com relação a maturidade de gestão, você concorda com o sugerido no *Framework*?
5. Ainda nesta etapa (b – Agir), com relação ao manual de gestão, alguma sugestão?
6. Na etapa (c – Medir), você concorda com as medidas de desempenho sugeridas para avaliar?
7. Com relação a etapa (d – Capacitar), você concorda com as etapas sugeridas? Alguma sugestão de melhoria?
8. Ainda com relação a etapa (d – Capacitar), foi sugerido o uso de ferramentas do *Lean* como uma forma evolutiva no desenvolvimento de funções em equipamentos e sistemas de informações? Quais você recomendaria?
9. Com relação a etapa (e – Avaliar), você concorda com as práticas sugeridas? Alguma sugestão de melhoria?
10. O *Framework* proposto é de fácil usabilidade tanto por parte dos contadores quanto por parte dos clientes?
11. Na sua opinião o *Framework* apresentado tem contribuição para a melhoria da competitividade das empresas de forma geral?
12. Na sua opinião, quais possíveis barreiras para aplicação da *Framework*, recursos necessários (tempo, pessoal qualificado, etc.), clareza dos passos, poderiam existir?

APÊNDICE D - INSTRUMENTO DE APLICAÇÃO DA *FRAMEWORK 2*

ETAPA ENTENDER		APLICAÇÃO DO FRAMEWORK 2			MATURIDADE																										
PERGUNTAS		1 - RESPOSTAS			BAIXA/ MÉDIA	ALTA																									
PERGUNTAS FEITAS PELAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS	1 - Além da tradicional contabilidade financeira, utilizada principalmente para atender as exigências do fisco, a sua empresa teria Interesse em informações gerenciais para auxiliar uma melhor tomada de decisão?																														
	2 - Que problema posso te ajudar na melhoria da gestão do teu negócio?																														
	3 - Indique um ou mais sistemas de custeio que sua empresa utiliza?																														
	4 - Indique um ou mais sistemas de avaliação de desempenho que sua empresa utiliza?																														
	5 - Indique uma ou mais filosofias e modelos de gestão que sua empresa utiliza?																														
AVALIAÇÃO DAS PREMISSAS	6 - No caso de um serviço diferenciado de contabilidade gerencial, ao qual possa auxiliar o desenvolvimento da sua empresa, existe a possibilidade de aumentar o pagamento de honorários?																														
	7 - Para esse trabalho de contabilidade gerencial proposto faz-se necessário que as informações passadas a contabilidade sejam fidedignas a realidade. Qual a sua percepção sobre isso?																														
DIAGNÓSTICO		SCORE INTERESSE	SIM	NÃO																											
		SCORE MATURIDADE	BAIXA/ MÉDIA	ALTA																											
<p>ETAPA AGIR</p> <table border="1"> <tr> <td><input type="radio"/></td> <td>COM Interesse e Alta maturidade</td> <td>Deve-se seguir o demandado pelo cliente, buscando contribuir com a melhoria dos seus resultados, apresentando novidades em termos de custos, sistemas de avaliação de desempenho e filosofias e modelos de gestão.</td> <td>Reuniões periódicas de avaliação, onde a periodicidade é recomendada pelo contador e decidida em comum acordo com o empreendedor</td> <td>Manual e cronograma customizado conforme a necessidade do cliente</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td><input type="radio"/></td> <td>COM Interesse e Baixa/ Média Maturidade</td> <td>Auxílio ao cliente para criar ou reavaliar seus custos; Definição de KPI para avaliação de desempenho e; Definição de modelo de gestão como forma de controle</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td><input type="radio"/></td> <td>SEM Interesse e Alta maturidade</td> <td>Se colocar à disposição para contribuir com o desenvolvimento da empresa e agir quando o cliente solicitar.</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td><input type="radio"/></td> <td>SEM Interesse e Baixa/ Média maturidade</td> <td>Apresentar a metodologia sobre a contabilidade gerencial e agir quando o cliente solicitar</td> <td>Sem sistema de avaliação</td> <td>Sem manual e cronograma</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>		<input type="radio"/>	COM Interesse e Alta maturidade	Deve-se seguir o demandado pelo cliente, buscando contribuir com a melhoria dos seus resultados, apresentando novidades em termos de custos, sistemas de avaliação de desempenho e filosofias e modelos de gestão.	Reuniões periódicas de avaliação, onde a periodicidade é recomendada pelo contador e decidida em comum acordo com o empreendedor	Manual e cronograma customizado conforme a necessidade do cliente			<input type="radio"/>	COM Interesse e Baixa/ Média Maturidade	Auxílio ao cliente para criar ou reavaliar seus custos; Definição de KPI para avaliação de desempenho e; Definição de modelo de gestão como forma de controle					<input type="radio"/>	SEM Interesse e Alta maturidade	Se colocar à disposição para contribuir com o desenvolvimento da empresa e agir quando o cliente solicitar.					<input type="radio"/>	SEM Interesse e Baixa/ Média maturidade	Apresentar a metodologia sobre a contabilidade gerencial e agir quando o cliente solicitar	Sem sistema de avaliação	Sem manual e cronograma			<p>Matriz Interesse x Maturidade</p>	
<input type="radio"/>	COM Interesse e Alta maturidade	Deve-se seguir o demandado pelo cliente, buscando contribuir com a melhoria dos seus resultados, apresentando novidades em termos de custos, sistemas de avaliação de desempenho e filosofias e modelos de gestão.	Reuniões periódicas de avaliação, onde a periodicidade é recomendada pelo contador e decidida em comum acordo com o empreendedor	Manual e cronograma customizado conforme a necessidade do cliente																											
<input type="radio"/>	COM Interesse e Baixa/ Média Maturidade	Auxílio ao cliente para criar ou reavaliar seus custos; Definição de KPI para avaliação de desempenho e; Definição de modelo de gestão como forma de controle																													
<input type="radio"/>	SEM Interesse e Alta maturidade	Se colocar à disposição para contribuir com o desenvolvimento da empresa e agir quando o cliente solicitar.																													
<input type="radio"/>	SEM Interesse e Baixa/ Média maturidade	Apresentar a metodologia sobre a contabilidade gerencial e agir quando o cliente solicitar	Sem sistema de avaliação	Sem manual e cronograma																											
SEGUIR PARA A PRÓXIMA ETAPA?		SIM		NÃO																											
<p>ETAPA MEDIR</p> <table border="1"> <tr> <td><input type="radio"/></td> <td>COM Interesse e Alta maturidade</td> <td>Deve-se seguir o demandado pelo cliente, buscando contribuir com a melhoria dos seus resultados, apresentando novidades em termos de custos, sistemas de avaliação de desempenho e filosofias e modelos de gestão.</td> <td>Reuniões periódicas de avaliação, onde a periodicidade é recomendada pelo contador e decidida em comum acordo com o empreendedor</td> <td>Manual e cronograma customizado conforme a necessidade do cliente</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td><input type="radio"/></td> <td>COM Interesse e Baixa/ Média Maturidade</td> <td>Auxílio ao cliente para criar ou reavaliar seus custos; Definição de KPI para avaliação de desempenho e; Definição de modelo de gestão como forma de controle</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>		<input type="radio"/>	COM Interesse e Alta maturidade	Deve-se seguir o demandado pelo cliente, buscando contribuir com a melhoria dos seus resultados, apresentando novidades em termos de custos, sistemas de avaliação de desempenho e filosofias e modelos de gestão.	Reuniões periódicas de avaliação, onde a periodicidade é recomendada pelo contador e decidida em comum acordo com o empreendedor	Manual e cronograma customizado conforme a necessidade do cliente			<input type="radio"/>	COM Interesse e Baixa/ Média Maturidade	Auxílio ao cliente para criar ou reavaliar seus custos; Definição de KPI para avaliação de desempenho e; Definição de modelo de gestão como forma de controle					<p>Com interesse e alta maturidade Apresentar sugestões de novas tecnologias ou benchmarkings sobre custeios; Sugerir e acompanhar o desempenho dos <i>Key Performance Indicators - KPI</i>, através das ferramentas e metodologias utilizadas na empresa; Acompanhar o desempenho da empresa no que se refere a instrumentos de controle;</p> <p>Usar de ferramentas da qualidade, conforme a situação, visando o desenvolvimento de soluções evitando assim possíveis erros na entrega e/ ou recebimentos das informações gerenciais fornecidas, gerando prejuízo para ambos, contadores e empreendedores.</p>															
<input type="radio"/>	COM Interesse e Alta maturidade	Deve-se seguir o demandado pelo cliente, buscando contribuir com a melhoria dos seus resultados, apresentando novidades em termos de custos, sistemas de avaliação de desempenho e filosofias e modelos de gestão.	Reuniões periódicas de avaliação, onde a periodicidade é recomendada pelo contador e decidida em comum acordo com o empreendedor	Manual e cronograma customizado conforme a necessidade do cliente																											
<input type="radio"/>	COM Interesse e Baixa/ Média Maturidade	Auxílio ao cliente para criar ou reavaliar seus custos; Definição de KPI para avaliação de desempenho e; Definição de modelo de gestão como forma de controle																													
<p>Com interesse e baixa ou média maturidade Verificar o nível de desempenho da empresa no que se refere a custeio e sugerir modificações quando necessário; Auxiliar na criação ou manutenção de <i>Key Performance Indicators - KPI</i>; Analisar o desempenho da empresa no que se refere a instrumentos de controle e;</p> <p>Usar de ferramentas da qualidade, conforme a situação, visando o desenvolvimento de soluções evitando assim possíveis erros na entrega e/ ou recebimentos das informações gerenciais fornecidas, gerando prejuízo para ambos, contadores e empreendedores.</p>		<p>Recomendações</p> <ul style="list-style-type: none"> Combinar um calendário de reuniões de avaliação, cuja pauta recomendada será avaliação dos <i>KPIs</i>, avaliação da empresa nos instrumentos de controle pré-estabelecidos e assuntos gerais a serem propostos por ambos os lados; Reuniões objetivas de no máximo uma hora; Que os relatórios com o que vai ser discutido na reunião sejam enviados com antecedência mínima de quarenta e oito horas, para que a empresa possa ter ciência dos números antes e já preparar planos de ação de melhoria a ser discutida na pauta; <p>Manual de gestão: a ser criado para ser inaugurado na primeira reunião</p>																													
<p>ETAPA CAPACITAR</p> <p>Recomendações</p> <ul style="list-style-type: none"> Sistema padrão de tecnologia e infraestrutura adequada a realidade do cliente; Apresentar rotinas de capacitação e; Estabelecer os Poka Yokes necessários. 																															
<p>ETAPA AVALIAR</p> <p>Recomendações</p> <p>Apresentação do Formulário Geral de Avaliação (FGA) pré-estruturado e customizado à realidade de cada empresa;</p> <p>Apresentação do formulário de Relatório de Ajustes Imediatos (RAI) a ser utilizado por ambas as partes, quando houver necessidade e;</p> <p>Apresentação de modelo de Relatório de Desempenho do escritório Contábil (RDC), com sugestões de melhorias a ser preenchido pelas empresas.</p>																															

APÊNDICE E - RESULTADO DA PESQUISA COM ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS

RESULTADO DA PESQUISA COM GESTORES DE ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS								
1 - Perfil dos Respondentes								
	ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS	Idade Gestor	Sexo	Escolaridade	Curso	Cargo	Tempo de existência empresa	
	1	31 a 40	Feminino	Pós-Graduação	Ciências Contábeis	Diretor	10 a 15 anos	
	2	31 a 40	Masculino	Pós-Graduação	Ciências Contábeis	Diretor	10 a 15 anos	
	3	31 a 40	Masculino	Pós-Graduação	Ciências Contábeis	Diretor	Mais de 15 anos	
	4	51 a 60	Masculino	Técnico	Téc. Contábil	Diretor	Mais de 15 anos	
	5	51 a 60	Masculino	Superior	Ciências Contábeis	Diretor	Mais de 15 anos	
	6	41 a 50	Masculino	Superior	Ciências Contábeis	Diretor	Mais de 15 anos	
	ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS	Lucro Real %	Lucro Presumido %	Simplex %	STAKEHOLDER DEFINITIVO			
Perfil dos clientes das organizações contábeis	1	15	35	50	CLIENTES			
	2	10	30	60	CLIENTES			
	3	20	35	45	CLIENTES			
	4	2	28	70	CLIENTES			
	5	5	10	85	CLIENTES			
	6	35	40	25	CLIENTES			
2 - Contabilidade financeira X contabilidade gerencial								
PERGUNTAS/ ORGANIZAÇÃO CONTÁBIL	1	2	3	4	5	6		
Além da tradicional contabilidade financeira, utilizada principalmente para atender as exigências do fisco, a sua empresa fornece dados que auxiliem uma melhor tomada de decisão dos seus clientes? Quais	SIM, NÃO SÃO TODOS, MAS ALGUNS COM APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS COM INDICADORES FINANCEIROS: PE, MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO, NECESSIDADE DE CAPITAL DE GIRO... DEPENDE DO NÍVEL DE MATURIDADE DO CLIENTE. TEM ALGUNS QUE NÃO INFORMAM TODOS OS DADOS. EXISTEM CLIENTES QUE NÃO SÃO CLIENTES DA CONTABILIDADE, MAS FAZEM SERVIÇOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL.	Sim... Relatórios de análises de resultado, desempenho financeiro, evolução da empresa, operacional, análise do real com o fiscal... Contabilidade paralela para saber se a empresa está indo bem, não só na contabilidade como na vida real. Na construção civil existe um lucro exorbitante devido a compra sem nota. As empresas aproveitam pouco os relatórios. O principal objetivo é pagar o mínimo do imposto e fugir da fiscalização. A contabilidade gerencial fica posterior a isso. A contabilidade não condiz com a realidade. Apenas 20% dos clientes trazem o negócio redondo. O principal contraole gerencial é a venda no cartão para pagar o imposto e não chamar a atenção do fiscal. A contabilidade é gerencial no sentido preventivo de multas.	Sim... RH, gestão pessoal, tributos, novos produtos...	Para alguns clientes sim, para tomar decisões, ver se estão tendo um retorno satisfatório, ajuda a calcular a margem de lucro, decisões futuras. A maioria não dá bola	Quando os clientes solicitam sim. Na maioria das vezes prestamos aconselhamento apenas.		SIM, MAS NÃO SÃO TODOS. DEPENDE DE CADA EMPRESA E DA MATURIDADE DO GESTOR. UMA GRANDE MAIORIA SE PREOCUPA EM SONEGAR MAS NÃO QUER CHAMAR A ATENÇÃO DA FISCALIZAÇÃO NA EMPRESA, DAÍ PREFERE NÃO ESTABELECEER MUITOS CONTROLES	
3 - Instrumentos, artefatos e práticas de gestão								
PERGUNTAS/ ORGANIZAÇÃO CONTÁBIL	1	2	3	4	5	6		
Indique quais os métodos de sistema de custeio que seus clientes utilizam?	PADRÃO	Variável ou direto	Não sei responder	Variável ou direto	Padrão	Padrão		
Este método de sistema de custeio utilizado pelo seu cliente teve ou tem alguma assessoria da sua organização contábil?	Na verdade, dentro de custo sempre se utilizou o custo médio como padrão devido ao nível do cliente	A maioria é custeio variável e 20% é custo direto. Não teve assessoria do escritório, tecnologia utilizada pela empresa. O variável é pelo escritório	Se fornece os dados mas não se sabe o que faz com os dados - de uma forma geral	No geral, mas a maioria não calcula nada. Em alguns casos sim, quando o cliente procura ou quando vê que a coisa está difícil ou está vindo as coisas erradas	Quando eles solicitam prestamos todas as informações possíveis	SIM, DE ACORDO COM O NÍVEL DE CADA CLIENTE		
Indique quais os métodos de avaliação de desempenho que seus clientes utilizam?	Elaboração e análise de relatórios gerenciais Análise custo-volume-lucro	Análise custo-volume-lucro	Não sei responder	ROI Elaboração e análise de relatórios gerenciais	Elaboração e análise de relatórios gerenciais	ROI Elaboração e análise de relatórios gerenciais Análise custo-volume-lucro		
Este método de avaliação do desempenho utilizado pelos seus clientes teve ou tem alguma assessoria da sua organização contábil?	sim	Nos 20% que fazem a contabilidade 100% sim. Os demais não condiz com a realidade	Se fornece os dados mas não se sabe o que faz com os dados - de uma foram geral	Para os que precisam é analisado o ROI e relatórios gerenciais	Sempre quando somos solicitados	SEMPRE QUE SOLICITADO SIM		
Indique quais filosofias e modelos de gestão que seus clientes utilizam?	Controle financeiro Orçamento Fluxo de caixa Planejamento Estratégico	Controle financeiro Controle operacional Fluxo de caixa -	Controle financeiro Controle operacional Orçamento -	Controle financeiro Fluxo de caixa -	Controle financeiro Controle operacional -	Controle financeiro Orçamento Fluxo de caixa -		
Estas filosofias e modelos de gestão utilizados por seus clientes teve ou tem alguma assessoria da sua organização contábil?	Da nossa parte esses três primeiros, o planejamento estratégico ainda não...	Alguns não utilizam nada... Sim trabalham a gestão orçamentária com indicadores de desempenho para um sistema de controladoria.	as mais comuns na gestão são utilizadas e apoiadas pelos escritório	Mesma lógica quando os clientes solicitam ou pedem socorro	Sempre quando nos solicitam. Em geral não nos solicitam, a não ser quando a coisa aperta	NA MESMA LÓGICA, SEMPRE PRESTAMOS ASSESSORIA, DESDE QUE SOLICITADOS. JÁ FIZEMOS ALGUMAS INICIATIVAS DE CAPACITAR CLIENTES, MAS NÃO TIVEMOS MUITA ACEITAÇÃO		

APÊNDICE F - RESULTADO DA PESQUISA COM ORGANIZAÇÕES - PARTE 1

Perfil dos respondentes										
Empresa	Cidade Sede	Filiais	Ramo de atuação	Tempo de Mercado	Número de colaboradores	Faturamento médio ano	Saúde financeira	Formação do gestor	Tempo de Mercado do Gestor	Tempo do gestor a frente do cargo
Simplex Nacional	Porto Alegre RS	Não	Farmácia	6 a 10 anos	< 5	< R\$ 4.800.000,00	Satisfatória	Ensino Superior	6 a 10 anos	6 a 10 anos
Lucro Presumido	Canoas RS	Não	Logística	11 a 15 anos	11 a 100	4,8 milhões a 78 milhões	Satisfatória	Ensino Médio	6 a 10 anos	15 anos ou >
Lucro Real	Cachoeirinha RS	Sim, matriz + 3 filiais no Brasil	Lavanderia industrial	15 anos ou >	101 >	4,8 milhões a 78 milhões	Boa	Pós-Graduação	15 anos ou >	15 anos ou >
Experiência com Instrumentos, artefatos e práticas de gestão										
	SIMPLES NACIONAL			LUCRO PRESUMIDO			LUCRO REAL			
12 - Além da tradicional contabilidade financeira, utilizada principalmente para atender as exigências do fisco, a sua empresa recebe informações do seu contador que auxiliem uma melhor tomada de decisão na sua empresa? Explique	sim, recebemos mensalmente um relatório gerencial de nossos movimentos.			Sim, mas nossa preocupação com a contabilidade é atender ao fisco, aliás, nosso contador tem a obrigação de fazer tudo certo para deixar a fiscalização longe de nossa empresa. Nosso nome não vai aparecer nessa pesquisa né? (risos). Procuramos pagar o mínimo de imposto possível. Minha outra empresa, muito parecida com essa, tive que abandonar devido a problemas com o fisco. Estou com um advogado tentando resolver esse problema, mas entendo que minha dívida com a outra empresa é impagável. O contador tenta conversar conosco sobre resultado financeiro. Entendo que quando temos dinheiro em caixa, estamos fazendo um bom trabalho e o mesmo ocorre ao contrário, então essa é a nossa maneira de administrar, estando certa ou errada para os especialistas. Somos lucro presumido devido ao nosso faturamento. Minha vontade era ter diversas empresas do Simples, mas esse foi um dos meus erros do passado. Quando precisamos comprovar alguma renda, peço ao meu contador que elabore. Esse é um dos pontos que discutimos bastante, pois nem sempre conseguimos comprovar nosso faturamento para o crédito que necessitamos.			Sim, temos um escritório de contabilidade que faz nossa contabilidade, tanto fiscal quanto gerencial. É um contador de uma organização contábil que atua aqui dentro, mas ainda contamos com uma equipe de profissionais ocupados e preocupados em reduzir nosso custo operacional e monitorar nossa gestão. Ainda assim, com frequência contratamos assessorias internas para análise de tributos pagos a maior, por exemplo.			
13 - Indique quais os métodos de sistema de custeio que sua empresa utiliza? Justifique	Não sei responder			Não sei responder			Padrão			
14 - Este método de sistema de custeio utilizado teve ou tem alguma assessoria da sua organização contábil?	Sim, nos indicaram o programa de computador e foi uma grande diferença aqui na empresa. Mas paralelo a isso, recebemos todo o mês um relatório gerencial dos nossos números. Tivemos um problema grave com custos e a partir disso começamos a solicitar mais informações técnicas sobre nosso negócio.			Nenhum... Não interferem nesse quesito. Mas tentam conversar conosco quando estamos com problemas, esses dias fui chamado porque a venda "por fora" estava superior a oficial e teríamos que injetar dinheiro do caixa 2 para poder fechar o balanço.			Sim, temos um escritório de contabilidade que faz nossa contabilidade, tanto fiscal quanto gerencial. É um contador de uma organização contábil que atua aqui dentro, mas ainda contamos com uma equipe de profissionais ocupados e preocupados em reduzir nosso custo operacional e monitorar nossa gestão. Ainda assim, com frequência contratamos assessorias internas para análise de tributos pagos a maior, por exemplo.			
15 - Indique quais os métodos de avaliação de desempenho que sua empresa utiliza?	Elaboração e análise de relatórios gerenciais			Elaboração e análise de relatórios gerenciais			ROI Elaboração e análise de relatórios gerenciais Análise custo-volume-lucro			
16 - Este método de avaliação do desempenho utilizado pelos sua empresa teve ou tem alguma assessoria da sua organização contábil?	sim, eles elaboram o relatório gerencial todo o mês e nos entregam com as suas considerações que nos são valiosas. Quando temos dúvidas ou duvidamos de algum número, fazemos reunião com ele. Sempre desmistificamos nossas dúvidas. Me sinto bem atendido.			Usamos relatórios gerenciais. Temos o faturamento oficial e o gerencial para mostrar para o banco quando necessitamos de crédito. Quem faz isso para nós é o contador, que tem que ser nosso parceiro quando precisamos.			Nossa empresa atua em diversos segmentos e precisamos constantemente monitorar nosso desempenho. Meu preferido é o ROI, mas utilizamos também a análise de relatórios gerenciais e a análise custo-volume- lucro quando apresentamos o orçamento para um futuro cliente. Nosso retorno médio do investimento que fazemos em cada cliente, com o aluguel de EPIs não deve ser superior a 8 meses. A organização contábil assessora nossa equipe, quando demandada			
17 - Indique quais filosofias e modelos de gestão vocês utilizam?	Controle financeiro	Controle operacional	Fluxo de caixa	Controle financeiro	Controle operacional	Fluxo de caixa	Controle financeiro, Controle operacional, Orçamento, Fluxo de caixa, Kaizen, Just in Time, Teoria das Restrições, Planejamento Estratégico			
18 - Estas filosofias e modelos de gestão utilizados por sua empresa teve ou tem alguma assessoria da sua organização contábil?	Nosso sistema fornece os controles financeiro, operacional e o fluxo de caixa e, como já foi dito, somos assessorados pelo nosso contador através do relatório mensal que nos entrega. No planejamento estratégico, não buscamos ajuda alguma, criamos uma metodologia caseira e de consumo interno. Utilizamos isso como um guia para nossas ações no ano.			Basicamente trabalhamos com nossos números, pois o que declaramos para a contabilidade não reflete nossa realidade como um todo.			Utilizamos o máximo de ferramentas possíveis na nossa gestão. Nosso Balanced Scorecard é uma adaptação do modelo tradicional, pois elencamos alguns indicadores que nos interessam e monitoramos constantemente. Adoro essas ferramentas do modelo Toyota - Lean. Ganhamos muito dinheiro implantando essas tecnologias aqui na empresa. Gostamos de contratar consultorias especializadas para nos ajudar a ser competitivos. A contabilidade participa ativamente nos controles, principalmente financeiro, operacional, orçamento e fluxo de caixa. Nas demais questões operacionais da fábrica, não.			

APÊNDICE G - RESULTADO DA PESQUISA COM ORGANIZAÇÕES - PARTE 2

2 - Performance Prism			
<p>19 - Os serviços de contabilidade entregues para a sua empresa atendem a necessidade de sua organização no que tange a desenvolvimento e competitividade? Explique</p>	<p>Quando comecei com o meu negócio, busquei um contador que pagasse meus impostos de forma correta. Procurava sonegar ao máximo que podia, todavia tive alguns problemas com isso e com o passar do tempo, acabei trocando de contador. Busquei um com mais expertise no meu ramo, principalmente porque tem alguns itens na minha farmácia que possuem isenção de tributação. Penso que o contador é peça fundamental do meu negócio e dentro do limite que posso pagar, esse que tenho me é satisfatório. Paralelo ao serviço de contabilidade e orientado pelo próprio contador, investimos em softwares mais robustos que nos dão relatórios gerenciais da nossa movimentação, bem como auxiliam na nossa tomada de decisão. Tivemos problemas com esse software há pouco tempo, devido a erros internos. Apesar de registrarmos a entrada de produtos, não acionávamos o sistema para atualizar os preços e quando vimos estávamos vendendo com prejuízo... Quase quebramos por isso e atualmente adotamos solicitar ao contador relatórios gerenciais de nossa movimentação, com o objetivo de confrontar com nossos dados.</p>	<p>Sim, como disse, nossa contabilidade tem a função principal de nos deixar longe do fisco. O resto realizamos por aqui com muito trabalho e dedicação</p>	<p>Sim, muito já falei sobre isso aqui nessa entrevista. A contabilidade é uma atividade essencial para nossa empresa. Nos preocupamos muito em pagar o tributo justo, nada a mais que a legislação cobra</p>
<p>20 - Quais as práticas (estratégias) que sua organização contábil utiliza para atender sua empresa? Ela entrega aquilo que se compromete a entregar?</p>	<p>Como havia falado, dentro daquilo que solicitamos, somos atendidos. Entendo que se precisássemos de mais alguma informação, seríamos bem atendidos por eles. Talvez falte aqui na empresa pessoa mais capaz, onde me incluo, que poderia trabalhar melhor nossos números, mas naquilo que almejamos e dentro da nossa filosofia de gestão e de vida, nos sentimos bem atendidos. Não almejo maior crescimento, meu objetivo é manter minha qualidade de vida, que considero excelente e seguir vivendo. Sobre as práticas de contabilidade, como já havia dito, são os relatórios gerenciais que recebemos sempre até o dia 5 de cada mês, referente ao mês passado, onde aparecem indicadores de desempenho que elegemos importantes.</p>	<p>Sim, como disse as vezes divergimos na entrega de documentos que precisamos. Ele sempre nos convence que nossos números podem aparecer no imposto de renda e dar complicação futura</p>	<p>Ela atende o que pedimos e se não atende ela busca a informação ou deixa de nos atender.</p>
<p>21 – Qual a forma que o serviço de contabilidade é prestado conta para a empresa? Existem formulários específicos e padronizados de contabilidade financeira e gerencial? (Fazer a análise dos documentos quando houver)</p>	<p>O formulário de controle gerencial apresentado pelo gestor é padrão e simples. Apresenta sucintamente em apenas uma folha A4, informações como faturamento, estoque, gastos com folha de pagamento, custos fixos e variáveis. Ao final apresenta o lucro ou prejuízo do mês, que varia conforme as retiradas mensais do proprietário. Aparentemente percebe-se que tudo o que é vendido é registrado e tributado, bem como saídas e entradas.</p>	<p>Não, nenhum e também não procuramos esse tipo de informação</p>	<p>Sim vários os já citados aqui... Temos tecnologia própria de gestão e nossa contabilidade tem que se adaptar ao que necessitamos</p>
<p>22 – Na empresa existem pessoas, infraestrutura e tecnologia necessária preparados para analisar os documentos e informações enviados pelas organizações contábeis?</p>	<p>Sim, dentro daquilo que solicitamos de documentos sim. Como rotina, todo o início do mês, sento com a minha menina do financeiro e conversamos sobre as contas, onde podemos cortar custos e como podemos otimizar melhor as compras. Dali nascem nossas promoções do mês.</p>	<p>Preciso de pessoas de confiança na minha equipe. Da mesma maneira que sonegamos, reconheço que não temos um controle efetivo daquilo que faturamos. Adotei a prática de contratar pessoas de minha confiança para trabalhar comigo. Minha esposa é o financeiro da empresa.</p>	<p>Sim e estamos constantemente investindo em softwares e hardwares de gestão. Nosso ramo não perdoa muito erro. Necessitamos constantemente estar investindo em melhoria de gestão e em capacitações. O contador que se vire para nos acompanhar, pois é bem pago para isso.</p>
<p>23 – Existe alguma contribuição da sua parte sobre quais melhorias seriam importantes que a organização contábil possa oferecer a sua empresa para contribuir com a melhoria do desenvolvimento e competitividade?</p>	<p>Os contadores precisam entender que é necessário oferecer um serviço que atenda a expectativa do seu cliente empreendedor. No nosso caso, nos sentimos bem atendidos com aquilo que nos é oferecido. Muitas vezes fico sabendo que o contador de um amigo realizou uma palestra sobre algum tema específico que também me interessa. O nosso contador não oferece esse tipo de serviço adicional, mas também não sei se eu seria um cliente assíduo dessas capacitações.</p>	<p>Preciso que façam o que peço e as vezes me surpreenderem com alguma informação que me permita pagar menos imposto. Quando isso acontece fico muito feliz (risos)</p>	<p>Preciso que estejam sempre atualizados para contribuir com a melhoria da nossa gestão. Toda a informação nova e construtiva é muito bem vinda. No nosso país é difícil planejar o passado, ainda nesta semana fomos notificados pela Receita Federal sobre um procedimento contábil que realizamos a 4,5 anos atrás... O Brasil não é para amadores.</p>

APÊNDICE H - RESULTADO DA PESQUISA COM ESPECIALISTAS

PERGUNTAS	CONTADOR	ENGENHEIRO	CONTADOR	ADMINISTRADOR
1. Você concorda com as etapas e a estrutura proposta no Framework?	O que ele tem de diferente? Colocar nas contribuições do estudo	Back Office, retirar a palavra período; Alinhar os 5 passos (verbos) com o Performance Prism; Justificar Stakeholders; Retirar o Lean da base e trocar Lean Thinking somente por Lean.	Não concordo com o termo contabilidade financeira; ONG não se enquadra no trabalho e poderia se enquadrar. Está gerencial, mas tenho dúvida da prática. Está muito teórico. Até que ponto os clientes vão se disponibilizar a isto?	Sim, mas está bastante teórico, quero ver na prática. Os empresários gostam de ganhar dinheiro, mas nem sempre vêem a gestão como importante
2. Na etapa (a- Entender), as perguntas semi-estruturadas permitem o verdadeiro entendimento das demandas dos Stakeholders (clientes)? Alguma sugestão?	Fazer a pergunta "que problema posso te ajudar na melhoria da gestão do teu negócio?"	Trocar a palavra método por sistema	Sim e nenhuma sugestão	Sim
3. Na etapa (b – Agir), o fluxo de serviços pré-acordados estão corretos?	sim	Deixar o framework mais aberto, mais sugestão, menos prescrição	Desconfio se os clientes vão aceitar a contabilidade gerencial. Como comprometer o empresário?	Sim
4. Ainda nesta etapa (b – Agir), com relação a maturidade de gestão, você concorda com o sugerido no Framework?	sim	Quanto é muita maturidade de gestão? Peq/ média/ alta?	Sim, mas se o cliente não tem maturidade, como fazer para ele ter?	Depende do que se entende por maturidade. Trocaria a palavra por interesse
5. Ainda nesta etapa (b – Agir), com relação ao manual de gestão, alguma sugestão?	não	Pensar em manual de gestão e cronograma	O manual pode ser um instrumento para criar adesão. Tem que ser didático e falar a língua do empresário.	Que seja o mais didático possível. Desconfio da operacionalidade deste manual.
6. Na etapa (c – Medir), você concorda com as medidas de desempenho sugeridas para avaliar?	à realidade	Desde que não sejam prescritivas - orçamentos e resultados	sim	Sim, desde que estejam abertos e variem conforme a necessidade da empresa
7. Com relação a etapa (d – Capacitar), você concorda com as etapas sugeridas? Alguma sugestão de melhoria?	sim	Criar rotinas de capacitação com base nas necessidades (antes, durante e depois)	Sim, desde que alinhadas com o cliente	Sim
8. Ainda com relação a etapa (d – Capacitar), foi sugerido o uso de ferramentas do Lean como uma forma evolutiva no desenvolvimento de funções em equipamentos e sistemas de informações? Quais você recomendaria?	cursos de integração contador/ empresa	Sugerir instrumento de avaliação padronizado e estruturado	Autocontrole. Conscientizar o colaborador e o cliente	Poka Yokes para evitar falhas
9. Com relação a etapa (e – Avaliar), você concorda com as práticas sugeridas? Alguma sugestão de melhoria?	não	sim	Colocar uma situação intermediária, com feedback diário, conforme necessidades de ajustes	Feed Backs em tempo real conforme a necessidade
10. O Framework proposto é de fácil usabilidade tanto por parte dos contadores quanto por parte dos clientes?	Estabelecer como rotina de trabalho	sim	Sim, uma vez ajustado, sim	Ideal se fosse um programa de computador
11. Na sua opinião o Framework apresentado tem contribuição para a melhoria da competitividade das empresas de forma geral?	sim	sim	sim	Se houver motivação por parte da empresa, sim
12. Na sua opinião, quais possíveis barreiras para aplicação da framework, recursos necessários (tempo, pessoal qualificado, etc.), clareza dos passos, poderiam existir?	Ter um perfil de cliente que não entende a contabilidade como potencial de gestão, ou o escritório contábil não ter estrutura para atender	Após a implementação do Framework, apresentar a versão Beta;	Qualificação dos empresários e dos colaboradores do escritório	Qualificação e motivação, tanto dos contadores quanto das empresas

APÊNDICE I - RESULTADO DA PESQUISA COM UMA ORGANIZAÇÃO CONTÁBIL

PERGUNTAS	CONTADOR
1.Você concorda com as etapas e a estrutura proposta no Framework?	CONCORDA
2.Na etapa (a- Entender), as perguntas semi-estruturadas permitem o verdadeiro entendimento das demandas dos Stakeholders (clientes)? Alguma sugestão?	CONCORDA
3.Na etapa (b – Agir), o fluxo de serviços pré-acordados estão corretos?	sim
4.Ainda nesta etapa (b – Agir), com relação a maturidade de gestão, você concorda com o sugerido no Framework?	sim
5.Ainda nesta etapa (b – Agir), com relação ao manual de gestão, alguma sugestão?	15 DIAS SUBSEQUENTES
6.Na etapa (c – Medir), você concorda com as medidas de desempenho sugeridas para avaliar?	SIM, MAS OS PEQUENOS PODEM SER TRIMESTRAIS
7.Com relação a etapa (d – Capacitar), você concorda com as etapas sugeridas? Alguma sugestão de melhoria?	sim
8.Ainda com relação a etapa (d – Capacitar), foi sugerido o uso de ferramentas do Lean como uma forma evolutiva no desenvolvimento de funções em equipamentos e sistemas de informações? Quais você recomendaria?	NENHUMA
9.Com relação a etapa (e – Avaliar), você concorda com as práticas sugeridas? Alguma sugestão de melhoria?	não
10.O Framework proposto é de fácil usabilidade tanto por parte dos contadores quanto por parte dos clientes?	SIM
11.Na sua opinião o Framework apresentado tem contribuição para a melhoria da competitividade das empresas de forma geral?	sim
12.Na sua opinião, quais possíveis barreiras para aplicação da framework, recursos necessários (tempo, pessoal qualificado, etc.), clareza dos passos, poderiam existir?	FUNCIONA DESDE QUE O CLIENTE TENHA CONSCIÊNCIA DA CONTABILIDADE

APÊNDICE J – APLICAÇÃO DA *FRAMEWORK 2* - SIMPLES NACIONAL

ETAPA ENTENDER		APLICAÇÃO DO FRAMEWORK 2		MATURIDADE		
	PERGUNTAS	1 - RESPOSTAS		BAIXA/ MÉDIA	ALTA	
PERGUNTAS FEITAS PELAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS	1 - Além da tradicional contabilidade financeira, utilizada principalmente para atender as exigências do fisco, a sua empresa teria interesse em informações gerenciais para auxiliar uma melhor tomada de decisão?	Sim, consideramos fundamental a presença de um bom contador para nos assessorar. Eu conversei bastante tempo sobre isso. É uma necessidade de mercado. É importante o contador enxergar a tua empresa e ajudar a dar o caminho. Pelo que se percebe a maioria dos empreendedores não valorizaria esse serviço.			tem interesse	
	2 - Que problema posso te ajudar na melhoria da gestão do teu negócio?	Olhar as minhas atitudes como empreendedor e ajudar a tomar decisão.			x	
	3 - Indique um ou mais sistemas de custeio que sua empresa utiliza?	Lançamos os produtos no sistema e ele mesmo calcula o valor. Nossa preocupação é fazer os lançamentos corretos. NO passado colocávamos qualquer um a fazer isso, hoje temos o maior cuidado com essa operação.		x		
	4 - Indique um ou mais sistemas de avaliação de desempenho que sua empresa utiliza?	Utilizamos relatórios gerenciais e estamos a todo hora ajustando nossas atitudes para melhorar nosso desempenho			x	
	5 - Indique uma ou mais filosofias e modelos de gestão que sua empresa utiliza?	Utilizamos diversas formas de controle e ainda elaboramos nosso planejamento estratégico			x	
AVALIAÇÃO DAS PREMISSAS	6 - No caso de um serviço diferenciado de contabilidade gerencial, ao qual possa auxiliar o desenvolvimento da sua empresa, existe a possibilidade de aumentar o pagamento de honorários?	Sim, desde que não estrespole nosso orçamento e ainda tenhamos um bom custo benefício			tem interesse	
	7 - Para esse trabalho de contabilidade gerencial proposto faz-se necessário que as informações passadas a contabilidade sejam fidedignas a realidade. Qual a sua percepção sobre isso?	Sem problemas. Importante ressaltar que os pagamentos em dinheiro não são tributados por nós, somente os pagamentos no cartão. O contador terá que compreender isso.				
DIAGNÓSTICO		SCORE INTERESSE	SIM	NÃO		
		SCORE MATURIDADE	BAIXA/ MÉDIA	ALTA		
ETAPA AGIR						
SEGUIR PARA A PRÓXIMA ETAPA?		SIM	NÃO			
ETAPA MEDIR						
Com interesse e alta maturidade		Apresentar sugestões de novas tecnologias ou benchmarkings sobre custeios; Sugerir e acompanhar o desempenho dos <i>Key Performance Indicators - KPI</i> , através das ferramentas e metodologias utilizadas na empresa; Acompanhar o desempenho da empresa no que se refere a instrumentos de controle; Usar de ferramentas da qualidade, conforme a situação, visando o desenvolvimento de soluções evitando assim possíveis erros na entrega e/ ou recebimentos das informações gerenciais fornecidas, gerando prejuízo para ambos, contadores e empreendedores.				
Com interesse e baixa ou média maturidade		Verificar o nível de desempenho da empresa no que se refere a custeio e sugerir modificações quando necessário; Auxiliar na criação ou manutenção de <i>Key Performance Indicators - KPI</i> ; Analisar o desempenho da empresa no que se refere a instrumentos de controle e; Usar de ferramentas da qualidade, conforme a situação, visando o desenvolvimento de soluções evitando assim possíveis erros na entrega e/ ou recebimentos das informações gerenciais fornecidas, gerando prejuízo para ambos, contadores e empreendedores.		Ficou acordado que será realizado um estudo sobre o custo dos produtos, principalmente os são comprados sem muito planejamento pelo gestor da empresa. Foi pedido também uma auditoria no sistema da empresa para a empresa programadora Os indicadores de desempenho utilizados pela empresa serão preservados (faturamento/ Mês e Despesas/ mês), porém será acrescentado um indicador de qualidade para aferir a satisfação dos clientes. Os instrumentos de controle foram considerados satisfatórios. Com o andamento do trabalho poderão surgir novas necessidades Será utilizado um check list com cronograma estabelecendo informações e prazos que devem ser entregues pela empresa e pela organização contábil para formar a pauta das reuniões.		
Recomendações		Combinar um calendário de reuniões de avaliação, cuja pauta recomendada será avaliação dos <i>KPIs</i> , avaliação da empresa nos instrumentos de controle pré-estabelecidos e assuntos gerais a serem propostos por ambos os lados; Reuniões objetivas de no máximo uma hora; Que os relatórios com o que vai ser discutido na reunião sejam enviados com antecedência mínima de quarenta e oito horas, para que a empresa possa ter ciência dos números antes e já preparar planos de ação de melhoria a ser discutida na pauta; Manual de gestão: a ser criado para ser inaugurado na primeira reunião		Será feita uma reunião inicial cuja pauta será: 1) método de avaliação do sistema de custeio da empresa; 2) Definição do indicador de qualidade; 3) Análise dos instrumentos de controle; 4) Entrega do manual de gestão. Ficou decidido que a periodicidade das reuniões será trimestral, sempre na última semana do último mês, porém haverá uma reunião extra assim que for entregue a avaliação dos custos da empresa.		
ETAPA CAPACITAR	Recomendações Sistema padrão de tecnologia e infraestrutura adequada a realidade do cliente; Apresentar rotinas de capacitação e; Estabelecer os Poka Yokes necessários.		Já existe um sistema que integra bancos, fornecedores e contabilidade. Será feita uma auditoria no programa para testar sua efetividade. As rotinas de capacitação serão: Reunião inicial entre as equipes de gestão e contabilidade buscando estabelecer uma sinergia de trabalho. Palestras trimestrais abertas a todos os clientes da contabilidade sobre novidades/ inovações em gestão. Rotinas específicas para melhorar situações diagnosticadas ou melhorias no trabalho Foi sugerido a criação de um Poka Yoke no lançamento dos produtos no sistema da empresa. Conforme o andamento do trabalho, serão sugeridos outros O RAI será entregue e explicado na primeira reunião de trabalho e ficará disponível eletronicamente, onde poderá ser enviado por e-mail para a contabilidade ou para a empresa			
ETAPA AVALIAR	Recomendações Apresentação do Formulário Geral de Avaliação (FGA) pré-estruturado e customizado a realidade de cada empresa. Apresentação do formulário de Relatório de Ajustes Imediatos (RAI) a ser utilizado por ambas as partes, quando houver necessidade e; Apresentação de modelo de Relatório de Desempenho do escritório Contábil (RDC), com sugestões de melhorias a ser preenchido pelas empresas.		Para esta empresa o FGA deverá constar, além dos dados padrões da empresa e seus gestores: 1) A revisão dos sistemas de custeio e os ganhos que trouxe para a empresa em comparação com períodos anteriores. 2) O resultado de cada trimestre aferido pelos KPI; 2) A análise dos relatórios gerenciais debatidos na reunião trimestral; 3) O desempenho aferido da empresa, bem como as medidas a serem implementadas; 4) Ajustes de trabalho que foram realizados no período; 5) Capacitações realizadas com seus objetivos e resultados. O RAI será entregue e explicado na primeira reunião de trabalho e ficará disponível eletronicamente, onde poderá ser enviado por e-mail para a contabilidade ou para a empresa O RDC será realizado a cada reunião trimestral com a empresa, onde será atribuída uma nota de 0 a 10 para a atuação da organização contábil, com justificativas e sugestões de melhorias.			

APÊNDICE K – APLICAÇÃO DA *FRAMEWORK 2* - LUCRO PRESUMIDO

ETAPA ENTENDER		APLICAÇÃO DO FRAMEWORK 2		MATURIDADE		
PERGUNTAS		1 - RESPOSTAS		BAIXA/ MÉDIA	ALTA	
PERGUNTAS FEITAS PELAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS	1 - Além da tradicional contabilidade financeira, utilizada principalmente para atender as exigências do fisco, a sua empresa teria interesse em informações gerenciais para auxiliar uma melhor tomada de decisão?	Sim, Para diminuir a carga tributária principalmente		tem interesse		
	2 - Que problema posso te ajudar na melhoria da gestão do teu negócio?	Pagar menos imposto possível sem incomodar os homens (fiscalização)		x		
	3 - Indique um ou mais sistemas de custeio que sua empresa utiliza?	nós nos baseamos na concorrência e muitas vezes temos que baixar os preços para pagar algumas contas. Final do mês é sempre um período crítico para pagar os empregados		x		
	4 - Indique um ou mais sistemas de avaliação de desempenho que sua empresa utiliza?	Análises e relatórios gerenciais - Anotação: no caso aqui os relatórios gerenciais na visão deste gestor é o relatório com o faturamento total da empresa (oficial + extra-oficial)		x		
	5 - Indique uma ou mais filosofias e modelos de gestão que sua empresa utiliza?	Como já dito na outra pesquisa, trabalhamos com alguns controles financeiros, mas o que é entregue na contabilidade não reflete nossa realidade		x		
AVALIAÇÃO DAS PREMISSAS	6 - No caso de um serviço diferenciado de contabilidade gerencial, ao qual possa auxiliar o desenvolvimento da sua empresa, existe a possibilidade de aumentar o pagamento de honorários?	Não temos interesse em aumentar custos. Aceitamos o estudo de pagar menos impostos e podemos até negociar com a contabilidade se for o caso.				
	7 - Para esse trabalho de contabilidade gerencial proposto faz-se necessário que as informações passadas a contabilidade sejam fidedignas a realidade. Qual a sua percepção sobre isso?	Não vai funcionar. Se não sonarmos não conseguimos fazer sobrar dinheiro. Infelizmente no nosso ramo a sonegação é a grande fonte de renda. Se o contador souber oficialmente da nossa realidade ele não vai querer trabalhar conosco.				
DIAGNÓSTICO						
		SCORE INTERESSE	SIM	NÃO		
		SCORE MATURIDADE	BAIXA/ MÉDIA	ALTA		
ETAPA AGIR						
○	COM Interesse e Alta maturidade	Deve-se seguir o demandado pelo cliente, buscando contribuir com a melhoria dos seus resultados, apresentando novidades em termos de custos, sistemas de avaliação de desempenho e filosofias e modelos de gestão.	Reuniões periódicas de avaliação, onde a periodicidade é recomendada pelo contador e decidida em comum acordo com o empreendedor	Manual e cronograma customizado conforme a necessidade do cliente		
○	COM Interesse e Baixa/ Média Maturidade	Analisar ao cliente para criar ou reavaliar seus custos; Definição de KPI para avaliação de desempenho e; Definição de modelo de gestão como forma de controle				
○	SEM Interesse e Alta maturidade	Se colocar à disposição para contribuir com o desenvolvimento da empresa e agir quando o cliente solicitar.				
○	SEM Interesse e Baixa/ Média maturidade	Apresentar a metodologia sobre a contabilidade gerencial e agir quando o cliente solicitar	Sem sistema de avaliação	Sem manual e cronograma		
SEGUIR PARA A PRÓXIMA ETAPA?						
		SIM	NÃO			
ETAPA MEDIR						
○	COM Interesse e Alta maturidade	Deve-se seguir o demandado pelo cliente, buscando contribuir com a melhoria dos seus resultados, apresentando novidades em termos de custos, sistemas de avaliação de desempenho e filosofias e modelos de gestão.	Reuniões periódicas de avaliação, onde a periodicidade é recomendada pelo contador e decidida em comum acordo com o empreendedor	Manual e cronograma customizado conforme a necessidade do cliente		
○	COM Interesse e Baixa/ Média Maturidade	Analisar ao cliente para criar ou reavaliar seus custos; Definição de KPI para avaliação de desempenho e; Definição de modelo de gestão como forma de controle				
<p>Com interesse e alta maturidade</p> <p>Apresentar sugestões de novas tecnologias ou benchmarkings sobre custeios; Sugerir e acompanhar o desempenho dos <i>Key Performance Indicators</i> – <i>KPI</i>, através das ferramentas e metodologias utilizadas na empresa; Acompanhar o desempenho da empresa no que se refere a instrumentos de controle; Usar de ferramentas da qualidade, conforme a situação, visando o desenvolvimento de soluções evitando assim possíveis erros na entrega e/ ou recebimentos das informações gerenciais fornecidas, gerando prejuízo para ambos, contadores e empreendedores.</p> <p>Com interesse e baixa ou média maturidade</p> <p>Verificar o nível de desempenho da empresa no que se refere a custeio e sugerir modificações quando necessário; Auxiliar na criação ou manutenção de <i>Key Performance Indicators</i> – <i>KPI</i>; Analisar o desempenho da empresa no que se refere a instrumentos de controle e; Usar de ferramentas da qualidade, conforme a situação, visando o desenvolvimento de soluções evitando assim possíveis erros na entrega e/ ou recebimentos das informações gerenciais fornecidas, gerando prejuízo para ambos, contadores e empreendedores.</p> <p>Recomendações</p> <ul style="list-style-type: none"> • Combinar um calendário de reuniões de avaliação, cuja pauta recomendada será avaliação dos <i>KPIs</i>, avaliação da empresa nos instrumentos de controle pré-estabelecidos e assuntos gerais a serem propostos por ambos os lados; • Reuniões objetivas de no máximo uma hora; • Que os relatórios com o que vai ser discutido na reunião sejam enviados com antecedência mínima de quarenta e oito horas, para que a empresa possa ter ciência dos números antes e já preparar planos de ação de melhoria a ser discutida na pauta; <p>Manual de gestão: a ser criado para ser inaugurado na primeira reunião</p>						
ETAPA CAPACITAR						
<p>Recomendações</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sistema padrão de tecnologia e infraestrutura adequada a realidade do cliente; • Apresentar rotinas de capacitação e; • Estabelecer os Poka Yokes necessários. 						
ETAPA AVALIAR						
<p>Recomendações</p> <p>Apresentação do Formulário Geral de Avaliação (FGA) pré-estruturado e customizado a realidade de cada empresa;</p> <p>Apresentação do formulário de Relatório de Ajustes Imediatos (RAI) a ser utilizado por ambas as partes, quando houver necessidade e;</p> <p>Apresentação de modelo de Relatório de Desempenho do escritório Contabil (RDC), com sugestões de melhorias a ser preenchido pelas empresas.</p>						

APÊNDICE L – APLICAÇÃO DA *FRAMEWORK 2* - LUCRO REAL

APLICAÇÃO DO FRAMEWORK 2		MATURIDADE						
ETAPA ENTENDER	PERGUNTAS	1 - RESPOSTAS						
		BAIXA/ MÉDIA ALTA						
PERGUNTAS FEITAS PELAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS	1 - Além da tradicional contabilidade financeira, utilizada principalmente para atender as exigências do fisco, a sua empresa teria interesse em informações gerenciais para auxiliar uma melhor tomada de decisão?	Sim, já trabalhamos com a contabilidade gerencial	x					
	2 - Que problema posso te ajudar na melhoria da gestão do teu negócio?	Subsidiando a empresa com informações de ponta que possam auxiliar na competitividade do nosso negócio	x					
	3 - Indique um ou mais sistemas de custeio que sua empresa utiliza?	Sistema de apuração de custo padrão	x					
	4 - Indique um ou mais sistemas de avaliação de desempenho que sua empresa utiliza?	ROI, análise de relatórios gerenciais e a análise custo-volume- lucro	x					
	5 - Indique uma ou mais filosofias e modelos de gestão que sua empresa utiliza?	Balanced Scorecard adaptado do modelo tradicional, Lean e outras ferramentas de gestão	x					
AVALIAÇÃO DAS PREMISSAS	6 - No caso de um serviço diferenciado de contabilidade gerencial, ao qual possa auxiliar o desenvolvimento da sua empresa, existe a possibilidade de aumentar o pagamento de honorários?	Quando prospectamos um fornecedor, inclusive uma assessoria contábil, colocamos no contrato o que necessitamos de serviços. Os honorários são decorrentes da necessidade.	x					
	7 - Para esse trabalho de contabilidade gerencial proposto faz-se necessário que as informações passadas a contabilidade sejam fidedignas a realidade. Qual a sua percepção sobre isso?	Nossa empresa trabalha com governança corporativa, todos os dados são transparentes e refletem a realidade.	x					
DIAGNÓSTICO		<table border="1" style="display: inline-table; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;">SCORE INTERESSE</td> <td style="text-align: center;">SIM</td> <td style="text-align: center;">NÃO</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">SCORE MATURIDADE</td> <td style="text-align: center;">BAIXA/ MÉDIA</td> <td style="text-align: center;">ALTA</td> </tr> </table>	SCORE INTERESSE	SIM	NÃO	SCORE MATURIDADE	BAIXA/ MÉDIA	ALTA
SCORE INTERESSE	SIM	NÃO						
SCORE MATURIDADE	BAIXA/ MÉDIA	ALTA						
ETAPA AGIR								
SEGUIR PARA A PRÓXIMA ETAPA?		<table border="1" style="display: inline-table; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;">SIM</td> <td style="text-align: center;">NÃO</td> </tr> </table>	SIM	NÃO				
SIM	NÃO							
ETAPA MEDIR								
ETAPA CAPACITAR	<p>Recomendações</p> <ul style="list-style-type: none"> Sistema padrão de tecnologia e infraestrutura adequada a realidade do cliente; Apresentar rotinas de capacitação e; Estabelecer os Poka Yokes necessários. 	<p>A empresa trabalha com sistema gerencial próprio ao qual a contabilidade irá se adaptar</p> <p>As rotinas de capacitação serão: Reunião inicial entre as equipes de gestão e contabilidade buscando estabelecer uma sinergia de trabalho. Palestras trimestrais abertas a todos os clientes da contabilidade sobre novidades/ inovações em gestão. Rotinas específicas para melhorar situações diagnosticadas ou melhorias no trabalho</p> <p>Os Poka Yokes serão implantados conforme as necessidades do andamento do trabalho</p>						
ETAPA AVALIAR	<p>Recomendações</p> <p>Apresentação do Formulário Geral de Avaliação (FGA) pré-estruturado e customizado à realidade de cada empresa;</p> <p>Apresentação do Formulário de Relatório de Ajustes Imediatos (RAI) a ser utilizado por ambas as partes, quando houver necessidade e;</p> <p>Apresentação de modelo de Relatório de Desempenho do escritório Contábil (RDC), com sugestões de melhorias a ser preenchido pelas empresas.</p>	<p>Para esta empresa o FGA deverá constar, além dos dados padrões da empresa e seus gestores: 1) O resultado de cada Mês aferido pelos KPI; 2) A análise dos relatórios gerenciais debatidos na reunião mensal; 3) O desempenho aferido da empresa, bem como as medidas a serem implementadas; 4) Ajustes de trabalho que foram realizados no período; 5) Capacitações realizadas com seus objetivos e resultados.</p> <p>O RAI será entregue e explicado na primeira reunião de trabalho e ficará disponível eletronicamente, onde poderá ser enviado por e-mail para a contabilidade ou para a empresa</p> <p>O RDC será realizado a cada reunião mensal com a empresa, onde será atribuída uma nota de 0 a 10 para a atuação da organização contábil, com justificativas e sugestões de melhorias.</p>						
<p>DURANTE A APLICAÇÃO, FOI PERGUNTADO PELO GESTOR SE NÃO HAVERIA UM DIAGNÓSTICO INICIAL DA EMPRESA, PELA ORGANIZAÇÃO CONTÁBIL, PARA POSTERIORMENTE DAR INÍCIO AO TRABALHO, FICOU COMO SUGESTÃO DA METODOLOGIA DO FRAMEWORK 2.</p>								