



Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Administração e Finanças

Luana Paula de Souza Barros

Estudo comparativo na área de contabilidade gerencial entre Brasil, México e Espanha

Rio de Janeiro
2008

Luana Paula de Souza Barros

Estudo comparativo na área de contabilidade gerencial entre Brasil, México e Espanha



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Prof. Dr. Josir Simeone Gomes

Rio de Janeiro
2008

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/CCS/B

B277	<p>Barros, Luana Paula de Souza. Estudo comparativo na área de contabilidade gerencial entre Brasil, México e Espanha/Luana Paula de Souza Barros. – 2008. 252 f.</p> <p>Orientador : Josir Simeone Gomes. Dissertação (mestrado) – Faculdade de Administração e Finanças.</p> <p>1. Contabilidade gerencial - Brasil - Teses. 2. Contabilidade gerencial - México - Teses. I. Gomes, Josir Simeone. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.</p> <p>CDU 657.42</p>
------	--

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação.

Assinatura

Data

Luana Paula de Souza Barros

Estudo comparativo na área de contabilidade gerencial entre Brasil, México e Espanha

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovado em _____

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Josir Simeone Gomes (Orientador)
Faculdade de Administração e Finanças da UERJ

Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves
Faculdade de Administração e Finanças da UERJ

Prof. Dr. José Ricardo Maia de Siqueira
Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da UFRJ

Rio de Janeiro
2008

DEDICATÓRIA

A Deus, à Ildete Barros, minha mãe e exemplo de amor, a Paulo Barros, meu querido pai, à Ana Gabriela, minha amada irmã, a Jefferson Siqueira, amor da minha vida e a meus queridos amigos.

AGRADECIMENTOS

Pela concretização desse sonho, os seguintes agradecimentos são necessários:

Primeiramente, agradeço a Deus por ter me inspirado e me guiado pelos caminhos que Ele preparou para mim, além de ter me dado saúde e forças nos momentos em que precisei. Além disso, por ter permitido a realização desse sonho. Sem Ele na minha vida, eu nada poderia ter feito!

Aos meus pais, pelo amor e incentivo em todos os momentos e à minha irmã Ana Gabriela pela compreensão e carinho.

Ao meu namorado e amigo incondicional, Jefferson Siqueira, que ao longo desta caminhada soube compreender-me e apoiar-me nos momentos difíceis, principalmente quando precisei estar ausente para dar prioridade à realização deste trabalho. Adicionalmente, agradeço a toda família dele pelo carinho e compreensão.

A todos os colegas da turma de 2006, pelos momentos que vivenciamos juntos e pela amizade, especialmente às grandes amigas que ganhei: Giselle Carvalho, Janaina Senra e Savana Fraulob. Além disso, à minha grande amiga desde a graduação e que continuou sendo uma benção na minha vida durante o Mestrado: Aline Filgueiras. Que possamos continuar publicando muitos artigos juntas e apresentando trabalhos em Congressos nacionais e internacionais!

Ao professor Doutor Josir Simeone Gomes, meu orientador e coordenador do Mestrado, pelos conhecimentos transmitidos e pela sua dedicação ao Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, que imprimiu maior qualidade ao curso, cobrando dos professores e alunos, dedicação, seriedade e cumprimento dos prazos acordados. Além disso, por ter me presenteado com o tema deste trabalho.

Aos membros da banca examinadora, professores doutores José Ricardo Maia de Siqueira (FACC/UFRJ) e Francisco José dos Santos Alves (UERJ), pelo tempo, experiência e atenção dispensados à leitura desta dissertação e por aceitarem participar desta banca examinadora.

À professora Nazlhe Faride Cheín Schekaibán da Universidade do México e ao professor Vicente Ripoll Feliu da Universidade da Espanha, pelo envio das informações essenciais para a realização deste trabalho.

Ao professor Doutor José Augusto Veiga Marques do Programa de Mestrado da FACC/UFRJ, pelo grande exemplo que tem sido para a minha vida desde que o conheci e pelos conselhos, dicas e conhecimentos transmitidos.

A todos os professores do Mestrado em Ciências Contábeis da FAF/UERJ, pelo aprendizado e aos funcionários pelo apoio administrativo, especialmente a D. Heloisa pela sua paciência com os mestrandos e dedicação ao Mestrado.

Ao professor José Francisco de Souza, diretor da Faculdade de Administração e Finanças, ao professor Josir Simeone Gomes, meu orientador, e a Petrobras, por ter viabilizado a minha participação no X Congresso Internacional de Custos em Lyon (França) durante o Mestrado. Foi uma experiência marcante na minha vida acadêmica e profissional!

Ao Gerente Executivo da Petrobras, Marcos Menezes, pelo apoio e incentivo à elaboração de artigos, apresentação de trabalhos técnicos, educação continuada e difusão do conhecimento na Petrobras. Ao meu gerente Carlos Macena e ao meu coordenador Marvino pela compreensão nos momentos em que precisei me ausentar do trabalho para realizar atividades acadêmicas e pelo incentivo à realização desta pesquisa.

À Marianna Zattar, que através do serviço prestado pela Biblioteca da área de Serviços Compartilhados da Petrobras, realizou o trabalho de normalização e revisão deste trabalho.

A minhas grandes amigas Elaine Naus e Joyce Lopes, que estiveram comigo durante os cursos de formação da Eletrobras e Petrobras e com quem eu sempre pude contar com o carinho e a amizade.

Ao grupo de amigas da Igreja Assembléia de Deus da Penha que sempre estiveram orando por mim: Ana Clara, Thaisa, Karen, Irene, Stephania, Suellen, Mary, Carla, Karina, Camila, Suelen, Valéria, Joice, Joyce, Luciana, Liana, Marla, Marcela, Jéssica, Tathiana, Lívia, Christiane, Mary Khati, Fernanda, Cátia, Raquel e Brenna.

Finalmente, a todos que contribuíram de alguma forma para a elaboração deste trabalho.

RESUMO

BARROS, Luana Paula de Souza. *Estudo comparativo na área de Contabilidade Gerencial entre Brasil, México e Espanha*. 2008. 252f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

Nas últimas décadas, a área de Contabilidade Gerencial tem sofrido mudanças, tanto qualitativa como quantitativa que a tem convertido na protagonista da área contábil e uma das principais ferramentas da gestão empresarial. Atualmente, ter uma estratégia de desenvolvimento implica não somente conhecer a natureza de um negócio; é também utilizar a informação que seja adequada para a tomada de decisões e que pode beneficiar tanto a empresa como seus acionistas, empregados, fornecedores e clientes. O objetivo deste trabalho consistiu em realizar uma análise comparativa da publicação de trabalhos relacionados com a área de Contabilidade Gerencial em revistas de prestígio do Brasil, México e Espanha, realizando uma revisão das mesmas a partir de 1999 até 2005, com o propósito de identificar como evolui a pesquisa, materializada nas publicações da área objeto de estudo nos três países e dessa forma, conhecer os avanços e tendências na Contabilidade Gerencial. Para atender os objetivos propostos, este estudo caracterizou-se como descritivo, delineado por meio de pesquisa bibliográfica, documental e pesquisa de campo. No presente trabalho, a população abrangeu o conjunto de revistas científicas e profissionais de Contabilidade nos três países estudados (Brasil, Espanha e México). A amostra foi composta por 21 revistas selecionadas, sendo sete revistas de cada país. A opção por esse meio, ao invés da análise de publicações de livros ou manuais, deve-se à tradicional demora do período de estudo e sua difusão. Através deste estudo, percebe-se que as tendências têm variado conforme as mudanças estruturais das necessidades empresariais, objeto de interesse pelo qual se realiza este tipo de trabalho, que serve para melhorar os sistemas e o desempenho das organizações.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Brasil. México. Espanha.

ABSTRACT

In the last decades, the area of Management Accounting has suffered changes, such qualitative as quantitative that it has converted it into the protagonist of the contabil area and one of the main tools of the enterprise management. Currently, to have a development strategy not only implies to know the nature of a business; it is also to use the information that is adjusted for the decisions making and that can benefit such the company as its shareholders, employees, suppliers and customers. The aim of this study consisted of realizing a comparative analysis of the publication of papers related with the area of Management Accounting in magazines of prestige of Brazil, Mexico and Spain, through a revision of the same ones from 1999 up to 2005, with the intention of identify as the research evolves, materialized in publications of the area object of study in the three countries and this way, know the advances and trends in the Management Accounting. To attend the considered objectives, this study it was characterized as descriptive, delineated by means of bibliographical research, documentary and research of field. In the present work, the population enclosed the set of scientific and professional magazines of Accounting in the three studied countries (Brazil, Spain and Mexico). The sample was composed for 21 selected magazines, being seven magazines of each country. The option for this way, instead of the publication analysis of books or manuals, must it the traditional delay it period of study and its diffusion. Through this study, is perceived that the trends have varied according to the structural changes of the enterprise needs, object of interest for which it is realized this type of work, that serves to improve the systems and the performance of the organizations.

Keywords: Management Accounting. Brazil. Mexico. Spain.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1	Linhas de pesquisa e temas em Contabilidade Gerencial..	25
Quadro 2	Sugestão para o plano de ensino de Contabilidade Gerencial.....	47
Quadro 3	Diferenças entre o custeio por absorção e o ABC.....	75
Quadro 4	Revistas brasileiras selecionadas.....	122
Quadro 5	Revistas mexicanas selecionadas.....	122
Quadro 6	Revistas espanholas selecionadas.....	123
Quadro 7	Nº de artigos brasileiros por revista/ano.....	124
Quadro 8	Nº de artigos mexicanos por revista/ano.....	125
Gráfico 1	Linhas de pesquisa de Contabilidade Gerencial – revistas brasileiras.....	125
Quadro 9	Nº de artigos espanhóis por revista/ano.....	125
Gráfico 2	Linhas de pesquisa de Contabilidade Gerencial – revistas mexicanas.....	126
Gráfico 3	Linhas de pesquisa de Contabilidade Gerencial – revistas espanholas.....	126
Quadro 10	Preocupação investigadora do Brasil – Maior a Menor.....	130
Gráfico 4	Linhas de pesquisa de Contabilidade Gerencial – 1999 – 2005 – Brasil.....	131
Quadro 11	Preocupação investigadora do México – Maior a menor....	132
Gráfico 5	Linhas de pesquisa de Contabilidade Gerencial – 1999 – 2005 – México.....	132
Quadro 12	Preocupação investigadora da Espanha – Maior a Menor.	133
Gráfico 6	Linhas de Pesquisa de Contabilidade Gerencial – 1999 – 2005 - Espanha.....	134
Quadro 13	Frequência das linhas de pesquisa de Contabilidade Gerencial – Global.....	135
Gráfico 7	Frequência das linhas de pesquisa de Contabilidade Gerencial – Global.....	135
Quadro 14	Preocupação investigadora global – Maior a Menor.....	136
Gráfico 8	Linhas de pesquisa de Contabilidade Gerencial – 1999 – 2005 – Global.....	136
Gráfico 9	Evolução da preocupação investigadora – 1999 – 2005 – Brasil	138
Gráfico 10	Evolução da preocupação investigadora – 1999 – 2005 – México	139

Gráfico 11	Evolução da preocupação investigadora – 1999 – 2005 – Espanha	140
Gráfico 12	Evolução da preocupação investigadora – 1999 – 2005 – Global.....	141
Gráfico 13	Comparação entre Brasil, México e Espanha – 1999 – 2005.....	142
Gráfico 14	Nº de artigos brasileiros por revista/ano.....	143
Gráfico 15	Nº de artigos mexicanos por revista/ano.....	144
Gráfico 16	Nº de artigos espanhóis por revista/ano.....	145
Quadro 15	Percentual de participação de cada revista – Maior a Menor.....	147
Gráfico 17	Frequência de artigos publicados por cada revista da amostra.....	148
Gráfico 18	Linhas de pesquisa em Contabilidade Gerencial – frequência.....	149
Gráfico 19	Linhas de pesquisa em Contabilidade Gerencial - %.....	152
Gráfico 20	Linhas de pesquisa em Contabilidade Gerencial - %.....	152

LISTA DE SIGLAS

ABC	- <i>Activity Based Costing</i>
ABM	- <i>Activity Based Management</i>
AECA	- Associação Espanhola de Contabilidade e Administração de Empresas
BSC	- <i>Balanced Scorecard</i>
CAPES	- Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CFC	- Associação Brasileira de Normas Técnicas
CIF	- Custos Indiretos de Fabricação
CVL	- Custo-volume-lucro
EIASM	- <i>European Institute for Advanced Studies in Management</i>
ENANPAD	- Encontro nacional dos programas de pós-graduação em administração
EVA	- <i>Economic Value Added</i>
FASB	- <i>Financial Accounting Standards Board</i>
IFAC	- <i>International Federation of Accountants</i>
IMA	- <i>Institute of Management Accounting</i>
INMETRO	- Instituto Nacional de Metrologia
ISO	- <i>International Organization for Standardization</i>
JIT	- <i>Just in Time</i>
MVA	- <i>Management Value Added</i>
NAA	- <i>National Association of Accountants</i>
TI	- Tecnologia da Informação
TOC	- <i>Theory of Constraints</i>
TQC	- <i>Total Quality Control</i>
TQM	- <i>Total Quality Management</i>

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
Contextualização	13
Caracterização do problema	14
Objetivo da pesquisa	14
<u>Objetivo geral</u>	15
<u>Objetivos específicos</u>	15
Relevância do estudo	16
Delimitação do trabalho	17
Estrutura do estudo	17
1 A CONTABILIDADE GERENCIAL E SUAS LINHAS DE PESQUISA ...	19
1.1 Origem e evolução histórica da Contabilidade Gerencial	19
1.2 Linhas de pesquisa em Contabilidade Gerencial	25
1.2.1 <u>Contabilidade de custos</u>	27
1.2.2 <u>Marco conceitual da Contabilidade Gerencial</u>	30
1.2.3 <u>Custos para planejamento, controle e tomada de decisões</u>	37
1.2.4 <u>Pesquisa e docência em Contabilidade Gerencial</u>	44
1.2.5 <u>Contexto e papel atual da Contabilidade Gerencial</u>	50
1.2.6 <u>Novas perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial</u>	58
1.2.7 <u>Modelo de custos ABC/ ABM</u>	71
1.2.8 <u>Custos de qualidade e aplicações práticas</u>	77
1.2.9 <u>Contabilidade Gerencial estratégica</u>	84
1.2.10 <u>Contabilidade Gerencial no setor público</u>	90
1.2.11 <u>Projeções setoriais da Contabilidade Gerencial</u>	96
1.2.12 <u>História da Contabilidade Gerencial</u>	99
1.3 A pesquisa contemporânea em Contabilidade Gerencial	100
1.4 A Contabilidade Gerencial no Brasil, México e Espanha	103
1.4.1 <u>Contabilidade Gerencial no Brasil</u>	104
1.4.2 <u>Contabilidade Gerencial no México</u>	107
1.4.3 <u>Contabilidade Gerencial na Espanha</u>	111
1.4.3.1 <u>Áreas e matérias dos documentos publicados</u>	113
1.4.3.2 <u>Tendência e trabalhos em curso da comissão</u>	116
1.4.3.3 <u>Aplicações setoriais da Contabilidade Gerencial</u>	116
1.4.3.4 <u>Entidades públicas e sem fins lucrativos</u>	116
1.4.3.5 <u>Novas técnicas e perspectivas da Contabilidade Gerencial</u>	117
1.5 Resumo	118
2 METODOLOGIA	119
2.1 Aspectos metodológicos	119
2.1.1 <u>Tipologia da pesquisa</u>	119
2.1.2 <u>População e amostra</u>	121
2.1.3 <u>Coleta e tratamento dos dados</u>	123
2.1.4 <u>Limitações do método</u>	128
2.2 Resumo	128
3 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	129
3.1 Representatividade das linhas de pesquisa de Contabilidade Gerencial	130
3.1.1 <u>Representatividade de cada linha de pesquisa nos países - Individual</u>	130
3.1.1.1 <u>Brasil</u>	130

3.1.1.2	México	132
3.1.1.3	Espanha	133
3.1.2	<u>Representatividade de cada linha de pesquisa nos três países – Global</u>	
	135
3.2	Comparação da quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada por ano em cada país	137
3.2.1	<u>Comparação da quantidade de artigos de contabilidade gerencial publicada por ano em cada país</u>	137
3.2.1.1	Brasil	138
3.2.1.2	México	139
3.2.1.3	Espanha	140
3.2.2	<u>Comparação da quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada por ano de forma global</u>	141
3.2.3	<u>Comparação da quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada por ano entre Brasil, México e Espanha.....</u>	142
3.2.4	<u>Comparação da quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada por ano em cada revista.....</u>	143
3.2.4.1	Revistas brasileiras	143
3.2.4.2	Revistas mexicanas.....	144
3.2.4.3	Revistas espanholas	145
3.3	Percentual de participação de cada revista no total de artigos publicados nos três países.....	147
3.4	Análise comparativa entre os três países e discussão dos resultados	148
3.5	Resumo	153
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	154
	REFERÊNCIAS.....	162
	APÊNDICE A - REVISTAS BRASILEIRAS	174
	ANEXO A – REVISTAS MEXICANAS.....	188
	ANEXO B - REVISTAS ESPANHOLAS	221

INTRODUÇÃO

Na introdução deste trabalho serão abordados os seguintes assuntos: a contextualização do tema, a caracterização do problema, o objetivo da pesquisa (geral e específico), a relevância do estudo, a delimitação do trabalho, bem como a forma como está estruturado este estudo.

Contextualização

Segundo Gomes e Ripoll (1998), na metade da década de 80 ocorreu a separação definitiva da Contabilidade Gerencial e conseqüentemente, da Contabilidade de Custos. A única preocupação dessas Contabilidades se baseava no cálculo do custo de produção para satisfazer informações financeiras.

Sem um horizonte definido, tal como foi mencionado em Ripoll Feliú (1992) foram realizadas as traduções dos livros de Johnson e Kaplan (1987) *“Relevance Lost”* para *“La Contabilidad de Costes: Auge y Caída de la Contabilidad de Gestión”*, de McNAIR, Mosconi e Norris (1989) e *“Beyond the Botton Line”* para *“Crisis y Revolución de la Contabilidad Interna y de los Sistemas de Información”*, e se começa a destacar que algo estava ocorrendo na nova forma de entender a gestão dos custos na empresa.

Este processo de “encaixe” dentro da disciplina contábil começou a se manifestar, como mencionado em Ripoll Feliú e Montagud et al. (1991), a partir do artigo de Kaplan (1984), quando muito da literatura anglo-saxônica de Contabilidade Gerencial enfocava a necessidade de adaptar a informação útil para a tomada de decisões aos novos conceitos do ambiente empresarial que havia motivado o reconhecimento do Sistema de Produção de Toyota.

O objeto do presente trabalho trata de refletir a evolução do interesse dos pesquisadores na área de Contabilidade Gerencial em três países: Brasil, México e Espanha.

Caracterização do problema

Tendo em vista a importância da Contabilidade Gerencial, será realizado um estudo comparativo entre Brasil, México e Espanha, de forma a responder às seguintes questões:

- Quais os assuntos na área de Contabilidade Gerencial que despertam mais interesse nos pesquisadores e profissionais no Brasil, México e Espanha?
- Como evolui o interesse dos pesquisadores ao longo do tempo nos três países, tendo em vista as mudanças que ocorrem na Contabilidade Gerencial?
- Quais as revistas que mais publicam assuntos relacionados à área de Contabilidade Gerencial no Brasil, México e Espanha?
- Qual a relação existente, em termos de proximidade ou afastamento, entre os assuntos abordados na área de Contabilidade Gerencial no Brasil, México e Espanha?

A resposta às questões formuladas deverá explicitar o interesse dos pesquisadores desses países, bem como a evolução do mesmo, materializado nas publicações da área objeto de estudo.

Objetivo da pesquisa

Para atender adequadamente a problemática aplicada, os objetivos a seguir foram perseguidos ao longo deste estudo.

Objetivo geral

O objetivo geral deste estudo consiste em realizar uma análise comparativa das publicações de trabalhos relacionadas com a área de Contabilidade Gerencial em revistas de prestígio do Brasil, México e Espanha, realizando uma revisão das mesmas a partir de 1999 até 2005, com o propósito de identificar como evolui a pesquisa, materializada nas publicações da área objeto de estudo nos três países e dessa forma, conhecer os avanços e tendências na Contabilidade Gerencial.

Objetivos específicos

Com a finalidade de atingir o objetivo geral, o estudo apresenta os seguintes objetivos específicos em relação à amostra selecionada:

- Apresentar a representatividade de cada uma das 12 linhas de pesquisa de Contabilidade Gerencial, segundo a agrupação realizada por Ripoll Feliú (2005), em cada um dos três países analisados, a fim de verificar os assuntos relacionados à área de Contabilidade Gerencial que despertam mais interesse nos pesquisadores de cada país;
- Analisar a quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada em cada ano do período estudado (1999-2005), a fim de verificar a evolução do interesse dos pesquisadores ao longo do tempo em cada país; e
- Identificar os periódicos contábeis que mais publicam assuntos relacionados à Contabilidade Gerencial na amostra das revistas brasileiras, mexicanas e espanholas selecionadas, a fim de detectar aqueles que mais dedicam atenção à área estudada.

Relevância do estudo

Nas últimas décadas, a área de Contabilidade Gerencial tem sofrido mudanças, tanto qualitativa como quantitativa que a tem convertido na protagonista da área contábil e uma das principais ferramentas da gestão empresarial. Atualmente, ter uma estratégia de desenvolvimento implica não somente conhecer a natureza de um negócio; é também utilizar a informação que seja adequada para a tomada de decisões e que pode beneficiar tanto a empresa como seus acionistas, empregados, fornecedores e clientes.

Este trabalho surgiu como conseqüência do estudo apresentado por Alonso et al. (1984) sobre linhas de pesquisa em Contabilidade, em que se destacava a significativa posição que ocupava a Contabilidade Gerencial. A partir deste, surgiram vários artigos e comunicações, entre eles: Castelló et al. (1985), Ripoll Feliú (1992), Ripoll Feliu e Simeone (1998), Aparisi et al. (1998), Alcoy et al. (2001), Ripoll Feliu e Chein (2005), que continuaram analisando a evolução da Contabilidade Gerencial no contexto internacional.

De acordo com esses estudos, percebe-se que as tendências têm variado conforme as mudanças estruturais das necessidades empresariais, objeto de interesse pelo qual se realiza este tipo de trabalho, que serve para melhorar os sistemas e o desempenho das organizações.

Em outros trabalhos, Ripoll Feliu manifestou como a pesquisa e sua difusão em nível de revistas especializadas na temática que está sendo estudada tem sido liderada em grande parte pela área anglo-saxônica que, como acontece com outros temas costuma marcar as diretrizes nas linhas de pesquisa. Esta informação se materializa no número de revistas especializadas, volume de trabalhos realizados e conteúdo dos temas de pesquisa, tanto a nível teórico como empírico.

Nesse contexto, devemos considerar o caminho que tem levado a Contabilidade Gerencial e suas diferentes esferas de conhecimento, assim como as tendências dos profissionais e pesquisadores em Contabilidade, pois os mesmos influenciam em muitos aspectos da vida empresarial. Esse tipo de análise, ajuda em grande parte nos avanços que experimenta o ambiente das organizações, além de melhorar a gestão das mesmas para a otimização dos recursos materiais, tecnológicos e humanos.

Delimitação do trabalho

Neste tópico, aborda-se a delimitação do trabalho do ponto de vista geográfico e temporal.

Quanto à limitação geográfica, pode-se dizer que este estudo objetiva uma análise comparativa entre apenas três países. Isso se deve ao fato do mesmo ter sido realizado com base na pesquisa de Chein e Ripoll Feliu (2005), cujo objetivo foi realizar uma análise comparativa das publicações de trabalhos relacionados com a Contabilidade Gerencial nas revistas de maior prestígio da Espanha e México através de uma agrupação de 12 linhas de pesquisa que contêm 76 temas sobre a Contabilidade Gerencial. Sendo assim, o presente estudo amplia essa pesquisa através da inclusão das revistas brasileiras para uma comparação entre os três países.

Quanto à limitação temporal, pode-se dizer que para a realização deste trabalho optou-se pelo período de sete anos (1999-2005), tendo em vista que foi o período estudado na pesquisa de Chein e Ripoll Feliu (2005) e os dados do México e da Espanha utilizados neste trabalho são provenientes dessa pesquisa.

Estrutura do estudo

Após a apresentação da contextualização, a caracterização do problema, os objetivos da pesquisa, a relevância do estudo e a delimitação do trabalho, apresenta-se a estrutura deste estudo, que se distribui por quatro capítulos.

No capítulo 1, o estudo envolve o referencial teórico dos aspectos conceituais relacionados à origem e evolução histórica da Contabilidade Gerencial, suas linhas de pesquisa, a pesquisa contemporânea em Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Gerencial no Brasil, México e Espanha. Esse embasamento conceitual serve de sustentação para o desenvolvimento da pesquisa.

O capítulo 2 caracteriza-se pela apresentação dos temas de caráter metodológico que envolve o processo de elaboração deste trabalho. Sendo assim,

nesse capítulo são abordadas a tipologia da pesquisa, a população e amostra, os mecanismos de coleta e tratamento dos dados e as limitações do método utilizado para o desenvolvimento da pesquisa.

No capítulo 3, são apresentados e discutidos os resultados da pesquisa, bem como a tendência individual e global dos três países estudados: Brasil, México e Espanha.

Por fim, no capítulo 4 são apresentadas as considerações finais e as recomendações para futuras pesquisas.

1 A CONTABILIDADE GERENCIAL E SUAS LINHAS DE PESQUISA

Para proporcionar uma melhor compreensão do referencial teórico, este capítulo está subdividido em quatro partes: a primeira apresenta um breve relato sobre a origem da Contabilidade Gerencial e a evolução histórica da mesma; a segunda apresenta as linhas de pesquisa da Contabilidade Gerencial; a terceira aborda a pesquisa contemporânea em Contabilidade Gerencial e por último, a quarta parte apresenta a Contabilidade Gerencial nos três países estudados: Brasil, México e Espanha.

1.1 Origem e evolução histórica da Contabilidade Gerencial

A Contabilidade é a ciência social que tem por objetivo medir os aspectos quantitativos e qualitativos do patrimônio de quaisquer entidades. Constitui um instrumento para gestão e controle e é uma atividade fundamental na vida econômica.

Para Marion (2006, p. 26), o objetivo principal da Contabilidade é permitir a cada grupo principal de usuários a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras.

Segundo Martins (2003, p. 19-21), até a Revolução Industrial (século XVIII), praticamente só existia a Contabilidade Financeira, que foi desenvolvida na Era Mercantilista e estava bem estruturada para servir as empresas comerciais. Com o advento da indústria, a função do contador tornou-se mais complexa e começou-se, então, a formação dos critérios de avaliação de estoques no âmbito industrial. Nesse período, os valores dos fatores de produção passaram a compor o custo dos produtos e surge a partir da Contabilidade Financeira, a Contabilidade de Custos. Devido ao crescimento das empresas, a Contabilidade de Custos passou a ser concebida como uma forma eficiente de auxílio no desempenho empresarial.

Sendo assim, a Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira, quando da necessidade de avaliar os estoques das indústrias. A Contabilidade

Gerencial nasceu da Contabilidade de Custos devido ao crescimento das empresas, que passou a exigir um maior controle para fornecer auxílio na tomada de decisões.

Segundo Atkinson et al. (2000, p. 37), a Contabilidade Financeira é o processo de elaboração de demonstrativos financeiros para públicos externos: acionistas, credores e autoridades governamentais. Esse processo é muito influenciado por órgãos regulamentadores e fiscalizadores, bem como por exigências da auditoria externa.

Para Martins (2003, p. 21), a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao controle, sua missão é fornecer dados para estabelecimento de padrões e orçamentos para posterior comparação dos valores realizados com os anteriormente definidos. No que tange à decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo. Dessa forma, a Contabilidade de Custos fornece informações para a Contabilidade Financeira e para a Contabilidade Gerencial.

A Contabilidade Gerencial deve fornecer informações econômicas para a clientela interna: funcionários, gerentes intermediários e executivos seniores. Esse processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos.

O IMA (*Institute of Management Accounting*) define Contabilidade Gerencial como sendo o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela gerência das Organizações para planejar, avaliar, controlar e assegurar o uso adequado dos seus recursos (ATKINSON et al., 2000).

A Contabilidade Gerencial é um dos instrumentos mais poderosos para subsidiar a administração de uma empresa. Seus relatórios abrangem os diferentes níveis hierárquicos e funcionam como ferramentas indispensáveis nas tomadas de decisões, causando forte influência no processo de planejamento estratégico empresarial e no orçamento.

Ricardino Filho (1999) destaca três teorias para o surgimento da Contabilidade Gerencial:

- A primeira teoria trata do aparecimento da Contabilidade Gerencial após a Segunda Guerra Mundial. Vários autores citados por Ricardino Filho (1999), como: Keller (1957), Garrison (1976), Haynes, Warren e Massie (1961) e inclusive Johnson que, juntamente com Kaplan, viria a estabelecer novas origens para a Contabilidade Gerencial e Financeira, manifestaram-se sobre o tema relatando que a origem da Contabilidade Gerencial é muito recente e a atribuem, dentre outros fatores, ao aumento da competição empresarial, a busca pela redução de custos, ao rápido avanço tecnológico e, inclusive, à troca intensiva de conhecimento profissional;
- A segunda teoria relaciona o surgimento da Contabilidade Gerencial à Revolução Industrial. Ela se apóia na obra de Johnson e Kaplan, denominada de *“The Relevance Lost”*, publicada em 1987, em que os referidos autores demonstram que as técnicas utilizadas na Contabilidade Gerencial eram conhecidas desde, pelo menos, 1925;
- A terceira teoria está embasada principalmente em pesquisas realizadas pelos ingleses, preponderantemente na década de 90, relacionando as origens da Contabilidade Gerencial a procedimentos contábeis para fins gerenciais, em uso na Inglaterra desde o século XIII.

Ricardino Filho (1999, p. 248-253), concluiu que a Contabilidade Gerencial, desde sua origem, qualquer que seja a data, sempre teve como objetivo prover seus usuários de informações para gerenciamento das atividades. Ocorrendo, ao longo do tempo, alterações e não marcos iniciais da Contabilidade Gerencial.

Segundo Garrison e Noreen (2001, p. 5-6), as raízes da Contabilidade Financeira estão na Revolução Industrial do século XIX, momento em que as empresas eram fortemente controladas por uns poucos proprietários administradores, os quais obtinham empréstimos através das suas relações e dos seus bens pessoais. Não existia, portanto, necessidade de elaborar demonstrativos financeiros, ao contrário da Contabilidade Gerencial, que já era relativamente sofisticada, fornecendo informações essenciais para o gerenciamento da produção primitiva em larga escala de têxteis, aço e outros produtos. Após a virada do século,

devido às pressões exercidas sobre as companhias pelo mercado de capitais, pelos credores, organismos reguladores e imposto de renda, surgiu a necessidade da Contabilidade Financeira.

Durante muitas décadas, os contadores trabalharam para garantir que as exigências da Contabilidade Financeira fossem atendidas e para que seus relatórios fossem apresentados tempestivamente. Com isso, as práticas da Contabilidade Gerencial estagnaram. Até meados da década de 1980, as práticas de Contabilidade Gerencial não se distinguiram muito daquelas utilizadas antes da Primeira Guerra Mundial, contudo, nos últimos anos, novas forças econômicas produziram muitas inovações importantes.

Nota-se que há uma contradição entre os autores no que diz respeito à origem da Contabilidade Gerencial. Enquanto Martins (2003, p. 19) afirma que até a Revolução Industrial só existia a Contabilidade Financeira e que a partir daí surgiu a Contabilidade de Custos e a Gerencial, Garrison e Noreen (2001, p. 5) afirmam que as raízes da Contabilidade Financeira estão na Revolução Industrial, momento em que há necessidade de elaborar os demonstrativos financeiros, e que a Contabilidade Gerencial já era relativamente sofisticada.

De acordo com Johnson e Kaplan (1996, p. 5), antes do início do século XIX, praticamente todas as transações de troca eram realizadas entre o empresário-proprietário e indivíduos que não faziam parte da organização, ou seja, tanto a administração quanto o comércio eram exercidos pelo proprietário do empreendimento e não existiam níveis gerenciais ou empregados assalariados por longos prazos. Naquele contexto, indicadores de sucesso eram facilmente obtidos: “o empresário-proprietário tinha de arrecadar mais dinheiro das vendas aos clientes do que pagava aos fornecedores dos insumos de produção, primariamente mão-de-obra e matéria-prima” (JOHNSON; KAPLAN, 1996, p. 5).

Com a Revolução Industrial, surgiu a possibilidade de produção em grande escala, empregados assalariados para longos prazos, empresas com vários níveis hierárquicos e sistemas operacionais mais complexos. Com o advento das estradas de ferro, começaram a surgir grandes empresas, que eram administradas por gestores contratados, os quais recebiam remuneração com base em indicadores que sintetizassem a eficiência da mão-de-obra e matéria-prima, ou seja, essas empresas passaram a necessitar de sistemas de Contabilidade de Custos mais efetivos.

Com o desenvolvimento da economia, através da melhoria nos transportes e comunicações, grandes organizações surgiram. Essas organizações possuíam atividades operacionais ainda mais complexas, nas quais já não eram suficientes os sistemas de Contabilidade de Custos e foram necessárias inovações nos sistemas de informação como um todo. E assim, em constante evolução, novas necessidades deram origem à Contabilidade Gerencial.

Schmidt (2000, p. 112-113) também acredita que o crescimento dos negócios em tamanho, em complexidade e em diversificação geográfica, ocorrido no século XIX foi a causa dos administradores aperfeiçoarem seus sistemas contábeis para apoiar várias decisões gerenciais, incluindo planejamento, avaliação e controle de uma organização.

No que diz respeito ao processo evolutivo da Contabilidade Gerencial, o IFAC (*International Federation of Accountants*) apresenta os quatro estágios, a saber:

- O primeiro estágio compreende o período anterior a 1950; enfatizava a determinação dos custos e do controle financeiro através da utilização de técnicas de Contabilidade de Custos e orçamento;
- O segundo estágio foi de 1950 até 1965; a ênfase estava no fornecimento de informações para o planejamento e controle, por meio da utilização de técnicas como análise de decisão e Contabilidade por responsabilidade;
- O terceiro estágio iniciou em 1965 e durou até 1985; a atenção estava direcionada para a redução de desperdícios dos recursos despendidos nos processos de negócios, obtida através do uso de técnicas de gerenciamento de custo e análise do processo;
- O quarto estágio teve início em 1985 e dura até os dias de hoje; o foco deslocou-se para a criação de valor por meio da utilização efetiva dos recursos e das tecnologias (GRZESZEZESZYN; FERREIRA, 2004).

Quanto ao posicionamento da Contabilidade Gerencial, Siegel e Sorensen (1999) destacam que, em pesquisa realizada em 1980, os resultados apresentaram que a Contabilidade Gerencial funcionava como um órgão de “*staff*”, fora do

ambiente de tomada de decisões da empresa, efetuando apenas atividades de apoio como controle de custos, preparação de orçamentos e confecção de relatórios padronizados. Em pesquisa semelhante, realizada em 1999, este quadro se alterou, evidenciando que a Contabilidade Gerencial tinha passado de um órgão de apoio para um parceiro na tomada de decisões. Atualmente, segundo esses autores, os profissionais passam menos tempo elaborando relatórios, e mais tempo analisando e interpretando informações.

Vários estudos citados por Ittner e Larcker (2001), mostram que nas duas décadas posteriores a 1960, os sistemas contábeis gerenciais não deveriam ser universais, mas apropriado à realidade de cada organização conforme seu ambiente externo, seu desenvolvimento tecnológico, sua competitividade estratégica, sua missão e as características da indústria em que cada organização está inserida.

Para Atkinson et al. (2000), foi a partir do século XX, período marcado pela competitividade global e por mudanças revolucionárias na gestão operacional, que as empresas sentiram necessidade de informações gerenciais contábeis diferentes e melhores. Inevitavelmente, esse processo acarretou profundas mudanças que impactaram os sistemas de controle gerencial. Otley (1994, apud MARTINEWSKI, 2003) cita, dentre as mais relevantes, o aumento da incerteza e o porte das organizações.

As diferenças ocasionadas pelas mudanças no ambiente passam por um novo elenco de valores aceitos pelas pessoas, por inovações nas formas de organização social, pela valorização do conhecimento, pelo fortalecimento do capitalismo, pela desregulamentação de mercados, por novas formas de financiamento das economias, pela intensificação da acumulação de capital, pelas novas estruturas de fluxos dos recursos financeiros, pela intensificação do processo de comunicação decorrente do desenvolvimento tecnológico, etc. (GUERREIRO; PEREIRA; LOPES, 2004, p. 2).

Conseqüentemente, a Contabilidade Gerencial obteve significativo destaque. Sendo assim, a informação gerencial contábil atualmente requerida necessita dar suporte ao processo de alocação de todos os recursos (humanos, físicos e financeiros), além do monitoramento e controle das diversas operações exercidas pelas empresas.

Segundo Martins (2003, p. 22), a Contabilidade moderna preocupa-se em criar sistemas que sejam mais eficientes e eficazes, no intuito de permitir melhorias relacionadas ao gerenciamento da organização de uma forma geral, com ênfase em duas importantes tarefas: controle e decisão.

1.2 Linhas de pesquisa em Contabilidade Gerencial

Segundo um estudo realizado por Chein e Ripoll Feliu (2005), a Contabilidade Gerencial pode ser dividida em 12 linhas de pesquisa, as quais agrupam 76 temas. Neste tópico, serão abordadas essas linhas de pesquisa, bem como os principais temas de cada linha.

O quadro 1 evidencia a agrupação utilizada por Chein e Ripoll Feliu (2005).

I. CONTABILIDADE DE CUSTOS
<ol style="list-style-type: none"> 1. Custo de Produção. 2. Materiais. Mão-de-obra. Custo Indireto de Produção (CIP). Amortizações. 3. Capacidade. Atividade / Sub-atividade. 4. Desperdícios. Produção conjunta. 5. Custos. Sistemas. Modelos. Desenho. 6. Sistemas convencionais de custos (completo, variável). 7. Impacto nas contas anuais e normas fiscais.
II. MARCO CONCEITUAL DA CONTABILIDADE GERENCIAL
<ol style="list-style-type: none"> 1. Plano de contas de custos. Representação Contábil. 2. Relação entre a Contabilidade Financeira, Gerencial e outras disciplinas. 3. Marco Conceitual. 4. Normalização. Harmonização.
III. CUSTOS PARA PLANEJAMENTO, CONTROLE E TOMADA DE DECISÕES
<ol style="list-style-type: none"> 1. Custo Padrão. Análise das variações. 2. Planejamento. Controle de custos. 3. Tomada de decisão. Análise CVL. 4. Instrumento de controle e o papel do especialista em Contabilidade Gerencial. 5. Painéis. Informação financeira e não-financeira. Indicadores. <i>Balanced Scorecard</i>. 6. Prazo médio de amadurecimento. 7. Controle interno. Auditoria de Gestão. Controle de Gestão. Casos. 8. Produtividade. Competitividade.
IV. PESQUISA E DOCÊNCIA EM CONTABILIDADE GERENCIAL
<ol style="list-style-type: none"> 1. Pesquisa. 2. Ensino/Docência. 3. Pesquisa/Docência. 4. Estudos empíricos.
V. CONTEXTO E PAPEL ATUAL DA CONTABILIDADE GERENCIAL
<ol style="list-style-type: none"> 1. Novos desenvolvimentos: o processo de mudança. 2. Fatores comportamentais: Sociais. Culturais. Ambientais. Estruturais. Motivacionais. 3. Tecnologias da Informação. 4. Instrumentalização matemática aplicada. 5. Aspectos Internacionais. Multinacionais. 6. Custos dos Departamentos: Financeiros. Marketing. P&D. Comercial. Recursos Humanos. 7. Teoria Institucional. Ciclo de vida organizacional.
VI. NOVAS PERSPECTIVAS E VARIÁVEIS DA CONTABILIDADE GERENCIAL
<ol style="list-style-type: none"> 1. Custos Ambientais.

<ol style="list-style-type: none"> 2. Custeio meta (target costing). 3. Teoria das restrições (TOC). 4. Capital Intelectual e Gestão do Conhecimento. 5. Otimização dos custos. Racionalização/ Redução / Redesenho / Reengenharia Contábil. 6. Painel Integral. 7. Ciclo de vida. 8. Implicações do JIT, TQC e das novas tecnologias. 9. Teoria da agência. 10. Preço de transferência. Determinação de preços.
VII. MODELO DE CUSTOS ABC/ABM
<ol style="list-style-type: none"> 1. Sistema de Gestão e de Custeio baseados em atividades. 2. Análise comparativa: ABC com sistemas convencionais. 3. Pressupostos. Tomada de decisões. 4. Pesquisa e aplicações ABC/ABM. 5. Evolução crítica (ABC/ABM). 6. ABC/ABM com novas tecnologias (EVA, TOC...)
VIII. CUSTOS DA QUALIDADE E APLICAÇÕES PRÁTICAS
<ol style="list-style-type: none"> 1. Cálculo dos custos da qualidade e da não-qualidade. 2. Aplicações. Implantações. Setores empresariais. 3. Modelos de qualidade e qualidade total. 4. Pesquisa empírica. 5. Medição, controle, tecnologia e informação.
IX. CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA
<ol style="list-style-type: none"> 1. Enfoque e conteúdo. 2. Apoio da direção. 3. Tomada de decisão. 4. Análise e gestão dos custos. 5. Clientes/Fornecedores. 6. Competitividade e melhoria contínua. 7. Aplicações. 8. Mercados competitivos.
X. SETOR PÚBLICO
<ol style="list-style-type: none"> 1. Cálculo de Custos. Sistemas de Custos. 2. Planejamento, controle e tomada de decisões. 3. Indicadores de gestão. 4. Análise de atividades. 5. Administração local. 6. Saúde Pública. 7. Aplicações. Qualidade.
XI. PROJEÇÕES SETORIAIS DA CONTABILIDADE GERENCIAL
<ol style="list-style-type: none"> 1. Indústrias: Construtora. Naval. Automobilística. Siderúrgica. Mineral. Química. 2. Tecnologia. Inovação. Processo de modernização. 3. Agrícola/Criação de Gado. 4. Comerciais e Serviços: Hospitais. Hotéis. Automóveis. Telecomunicações. Transporte. 5. Entidades Bancárias. Financeiras. Seguradoras. 6. Universidades. Escolas. 7. Entidades não lucrativas. 8. Outras.
XII. HISTÓRIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL
<ol style="list-style-type: none"> 1. Catedrais

2. Escolas de Comércio.

3. Alemanha.

Quadro 1 – Linhas de pesquisa e temas em Contabilidade Gerencial

Fonte: Adaptado de Chein e Ripoll Feliu (2005, p. 13-15)

Convém destacar que foram acrescentados ao quadro, três assuntos relevantes na área de Contabilidade Gerencial: *Balanced Scorecard*, Teoria Institucional e Ciclo de vida organizacional. Esses assuntos têm sido discutidos em artigos recentes na área de Contabilidade Gerencial e foram abordados pelos “Top 25 Hottest Articles” na área objeto de estudo, segundo a edição de Abril / Junho de 2007 da *Accounting, Organizations and Society*.

1.2.1 Contabilidade de custos

Segundo Hansen e Mowen (2003), a Contabilidade de Custos tenta satisfazer objetivos de custeio para a Contabilidade Financeira e Gerencial. Quando a Contabilidade de Custos é usada para cumprir com um objetivo da Contabilidade Financeira, ela mensura e avalia custos de acordo com os princípios contábeis generalizadamente aceitos. Quando usada para propósitos internos, a Contabilidade de Custos fornece informações de custos sobre produtos, clientes, serviços, projetos, atividades, processos e outros detalhes que podem ser de interesse da gerência. As informações sobre custos que são fornecidas têm um papel de apoio importante para o planejamento, controle e tomadas de decisão.

O custo de produção representa o custo total de fabricação de produtos completados durante o período. A maioria das companhias industriais divide os custos de fabricação em três categorias: materiais diretos, mão-de-obra direta e Custos Indiretos de Fabricação (CIF). Abordaremos a seguir cada uma dessas categorias:

Os materiais diretos são aqueles que se tornam parte integrante do produto acabado e que podem ser física e adequadamente identificados a ele.

O termo mão-de-obra direta é reservado aos custos da mão-de-obra que podem ser facilmente identificados às unidades do produto.

Segundo Garrison e Noreen (2001), os custos indiretos de fabricação (CIF) compreendem todos os custos de fabricação, exceto materiais e mão-de-obra diretos. Abrange itens como materiais indiretos, mão-de-obra indireta, manutenção e reparos de equipamento de produção, aquecimento e energia, imposto predial, depreciação e seguro das instalações fabris.

O custo indireto de fabricação somado à mão-de-obra direta é denominado custo de conversão. A origem dessa expressão está no fato desses custos ocorrerem na transformação dos materiais em produtos acabados. A mão-de-obra direta somada aos materiais diretos é chamada de custo primário.

Os custos não-fabris geralmente se classificam em duas categorias: custos de comercialização (marketing) ou de vendas e custos administrativos.

Para Garrison e Noreen (2001, p. 29), os custos de comercialização compreendem todos os custos necessários para se conseguir pedido dos clientes e para entregar-lhes os produtos acabados ou serviços. Esses custos muitas vezes são chamados de custos de obter e atender pedido. São exemplos de custos de comercialização: propaganda, expedição, viagens de vendas, comissões de vendas, salários de vendas e custos de armazenamento de produtos acabados.

Para Hansen e Mowen (2003), os custos administrativos abrangem todos os custos associados com a administração geral da organização, que não podem ser razoavelmente atribuídos para marketing, ou para a produção. São exemplos de custos administrativos: os salários da alta gestão, honorários legais, a impressão do relatório anual, a contabilidade geral e pesquisa e desenvolvimento.

Como as organizações são formadas por pessoas que possuem diferentes interesses e perspectivas, torna-se necessário um sistema para motivar o desempenho em direção aos objetivos dos “*stakeholders*”, buscando-se a congruência de objetivos.

Para Oliveira (1999, p. 41), sistema é “um conjunto de partes integrantes e interdependentes que, conjuntamente, formam um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função”. Sendo assim, o sistema representa um modelo pelo qual se deve executar uma determinada tarefa.

Para Hansen e Mowen (2003, p. 60) “o sistema de informações de Contabilidade de Custos é um subsistema da gestão de custos projetado para atribuir custos aos produtos individuais, serviços e outros objetos, como especificado pela gestão”. Para relatórios financeiros externos, o sistema de Contabilidade de

Custos deve atribuir custos a produtos de forma a avaliar estoques e determinar o custo das vendas. Além disso, essas atribuições precisam estar em conformidade com as regras e convenções estabelecidas.

Segundo Martins (2003, p. 357) “o sucesso de um sistema de informação depende do pessoal que alimenta e o faz funcionar”. Isto se deve ao fato de se utilizar informações geradas por diversos setores ou, departamentos, procurando alcançar uma integração, em prol do processo decisório da organização.

Para Horngren, Sunden e Stratton (2004, p. 108) “sistema de gestão de custos é um conjunto de ferramentas e técnicas que identificam como as decisões da gestão afetam os custos”. Para fazer isso, primeiro mensura os custos dos recursos consumidos na realização das atividades da organização e, então, avalia os efeitos sobre os custos das mudanças naquelas atividades. Os propósitos básicos de um sistema de custos são fornecer:

- Medidas agregadas do valor do estoque e custos dos produtos manufaturados para relatórios externos para investidores, credores e outros interessados externos.
- Informação de custo para decisões gerenciais estratégicas.
- Informação de custo para controle operacional.

Conforme Zanella (1993, p. 9) o sistema de custos é “um dos instrumentos que o administrador pode utilizar para revitalizar a estrutura interna de controle da empresa, assegurando o domínio de todos os fatores que interferem nas operações”.

Hansen e Mowen (2003, p. 58) enfatizam que “as informações de custos produzidas pelo sistema de informações de gestão de custos precisam ser úteis e benéficas para a organização como um todo”. Logo, um sistema de gestão de custos de alta qualidade deve ter uma perspectiva da organização toda.

As informações de custos são importantes para o processo de tomada de decisão de gestores em muitas áreas distintas da organização. Dessa forma, para que a decisão seja fundamentada, é imprescindível que essas informações sejam precisas e confiáveis.

O sistema de gestão de custos deve ser integrado, tanto quanto possível, com os sistemas operacionais da organização. A integração reduz o armazenamento e uso redundante de dados, melhora o momento oportuno das informações e aumenta a eficiência de se produzir informações confiáveis e precisas. Um sistema integrado de gestão de custos sugere uma necessidade da administração de enfatizar a gestão de custos para toda a cadeia de valores. A cadeia de valores é o conjunto de atividades necessárias para projetar, desenvolver, produzir, comercializar, distribuir e prestar serviços a um produto (o produto pode ser um serviço). (HANSEN; MOWEN, 2003, p. 59).

É fundamental que haja um reconhecimento explícito de que o sistema de gestão de custos deve ser projetado para apoiar as necessidades da gestão de custos de funções não-financeiras, tais como o projeto do produto, engenharia, compras, produção, marketing, vendas, serviços ao cliente e distribuição. Esses amplos objetivos de projeto podem exigir muito mais do sistema de gestão de custos do que a saída da informação que simplesmente satisfaz as exigências externas de relatórios. (HANSEN; MOWEN, 2003, p. 59).

Sendo assim, o sistema de custos, importante elemento para o controle de gestão, não pode ser importado de outra empresa congênere, ainda que, apresente inúmeras semelhanças. Cada organização deve desenvolver seu próprio sistema, considerando suas particularidades operacionais e de gestão, para que ele se configure como um importante sistema de controle na empresa que o adota.

1.2.2 Marco conceitual da Contabilidade Gerencial

Santos et al. (2006, p. 9) definem Contabilidade Gerencial como:

o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações tempestivas (passadas, presentes e/ou futuras) relevantes e úteis, para auxiliar os gestores das organizações no processo decisório das operações diárias e do planejamento de operações futuras.

A partir desse conceito, e conseqüentemente de muitos outros que lhe serviram de base, o objetivo da Contabilidade Gerencial parece perfeitamente claro: gerar informações relevantes e úteis para auxiliar os gestores no processo de planejamento, controle e tomada de decisão nas operações cotidianas da atividade empresarial e nas projeções de operações futuras.

Atkinson et al. (1997), Anthony (1979 apud PADOVEZE, 2000), bem como Hansen e Mowen (2001, p. 28) argumentam que a Contabilidade Gerencial se preocupa especificamente com a forma como informações sobre custos e outras

informações financeiras e não-financeiras devem ser usadas para o planejamento, controle e tomada de decisão.

A Contabilidade Gerencial preocupa-se também com a efetiva utilidade da informação, ou seja, com sua capacidade de gerar valor para garantir o sucesso das organizações. Segundo Horngren, Sunden e Stratton (2004, p. 2), os administradores usam essas informações para escolher, comunicar e implementar estratégias, coordenar o projeto do produto, a produção e as decisões de comercialização.

Para Horngren, Sunden e Stratton (2004), a Contabilidade Gerencial é eficiente quando fornece informações estratégicas que permitem planejar, controlar, tomar melhores decisões, comunicá-las e determinar a melhor maneira de implementá-las para a produção e a comercialização de um produto ou serviço.

Schmidt (2000, p. 112) afirma que “o estudo e a prática da Contabilidade Gerencial foram desenvolvidos para [...] fornecer as informações necessárias para a tomada de decisões gerenciais”.

Garrison e Noreen (2001) tratam do objetivo da Contabilidade Gerencial na seguinte argumentação:

Contabilidade Gerencial trata do modo como o administrador deve utilizar a informação contábil na sua organização. O administrador precisa de informação para a realização de três funções básicas em uma organização: (1) planejamento das operações, (2) controle das atividades e (3) tomada de decisões. O objetivo da Contabilidade Gerencial é mostrar o tipo de informação necessária, onde obtê-la e como os gerentes podem empregá-la no exercício das suas obrigações de planejamento, controle e decisão.

Em desacordo com a linha de raciocínio dos autores citados anteriormente, Padoveze (2000, p. 30) destaca que:

A função-objetivo da Contabilidade Gerencial de criação de valor para os acionistas é um conceito objetivo, pois pode ser mensurado economicamente. A criação do valor para o acionista centra-se na geração do lucro empresarial, que, por sua vez, é transferido para os proprietários da entidade, que genericamente estamos denominando de acionistas.

Para Ludícibus (1998, p. 21) a Contabilidade Gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se encaixem de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador.

Kaplan e Atkinson (1989 apud RICARDINO, 2005, p. 15) defendem que os sistemas de Contabilidade Gerencial deveriam fornecer informações para ajudar os administradores nas suas atividades de planejamento e controle, incluindo como atividades típicas nas organizações “a coleta, classificação, processamento, análise e comunicação de informações aos gestores”, atividades essas que devem ser executadas de forma oportuna, eficiente e eficaz para motivar e prestar assistência aos gestores na consecução de seus objetivos organizacionais.

Barros (2005, p. 109) argumenta que a Contabilidade Gerencial deve enquadrar-se não apenas na visão utilitária da Ciência Contábil, como, também, na visão econômica, voltando-se, portanto, ao atendimento das necessidades dos usuários internos. Desse modo, deve ser identificada pelos seguintes objetivos: gerar informações específicas, precisas e atualizadas; buscar formas mais aprimoradas de avaliação patrimonial sob o aspecto econômico, sem restringir-se apenas ao aspecto financeiro; aliar-se a outras áreas de conhecimento para complementar a informação contábil.

De forma geral, a Contabilidade Gerencial deve definir as seguintes estratégias de ação: participar do desenvolvimento de ferramentas de automação que permitam melhor execução das atividades contábeis, com maior agilidade, flexibilidade e precisão; buscar parcerias com outras áreas de conhecimento, que contribuam para a criação de indicadores e modelos de avaliação e contabilização de intangíveis; estruturar um sistema contábil descentralizado, mas integrado, que atenda às necessidades dos clientes nos níveis operacional e estratégico; aprimorar a forma de comunicação das informações contábeis através de interpretações mais assimiláveis; adequar os produtos gerados pela Contabilidade às expectativas, desejos e exigências dos clientes.

Segundo Schmidt (2000, p. 113), vários fatores geraram a necessidade de desenvolvimento de novos métodos de administração e controle. Além disso, no campo social, com a propagação de organizações sem fins lucrativos, ocorreu um aumento na demanda por informações para fins de controle e planejamento. Schmidt (2000, p. 115) cita diversos trabalhos desenvolvidos que tratam de alguns pontos abrangidos pela Contabilidade Gerencial tais como: custos, sistemas de alocação de custos, fluxo de caixa descontado, impacto das informações contábeis no comportamento dos empregados, avaliação de desempenho, sistemas de controle, orçamentos empresariais, dentre outros.

Para Ludícibus (1998, p. 22), a Contabilidade Gerencial detalha de forma analítica, apresenta e classifica de forma a diferenciar as técnicas e procedimentos adotados pela Contabilidade Financeira, pela Contabilidade de Custos e pela Análise Financeira e de Balanços. Esse autor inclui na área de abrangência da Contabilidade Gerencial os seguintes pontos: lucro empresarial, avaliação de desempenho, custos para avaliação, controle e tomada de decisões, informações contábeis para decisões especiais, avaliação do patrimônio e técnicas de custeio.

Jiambalvo (2002) destaca as questões relativas a custos e sistemas de custeio, a relação custo-volume-lucro, orçamento e descentralização e avaliação de desempenho. Horngren, Sunden e Stratton (2004) também destacam as questões relativas ao foco na tomada de decisão, custos, sistemas de custeio e orçamento.

Warren, Reeve e Fess (2003) enfatizam as questões relativas a custos e sistemas de custeio, a relação custo-volume-lucro, orçamento, análise e avaliação de desempenho, análise diferencial, precificação do produto e análise de investimento.

Padoveze (2005) estrutura seus livros sobre Controladoria com a maioria dos tópicos citados pelos autores que estudam Contabilidade Gerencial.

Moscove, Simkin e Bagranoff (2002, p. 28) destacam que “Contabilidade de custos, orçamento e estudo de sistemas são três componentes de um sistema contábil gerencial de uma companhia”. Dessa forma, resumem os aspectos que caracterizam a Contabilidade Gerencial:

- Focaliza o fornecimento de informações contábeis para clientes internos, como a administração, mais do que para investidores externos e credores;
- As informações não são reguladas por princípios contábeis generalizadamente aceitos, nem sua apresentação é obrigatória; Elas são mais voltadas para as perspectivas futuras;
- Os relatórios incluem tanto dados qualitativos quanto dados quantitativos;
- É influenciada por muitas disciplinas (de negócios e outras), como economia, ciências comportamentais e métodos quantitativos;

- As informações são flexíveis e freqüentemente envolvem relatórios não rotineiros.

O aumento contínuo da competitividade e a luta pela sobrevivência têm forçado tanto acadêmicos como empresários e gestores a refletirem sobre a eficácia dos atuais sistemas gerenciais. No campo acadêmico, o crescente aumento da competição e os questionamentos sobre a relevância da Contabilidade Gerencial levaram dois acadêmicos norte-americanos, John K. Shank e Vijay Govindarajan, a publicarem um livro intitulado “A Revolução dos Custos”. Existem indícios na literatura de que essa Revolução dos Custos surgiu em ambos os lados do Oceano Atlântico, particularmente, no Reino Unido e nos Estados Unidos da América.

Para Shank e Govindarajan (1997, p.1), o surgimento da Gestão Estratégica de Custos representa apenas uma extensão natural da Contabilidade Gerencial. A passagem da Contabilidade de Custos à Análise Gerencial de Custos constituiu um passo relevante no desenvolvimento desta disciplina, portanto, esta evolução deve continuar para a Gestão Estratégica de Custos.

Por volta da década de 80, Kaplan e Johnson (1996) assinalavam a obsolescência dos sistemas de Contabilidade Gerencial. Assim, afirmavam que nesta era de rápida mudança tecnológica, de vigorosa competição global e doméstica, os sistemas de Contabilidade Gerencial estão deixando de fornecer informações úteis, oportunas para as atividades de controle de processos, avaliação do custo dos produtos e avaliação de desempenho dos gerentes. Dessa forma, uma Contabilidade Gerencial que não atendia às necessidades dos gestores exigiu o desenvolvimento de instrumentos gerenciais capazes de apoiar o processo decisório face à estratégia das empresas, auxiliando os gestores na condução dos negócios em um mercado crescentemente competitivo, fornecendo-lhes informações que possam fortalecer suas posições nos seus respectivos segmentos de atuação.

Segundo Shank e Govindarajan (1997), a Gestão Estratégica de Custos é definida como o uso estratégico de dados de custos para desenvolvimento e formulação de estratégias gerenciais superiores que possam maximizar o desempenho da gestão global da empresa. Cooper e Slagmulder (2003) apresentam a Gestão Estratégica de Custos como sendo “a aplicação de técnicas de gestão de custos de modo que melhorem simultaneamente a posição estratégica de uma firma

e reduzam seus custos”. Não se trata somente de reduzir os custos a fim de melhorar a estrutura de custos em relação à concorrência, mas fortalecer o posicionamento estratégico da empresa no mercado em que compete.

Para Shank e Govindarajan (1997, p.13), o surgimento da Gestão Estratégica de Custos resulta da mistura de três temas subjacentes, cada um retirado da literatura sobre gestão estratégica:

- Análise da cadeia de valor;
- Análise de posicionamento estratégico;
- Análise de direcionadores de custos.

Segundo Porter (1989, p. 31) “a cadeia de valores desagrega uma empresa nas suas atividades de relevância estratégica para que se possa compreender o comportamento dos custos e as fontes existentes e potenciais de diferenciação”. Assim, uma empresa ganha vantagem competitiva, executando estas atividades estrategicamente importantes de uma forma mais barata, ou melhor do que a concorrência.

De acordo com Miranda (2002, p. 202) a questão da sobrevivência no mercado competitivo de hoje impõe as empresas a incluírem esta análise nos seus programas de gerenciamento de custos e a este respeito afirma que:

a visão da cadeia de valor nasceu a partir da constatação de que, para sobreviver de forma competitiva, a organização deve gerenciar suas atividades de que pertence a uma cadeia de atividades que transcende as barreiras legais que a definem (visão legalista que define a pessoa jurídica) e que, dependendo da maneira como se relaciona com as demais empresas que executam as atividades relevantes da cadeia, a organização pode construir uma cadeia de valor, ou, em outros termos, uma cadeia de produção eficiente.

Segundo Prahalad e Ramaswamy (2002), o conceito de cadeia de valor, criado por Michael Porter nos anos 80, proporcionou aos administradores uma moldura integrada para identificar e gerir custos de planejamento, produção, marketing, distribuição e suporte a bens e serviços.

O propósito desta análise, segundo Porter (1989, p.58), é examinar os custos dentro destas atividades e não os custos da empresa como um todo.

A análise da cadeia de valor é essencial para determinar exatamente onde, na cadeia do cliente, o valor pode ser aumentado ou os custos reduzidos. Portanto,

esta análise representa um instrumento importante para identificar as fontes da vantagem competitiva. (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p.62).

Ainda referente ao uso da cadeia de valor para fins de gestão de custos, Lunkes (2004, p. 126) assegura que o enfoque da cadeia de valor fornece uma alavancagem significativa para o gerenciamento dos custos.

Para Shank e Govindarajan (1997, p. 18-19), na Gestão Estratégica de Custos, o papel da análise de custos difere de inúmeras formas, dependendo de como a empresa escolha competir. O projeto de gestão ou controle de custos é função da estratégia básica escolhida pela empresa. Diferenças na estratégia causam diferenças na gestão de custos. Neste contexto, o posicionamento estratégico pode influenciar de modo significativo o papel da análise de custos.

Para Hansen e Mowen (2001, p. 424) “o posicionamento estratégico é o processo de seleção da combinação ótima das três abordagens estratégicas gerais. A combinação é selecionada com o objetivo de criar uma vantagem competitiva sustentável”.

Em termos de vantagem competitiva, Porter (1985 apud HANSEN; MOWEN; 2001, p. 424) afirma que há três estratégias gerais que têm sido identificadas: liderança de custos, diferenciação de produtos e focalização.

- Liderança de custos. O objetivo de uma estratégia de liderança em custos é oferecer um valor melhor ou igual aos clientes a um custo menor do que aquele oferecido pelos competidores;
- Diferenciação. Uma estratégia de diferenciação busca aumentar o valor ao cliente ao aumentar o que recebe (realização do cliente). Uma vantagem competitiva é criada ao oferecer algo para o cliente que não é oferecido pelos competidores;
- Focalização. Uma estratégia de focalização envolve selecionar ou enfatizar, um conjunto de clientes ou segmento de mercado, no qual competir. Uma possibilidade é selecionar os mercados e clientes que parecem mais atraentes do que outros.

No processo de Gestão Estratégica de Custos, a análise de direcionadores de custos representa um fator importante para desenvolvimento e formulação de estratégias competitivas. Convencionalmente, tomou-se como fator gerador do custo o volume, considerado uma forma pobre de explicar o comportamento dos custos. No gerenciamento estratégico, sabe-se que o custo é causado ou direcionado, por

muitos fatores que se inter-relacionam de formas complexas (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p.21).

Segundo Riley (1987 apud SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p. 23), o comportamento dos custos das atividades de valor dividem-se em duas categorias: estruturais e de execução. Os custos estruturais resultam de escolhas estratégicas como escala, escopo, experiência, tecnologia e complexidade, enquanto os custos de execução dizem respeito ao consumo de recursos para fazer de forma correta as coisas.

Neste sentido, Hansen e Mowen (2001, p. 427) afirmam que “os direcionadores de execução são de interesse e ênfase mais recente. Um esforço gerencial considerável está sendo despendido para melhorar a maneira como as coisas estão sendo feitas em uma organização”.

Marinho (1999, p. 47) define os direcionadores de custos de execução como sendo os determinantes da posição de custo de uma empresa que depende de sua capacidade de executar de forma bem sucedida. Acrescenta que esses direcionadores podem ser: envolvimento da força de trabalho, gestão da qualidade total, utilização da capacidade, eficiência do *layout* das instalações, configuração do produto e exploração de ligações com fornecedores e/ou clientes para a cadeia de valor da empresa.

Muitos consultores em estratégia afirmam que o campo da análise estratégica de custos está mudando muito rapidamente em direção aos direcionadores de execução porque as observações oriundas das análises baseadas em direcionadores estruturais são, com muita frequência, ultrapassadas. (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p. 25).

1.2.3 Custos para planejamento, controle e tomada de decisões

O contador de custos é responsável por gerar informações financeiras necessárias pela empresa para a elaboração de relatórios internos. Assim, ele é responsável por coletar, processar e relatar informações que ajudarão os gerentes nas suas atividades de planejamento, controle e tomada de decisões.

O planejamento é a atividade administrativa de formulação detalhada da ação para se realizar um fim em particular. Portanto, o planejamento requer o

estabelecimento de objetivos e a identificação dos métodos para atingir esses objetivos.

Os processos de monitorar a implementação de um plano e de tomar as ações corretivas quando necessário são chamados de controle. Normalmente, o controle é conseguido mediante *feedback*.

O *feedback* é a informação que pode ser usada para avaliar ou corrigir as etapas que estão sendo feitas para implementar um plano. Baseado no *feedback*, um gerente pode decidir deixar a implementação continuar como está, tomar uma medida corretiva ou fazer algum replanejamento. Sendo assim, é uma parte crítica da função de controle. É aqui que a Contabilidade tem um papel vital, pois os relatórios contábeis fornecem *feedback* ao comparar dados planejados com os dados reais.

Tomada de decisão é o processo de escolher entre alternativas competitivas. Essa função administrativa está entrelaçada com planejamento e controle. Um gerente não consegue planejar sem tomar decisões. Gerentes precisam escolher entre objetivos e métodos competitivos para cumprir os objetivos escolhidos. Decisões podem ser melhoradas se as informações sobre as alternativas forem coletadas e tornadas disponíveis aos gerentes. Um dos principais papéis do sistema de informações contábeis é fornecer informações que facilitem a tomada de decisão.

Os custos são apropriados à produção, não pelo seu valor efetivo (ou real), mas por uma estimativa do que deveriam ser (custo-padrão). As diferenças entre custo-padrão e o custo real são objeto de análise da Contabilidade de Custos, com o objetivo de controle dos gastos e medida de eficiência.

Para Crepaldi (2004, p. 180) custo-padrão é um custo estabelecido pela empresa como meta para os produtos de sua linha de fabricação, levando-se em consideração as características tecnológicas do processo produtivo de cada um, a quantidade e os preços dos insumos necessários para a produção e o respectivo volume desta. Segundo esse autor, existem três tipos de custo-padrão: ideal, estimado e corrente.

O custo-padrão ideal é um custo determinado da forma mais científica possível pela engenharia de produção da empresa, dentro de condições ideais de qualidade dos materiais, de eficiência da mão-de-obra, com o mínimo de desperdício de todos os insumos envolvidos. Pode ser considerado como uma meta de longo prazo da empresa (CREPALDI, 2004, p. 180).

O custo-padrão estimado é aquele determinado simplesmente através de uma projeção da média dos custos observados no passado, sem qualquer preocupação de se avaliar se ocorreram ineficiências na produção (CREPALDI, 2004, p. 180).

O custo-padrão corrente situa-se entre o ideal e o estimado. Para fixá-lo, a empresa deve proceder a estudos para uma avaliação da eficiência da produção, ao contrário do estimado. Por outro lado, ao contrário do ideal, leva em consideração as deficiências que reconhecidamente existem, mas que não podem ser sanadas pela empresa, pelo menos a curto e médio prazos. Este tipo de custo-padrão é o mais adequado para fins de controle (CREPALDI, 2004, p. 180).

O custo real é o custo efetivo incorrido pela empresa num determinado período. Se o custo real for superior ao custo-padrão, a variação aí ocorrida será considerada desfavorável, uma vez que o custo efetivo foi maior que o estabelecido como meta para a empresa. Se ocorrer o contrário, a variação será considerada favorável, uma vez que a empresa apresentou custo menor que o estabelecido como meta (CREPALDI, 2004, p. 181).

Sendo assim, Crepaldi (2004, p. 182) diz que o custo-padrão é um instrumento muito poderoso para que a empresa tenha controle sobre seus custos, comparando os que deveriam ser (custo-padrão) com os que efetivamente ocorreram (custo real). Ao analisar as razões das diferenças, a empresa pode descobrir se está utilizando um volume maior de materiais do que deveria, se pagou preço adequado por estes materiais, se está havendo desperdícios, etc. Além disso, ao detectar as ineficiências, a empresa terá diante de si um quadro adequado para determinar de que forma poderá cortar custos e aumentar sua lucratividade

Os orçamentos também desempenham um papel crucial no planejamento e controle. Segundo Hansen e Mowen (2003, p. 246), orçamentos são as expressões quantitativas dos planos, em termos físicos ou financeiros, ou ambos. Quando usado para o planejamento, o orçamento é um método de traduzir as metas e as estratégias de uma organização em termos operacionais. Quando usado para controle, compara os resultados reais com os resultados planejados e guiam as operações de volta para o rumo correto, se necessário.

Para Horngren, Sunden e Stratton (2004, p. 230), os principais benefícios do orçamento são os seguintes:

- Compelem os gestores a pensar no futuro pela formalização de suas responsabilidades para planejar;

- Fornecem expectativas definidas, que são a melhor estrutura para julgar o desempenho subsequente;
- Ajudam os gestores na coordenação de seus esforços, de modo que os planos das subunidades da organização satisfaçam os objetivos da organização como um todo.

A análise custo-volume-lucro (CVL) propicia uma ampla visão financeira do processo de planejamento, examinando o comportamento das receitas totais, dos custos totais e do lucro, à medida que ocorre uma mudança no nível de atividade. Maher (2001, p. 432) reforça a importância da análise CVL para determinar como uma expansão das facilidades de produção e as correspondentes alterações nos custos impactam o lucro.

Para Martins (2003, p. 255-256), não existe custo ou despesa eternamente fixos. São fixos dentro de certos limites de oscilação da atividade. Em diversas empresas, os únicos custos realmente variáveis são as matérias-primas, não sendo o consumo delas, muitas vezes, proporcional ao grau de produção. Como as empresas não oscilam tão facilmente o seu volume de atividade, há uma simplificação da análise do comportamento dos custos e despesas fixos e variáveis.

Com relação ao custo de mão-de-obra direta e indireta de um período, Ludícibus (1998, p. 142) relata que existe uma série de problemas no Brasil, dentre os quais o elevado custo de contratação e recrutamento. Isso não possibilita que os empresários ajustem prontamente sua força de trabalho às flutuações de demanda.

O ponto de equilíbrio, na ótica de Horngren, Foster e Datar (2000, p.45), é o nível de atividade em que as receitas totais e os custos totais se igualam, ou seja, o lucro é igual a zero.

Garrinson e Noreen (2001, p. 168) destacam que inadequadamente a análise do CVL é mencionada como simples análise do ponto de equilíbrio, o qual ele destaca apenas como um elemento da análise CVL.

Outros elementos muito utilizados na análise CVL são:

- Margem de Contribuição - MC:

é o que sobra da receita de vendas após a dedução dos custos e despesas variáveis. Dessa forma, seria o montante disponível para cobrir os custos e

despesas fixas e, em seguida, prover os lucros do período (GARRISON; NOREEN, 2001, p.164).

- Alavancagem Operacional:

é a medida do grau de sensibilidade do lucro líquido em relação às variações percentuais das vendas. Funciona como um multiplicador, ou melhor, se ela é alta, um pequeno aumento percentual nas vendas pode produzir um grande aumento percentual no lucro líquido. É calculada pelo resultado da divisão entre a margem de contribuição e o lucro líquido. (GARRISON; NOREEN, 2001, p. 173).

O termo *Balanced* é utilizado para enfatizar o equilíbrio existente entre objetivos de curto e longo prazo, medidas financeiras e não-financeiras, entre indicadores de ocorrência e tendência e entre perspectivas adotadas pelos sistemas de gestão, enquanto que o termo *Scorecard* foi utilizado para ressaltar a forma como os resultados dos períodos passaram a ser demonstrados.

O *Balanced Scorecard* (BSC), desenvolvido por Kaplan e Norton (1992), resultou das necessidades de captar toda a complexidade da performance na organização e tem sido ampla e crescentemente utilizado em empresas e organizações. Entre suas contribuições estão a composição e a visualização de medidas de performance que refletem a estratégia de negócios da empresa.

Para Kaplan e Norton (1996), o BSC deve levar à criação de uma rede de indicadores de desempenho que deve atingir todos os níveis organizacionais, tornando-se, assim, uma ferramenta para comunicar e promover o comprometimento geral com a estratégia da corporação.

Hauser e Katz (1998, p. 517) advertem: “toda métrica, independente da forma utilizada, irá afetar ações e decisões. Mas, evidentemente, escolher a certa é crítico para o sucesso”. Neste sentido, para Kaplan e Norton (1993) cada perspectiva necessita de seu próprio e distinto conjunto de medidas de performance, as quais precisam ser específicas de acordo com as características e necessidades de cada empresa.

Segundo Norreklit (2003), o *Balanced Scorecard* atualmente recebe muita atenção. Esse autor analisa os significados pelos quais os autores do BSC têm criado esta atenção. Isso é o resultado da nova e convincente teoria, ou é meramente o resultado da retórica persuasiva, onde a teoria convincente difere da retórica persuasiva nos conceitos e reclamações baseadas na argumentação? O

autor conclui que o texto não é tão convincente como persuasivo e no final, discute as razões e as conseqüências que deveriam seguir dos resultados da análise.

Na concepção de Olve, Roy e Wetter (2001) os principais benefícios conseguidos pela implementação do BSC estão relacionados com:

- Fornecer a gerência um controle de dimensões estratégicas;
- Comunicar, de forma clara, qual o benefício individual de cada funcionário para a organização;
- Discutir como os investimentos relacionados com o desenvolvimento de competências, relacionamento com clientes e tecnologias de informação resultarão em benefícios futuros;
- Criar oportunidades para um aprendizado sistemático a partir de fatores importantes para o sucesso da organização;
- Criar conseqüência sobre o aspecto de que nem todas as decisões e investimentos realizados pela empresa vão ter resultados imediatos de aumentos dos lucros ou redução dos custos;
- Encontrar maneiras de mostrar o que a empresa é e pode fazer para complementar ao que usualmente é divulgado em relatórios financeiros.

Segundo Gomes e Salas (2001, p. 42), nas décadas de 80 e 90 emergiu um interesse crescente dos pesquisadores nas relações existentes entre o contexto social e a organização social e o funcionamento da organização e, em especial, no processo de controle. Até meados dos anos 70, as considerações sobre o meio social mostraram-se muito racionais, centradas em seus aspectos externos, sobretudo na imperiosa adaptação dos sistemas de controle às diversas situações exógenas, necessárias para a garantia da sobrevivência das próprias organizações.

A crescente internacionalização da gestão empresarial e o auge dos modelos econômicos neoliberais promoveram um sólido desenvolvimento de concepções tecnocráticas e racionais da contabilidade gerencial, estimulando um crescente foco na relação estreita com o contexto sociocultural, econômico e político (GOMES; SALAS, 2001, p. 43). Naturalmente, as novas correntes começaram um

questionamento sobre as visões anteriores, criticando a insuficiente explicação do processo de valores e crenças organizacionais.

Supunha-se que a função da contabilidade de gestão era regular e estabilizar as organizações, assumindo que ela atua com neutralidade e objetividade. A prática de contabilidade de gestão podia ser definida como um elo entre uma série de valores, de ideais de comportamento esperado e a legitimação de relações de poder que estão influenciadas muito diretamente pelo modelo ideológico, social e político de uma determinada sociedade (GOMES; SALAS, 2001, p. 43).

A premissa básica é a de que há importantes ligações entre o ambiente, a estratégia, a estrutura organizacional e o controle gerencial e que um ajuste congruente destas variáveis é essencial para o desempenho. (MACINTOSH, 1994, p. 87) .

Com base nesta concepção, o controle gerencial passa a ser considerado a partir de duas perspectivas: uma perspectiva estratégica e uma perspectiva organizacional. Na primeira, trata-se de facilitar a adaptação estratégica da organização em seu ambiente ou contexto social. Na segunda, trata-se de assegurar que toda organização se oriente conjuntamente na direção dos objetivos dos membros da alta administração.

Macintosh (1994) argumenta que as organizações agem sobre seu ambiente através do planejamento estratégico, ao invés de simplesmente adaptar-se ao mesmo. Assim, a estratégia deve ser um plano para mostrar como uma empresa pretende competir em seu ambiente, incluindo os mecanismos de coordenação e controle necessários para implementar o plano.

A partir da perspectiva do controle estratégico, Atkinson et al. (2000) afirma que a contabilidade gerencial necessita articular-se com as opções estratégicas escolhidas pelas empresas para tornar-se um colaborador importante, visando o sucesso da organização. Neste sentido, as medidas de desempenho estratégico devem proporcionar ações que estejam orientadas para manutenção e melhoria contínua da posição competitiva da organização. Para tanto, a geração de informação a cerca do contexto social e competitivo ocupa lugar de destaque.

Já sob a perspectiva do controle organizacional, Berry, Broadbent e Otley (1995) abordam que o controle diz respeito a todos, quer se trate de um gerente na direção de um departamento, do presidente de uma multinacional tentando controlar suas empresas, ou apenas um indivíduo afetado pelas atividades que ocorrem dentro de uma organização. Enfim, o controle organizacional refere-se ao desenho

de instrumentos e ao exercício de ações que estejam direcionadas a influenciar no comportamento das pessoas que fazem parte da organização.

Dentro deste contexto, o que irá definir a adoção de um ou outro sistema de controle serão as características da organização e do contexto social. Sendo que a dimensão da organização, a relação de propriedade, a cultura, as relações interpessoais, o grau de descentralização e a formalização das atividades compreendem as características da organização; enquanto o grau de dinamismo e a concorrência moldam o contexto social.

1.2.4 Pesquisa e docência em Contabilidade Gerencial

O reconhecimento das deficiências na formação do futuro profissional contábil veio reforçar a consciência da necessidade de contribuir para que o processo de melhoria aconteça em menor espaço de tempo possível.

Para Nossa e Mazoco (2001, p. 2), parece existir a consciência no meio acadêmico-contábil de que apenas conhecendo o conteúdo da Contabilidade Financeira não é suficiente para o exercício pleno da profissão contábil. Conclui-se, assim, que são necessários conhecimentos mais genéricos do arcabouço teórico-prático-contábil das principais disciplinas, incluindo a Contabilidade Gerencial.

A disciplina Contabilidade Gerencial também pode ser encontrada na bibliografia com outras denominações, como: Contabilidade Decisória, Contabilidade Administrativa ou ainda Contabilidade de Gestão.

Essa disciplina caracteriza-se como uma especialização da Contabilidade que se utiliza de várias técnicas e procedimentos adotados em outros ramos da Contabilidade como: Contabilidade Financeira, Contabilidade de Custos e Análise das Demonstrações Financeiras. A Contabilidade Gerencial possui um diferencial em dar a esses procedimentos um tratamento mais analítico, com apresentação e classificação distintas, objetivando o fornecimento de informações relevantes e confiáveis de maneira a auxiliar os gestores na tomada de decisão.

A Contabilidade Gerencial tem como principal fundamento o uso da informação contábil no processo decisório, que é de fundamental importância para o planejamento e controle gerencial.

O envolvimento da Contabilidade Gerencial com outros ramos como a Contabilidade Financeira, Contabilidade de Custos e Análise das Demonstrações Financeiras é uma necessidade inerente, considerando o caráter autônomo que se deseja atribuí-la, uma vez que está fundamentada no uso de um sistema de informações contábeis como ferramenta a ser usada pela administração.

Segundo Drucker (1990, p. 66), o objetivo da Contabilidade Gerencial é “integrar a produção na estratégia dos negócios”.

O processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos. (ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS CONTADORES DOS ESTADOS UNIDOS apud PADOVEZE, 2000, p. 25).

Diversos autores preocupam-se em delimitar onde termina a Contabilidade de Custos e começa a Contabilidade Gerencial. Por apresentar maior clareza, apresenta-se a delimitação feita por Padoveze (1992, p. 20) que argumenta:

A Contabilidade de Custos, então, foi a que deixou mais evidente a necessidade de a administração se valer dos esquemas de acumulação de dados dispostos no sistema de informação contábil para o gerenciamento empresarial. Diante disto, podemos dizer que o nascimento da disciplina Contabilidade Gerencial se deu por prolongamento da disciplina Contabilidade de Custos, razão pela qual grande parte dos temas de Contabilidade Gerencial é baseado em Contabilidade de Custos.

A busca da eficiência gerencial parece não ser uma preocupação recente, pois está de acordo com os Princípios da Administração Científica preconizados por Taylor (1890 apud PADOVEZE, 1999, p. 43), cuja sistemática dependia da informação contábil como sustentação na tomada de decisão. A partir de então, os aspectos evolutivos sobrepõem-se combinando, adaptando, reformando e adicionando técnicas com o objetivo de ajustar-se às inovações inerentes ao ambiente empresarial.

Essa afirmativa coaduna com a observação de Padoveze (1999, p. 43) com relação à evolução da Contabilidade Gerencial que, a partir do final da década de 1940, preocupava-se em indicar com precisão o custo e controle financeiro, fazendo uso das técnicas da Contabilidade de Custos. Nas décadas seguintes, observa-se a

inserção da tecnologia da informação como ferramenta para o controle e planejamento. Define-se nesse estágio, a preocupação com a análise da decisão e com a responsabilidade gerencial. Na década de 1980, valorizava-se a redução do desperdício de recursos usando tecnologia de análise de processo e administração estratégica de custos. Já na década de 1990, com o domínio da tecnologia da informação, o enfoque principal passa a ser a geração de valor com utilização efetiva dos recursos.

Padoveze (1992) relata em seu trabalho de Dissertação de Mestrado, aqui utilizada por representar significativa contribuição, que após vivenciar em sala de aula o ensino de Contabilidade Gerencial e preocupado com a maneira como a disciplina era ministrada e principalmente com relação ao seu conteúdo, resolveu discutir o assunto em sua Dissertação e questionar a disciplina Contabilidade Gerencial em vários aspectos, que são:

- Conteúdo programático, mesmo baseado na bibliografia específica existente, é adequado?
- A metodologia expositiva é definitivamente inadequada para essa disciplina?
- A única metodologia confiável é a de seminários?
- A Contabilidade Gerencial é uma 'colagem' das demais disciplinas de Contabilidade e Finanças?
- Existe, de fato, como disciplina, a Contabilidade Gerencial?

A partir desses aspectos e questionamentos desenvolveu um trabalho de pesquisa com os seguintes objetivos:

- reestudar o conteúdo programático e a bibliografia que lhe dá suporte;
- verificar novos enfoques para tratamento didático dos temas e do conteúdo programático;
- apresentar uma série de exemplos sobre os itens do conteúdo programático, evidenciando os aspectos relevantes a serem trabalhados pelo professor em sala de aula;

- possibilitar a alternativa de aulas expositivas, caso as condições do discente torne essa metodologia necessária.

Após estudo detalhado dos sumários dos livros-textos de Contabilidade Gerencial, verificou que os temas foram sendo construídos basicamente a partir das disciplinas: Contabilidade Financeira ou Básica, Contabilidade de Custos, Análise de Balanços, Administração Financeira e Orçamentos e Métodos Quantitativos Aplicados à Contabilidade.

Os temas originários dessas disciplinas representam aproximadamente 78% do total dos capítulos, sendo o restante, 22%, identificados como próprios da Contabilidade Gerencial. Assim, a adequação proposta para o conteúdo programático desenvolveu-se a partir do levantamento realizado nos sumários, objetivando reunir todos os temas tradicionais e mais freqüentes de Contabilidade Gerencial.

E nessa pesquisa Padoveze (1992) conclui que quando questiona a Contabilidade Gerencial como disciplina autônoma está se considerando que as demais disciplinas apresentam seus temas de forma isolada, enquanto a finalidade da Contabilidade Gerencial é reapresentar os temas já abordados de forma integrada e sistêmica. Segundo Gil (1994, p. 34) o plano de ensino é constituído da:

previsão das atividades a serem desenvolvidas ao longo de um ano ou semestre. Constitui, portanto, um marco de referência para as ações do professor voltadas para o alcance dos objetivos da disciplina. Representa também um instrumento para identificar a relação da disciplina com as disciplinas afins e com o curso tomado de forma global.

Nossa e Mazoco (2001), com base nas reflexões sobre o conteúdo da disciplina Contabilidade Gerencial somadas a outras experiências, apresentou uma sugestão para o plano de ensino dessa disciplina, conforme a seguir:

NOME DA INSTITUIÇÃO DE ENSINO	
PLANO DE ENSINO	
1. IDENTIFICAÇÃO	
Ano/Semestre:	Prof.:
Disciplina: <i>Contabilidade Gerencial</i>	Turma:
Período:	Turno: <i>Noturno/Diurno</i>

2. CARGA HORÁRIA: 60 horas**3. CARACTERÍSTICAS DO CURSO: Graduação de Ciências Contábeis****4. OBJETIVOS**

- 4.1 Complementar a fundamentação básica estudada em Contabilidade de Custos II ou Análise de Custos;
- 4.2 Preparar o aluno com solidez conceitual que o possibilite absorver as mudanças futuras, com aptidão a desenvolver com segurança o pensamento crítico, raciocínio lógico e habilidades na solução de problemas dentro do complexo que envolve a Contabilidade Gerencial;
- 4.3 Capacitar o aluno com uma visão global e integrada da Contabilidade Gerencial em relação aos outros ramos da Contabilidade, permitindo avaliar o importante papel que a informação contábil exerce na gestão das empresas;
- 4.4 Possibilitar ao aluno a oportunidade de desenvolver trabalhos práticos que o propicie operar em situações reais junto às empresas, aplicando os princípios e técnicas da Contabilidade Gerencial como instrumento de gerência, ou seja, planejamento, execução e controle.

5. CONTEÚDOS PROGRAMÁTICOS**5.1 A Contabilidade Gerencial e o Sistema de Informação Contábil**

- 5.1.1 Caracterização da Contabilidade Gerencial.
- 5.1.2 Utilização da Contabilidade como ferramenta de administração
- 5.1.3 Atividades e características do Contador Gerencial .
- 5.1.4 Áreas abrangidas pela Contabilidade Gerencial e seus limites em relação a outros ramos da contabilidade
- 5.1.5 Sistema de Informação Contábil (UEP, ABC e GECON)
- 5.1.6 Estrutura das Informações (Contas Contábeis, Centros de Custos, Centro de lucros e de investimentos, Linhas de produtos, Dados quantitativos e Análise das despesas)
- 5.1.7 Contabilidade por responsabilidade. Área de responsabilidade. Preço de transferência. Avaliação de desempenho.

5.2 Gerenciamento Contábil Global

- 5.2.1 Formação do preço de venda
- 5.2.2 Preço de venda a vista e a prazo
- 5.2.3 Análise Custo/Volume/Lucro; Ponto de Equilíbrio e Alavancagem Operacional
- 5.2.4 Custo Padrão/Preço de Reposição
- 5.4.1 Formação de Estoques

5.3 Estrutura e Análise dos Demonstrativos Contábeis

- 5.3.1 Estrutura Contábil
- 5.3.2 Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados
- 5.3.3 Fluxo de Fundos e Fluxo de caixa
- 5.3.4 Lucro empresarial e variações de preços – correção Integral
- 5.3.5 Alavancagem Financeira

5.4 Orçamento e Controle

- 5.4.1 Planejamento empresarial
- 5.4.2 Orçamento e suas técnicas com aplicação de Métodos Quantitativos
- 5.4.3 Padrões e avaliação de desempenho
- 5.4.4 Projeção de balanço e resultados
- 5.4.5 Incorporação da inflação nas projeções

5.4.6 Projeção de resultados em moeda constante

5.5 Informações Contábeis para Decisões Especiais

5.5.1 Planejamento de aquisição de ativos

5.5.2 Custos de oportunidade

5.5.3 Fazer ou comprar?

5.5.4 Técnicas de administração de produção e estoques tqc, jit, toc, mrp, lotes econômicos

5.6 Tópicos Contemporâneos

5.6.1 Avaliação de empresas

5.6.2 Contabilidade Ambiental

5.6.3. Balanço Social

5.6.4 Ferramentas gerenciais

5.6.5 *Balanced Scorecard*

6 – ESTRATÉGIAS DE APRENDIZAGEM

6.1 Aulas expositivas dialogadas

6.2 Atividades individuais e em grupos acompanhadas de leituras orientadas

6.3 Exercícios e casos práticos para soluções individuais ou em pequenos grupos

6.4 Casos práticos com visitas às empresas para coleta de dados

6.5 Seminários para apresentação dos casos práticos

6.6 Leitura complementar

6.7 Planilha eletrônica

7 – RECURSOS INSTRUCIONAIS

7.1 Lousa

7.2 Flip-chart

7.3 Retroprojektor

7.4 Canhão

7.5 Equipamentos de vídeo

8 – ESTRATÉGIAS DE AVALIAÇÃO

8.1 DO ENSINO

8.1.1 Pela observação do grau de interesse dos alunos no aprendizado

8.1.2 Pela capacidade de análise crítica, visão global e integrada da contabilidade gerencial

8.1.3 Pela capacidade de articulação entre a teoria e a prática dos procedimentos propostos

8.1.4 Pelo acompanhamento nas resoluções dos exercícios e nas atividades propostas

8.1.5 Pela avaliação do docente

8.2 DA APRENDIZAGEM

8.2.1 Grau de alcance dos objetivos estabelecidos

8.2.4 Possibilidade de elaboração pessoal pelos alunos

8.2.5 Avaliação formativa através da aplicação de exercícios, estudos de casos, seminários, testes individuais e/ou em grupos

8.2.6 Aplicação de provas individuais

8.2.7 Freqüência, provas e notas de acordo com as normas

9- BIBLIOGRAFIA PARA O PLANO DE ENSINO

ARANTES, Nélío. **Sistemas de gestão empresarial**: conceitos permanentes na administração de empresas válidas. São Paulo: Atlas, 1994.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO. **Curso de contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1993.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1998.

HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. Tradução José Ricardo Brandão Azevedo. Rio de Janeiro: PHB – Prentice Hall do Brasil, 1985.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

KAPLAN, Robert S. *et alii*. **Contabilidade gerencial**. Tradução de André Olímpio M. Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.

KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. **A estratégia em ação: *balanced scorecard***. Tradução de Luiz E. Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

LEITE, Hélio de Paula. **Contabilidade para administradores**. São Paulo: Atlas, 1997.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1997.

PIZZOLATO, Nélio Domingues. **Introdução à contabilidade gerencial**. São Paulo: Makron Books, 1998.

Quadro 2 - Sugestão para o plano de ensino de Contabilidade Gerencial
 Fonte: Nossa e Mazoco (2001, p. 18-22)

O plano ora proposto deve levar em consideração as possíveis adaptações de acordo com a metodologia da instituição de ensino que o adotar, bem como em relação ao tempo disponível para a disciplina. Isso, principalmente quanto às observações dos itens constante da ementa, tomando o cuidado de evitar sobreposição de assuntos e/ou adoção de enfoque específico para os objetivos da Contabilidade Gerencial.

1.2.5 Contexto e papel atual da Contabilidade Gerencial

As principais características do atual ambiente social e empresarial constituem-se em fatores indutores de processos de mudanças. Em tese, as empresas são induzidas por esses fatores a implementar processos profundos de mudanças na sua forma de atuação, no seu modelo de gestão de negócios, nos seus instrumentos gerenciais e, portanto, na Contabilidade Gerencial.

A despeito da existência de fatores indutores para a modernização da Contabilidade Gerencial, ela pouco tem se modificado. Diversos autores e pesquisadores têm alertado para o problema do que se pode denominar de “estabilidade da Contabilidade Gerencial”, chamando a atenção para o fato de que a pesquisa contábil tem tido pouco impacto na prática empresarial e para as diferenças existentes entre o que diz a teoria e o que é feito na prática. Diversos

trabalhos, desde o início da década de 90, de forma direta ou indireta, abordam esse tema, destacando-se: Otley (1984), Choudhury (1986), Johnson e Kaplan (1987), Edwards e Emmanuel (1990), Cohen e Paquette (1991), Brighth et al. (1992), Emore e Ness (1991), Green e Amenkhienan (1992), Ask e Ax (1992), Drury et al. (1993), Scapens e Roberts (1994), Scapens (1994), Covaleski, Dirsmith e Samuel (1996), Evans e Ashworth (1996), Libby e Waterhouse (1996), Granlund e Lukka (1998), Burns (2000), Burns e Scapens (2000), e Granlund (2001).

Scapens (1994) e Burns (2000) mencionam que o conhecimento teórico no âmbito da Contabilidade Gerencial é fortemente orientado pela teoria neoclássica da firma e que essa teoria não se constitui em referencial teórico adequado para explicar o desenvolvimento de sistemas de Contabilidade Gerencial. A essa idéia se contrapõe a visão da “Teoria Institucional”, na qual a Contabilidade é enfocada como uma instituição que dá sentido a determinado grupo social.

A Teoria Institucional é uma abordagem sociológica que tem sido aplicada na área contábil para explicar o paradoxo estabelecido. Essa teoria, refutando as premissas da teoria neoclássica, que têm orientado a abordagem normativa da Contabilidade Gerencial, a considera como uma instituição dentro da empresa, isto é, uma rotina formada por hábitos que dá sentido a determinado grupo de pessoas, sendo esta rotina amplamente aceita de forma inquestionável.

Scapens (1994) afirma que o conjunto de idéias contidas na Teoria Institucional estrutura um arcabouço intelectual mais adequado para o entendimento dos sistemas de Contabilidade Gerencial do que a estrutura conceitual do modelo neoclássico. Segundo esse autor, a abordagem institucional não deve ser considerada nem a única, nem a melhor abordagem, porém se apresenta como uma estrutura válida para o entendimento das práticas contábeis gerenciais como rotinas institucionalizadas e para explorar a interação entre a Contabilidade Gerencial e outras instituições sociais.

Burns e Scapens (2000) utilizam os conceitos de hábitos, rotinas e instituições para sugerir como as práticas contábeis podem se tornar rotineiras e através do tempo começam a fazer parte do conjunto das pressuposições e crenças inquestionáveis da organização (*taken for granted*), ou seja, pressuposições e crenças profundamente instaladas no grupo social e aceitas de forma automática, de forma que as pessoas nem cogitam indagar sobre elas. Práticas contábeis e rotinas emergentes podem ser caracterizadas como institucionalizadas quando elas se

tornam amplamente aceitas na organização e quando elas se tornam formas inquestionáveis de controle gerencial. Não se pode afirmar que toda a Contabilidade se torna rotineira e institucionalizada, porém existe um forte potencial para que isso ocorra. Dessa forma, a Contabilidade Gerencial como uma instituição corresponde a um conjunto de rotinas institucionalizadas e aceitas na organização, devendo-se observar que a Contabilidade Gerencial tanto é moldada quanto impacta outras instituições no âmbito da organização.

De forma geral, o sistema de Contabilidade Gerencial pode ser visto como uma importante rotina no âmbito das organizações ou, ainda, a Contabilidade Gerencial pode ser enfocada como um conjunto fortemente estruturado de rotinas. Os orçamentos são elaborados, a *performance* monitorada e relatórios produzidos de um modo regular e rotineiro através de regras e procedimentos claramente especificados. A Contabilidade Gerencial estabelece uma estrutura fundamental para que os eventos econômicos sejam apresentados e representados para os membros da organização. A *performance* organizacional é reportada tanto internamente como externamente de acordo com regras e convenções. Os eventos econômicos não falam por si mesmos; as atividades organizacionais são vistas pelas pessoas de acordo com a lógica da mensuração contábil.

Além de prover os meios para representar o desempenho, as regras e os procedimentos da Contabilidade também definem os direitos dos grupos de indivíduos (donos, financiadores, gestores, trabalhadores etc.) e estabelecem as diretrizes para a implementação de ações (alocação de recursos, decisões operacionais, decisões de preços etc.). Nesse contexto, mais do que adotar na Contabilidade Gerencial os preceitos da teoria convencional, ou seja, como geradora de informações para a tomada de decisões racionais para a maximização do lucro, pode ser explorada a extensão com que a Contabilidade Gerencial pode prover uma base institucional para a tomada de decisões e estruturar a formação de crenças e expectativas. A questão é o entendimento de como as práticas da Contabilidade Gerencial proporcionam coerência social, bem como significado ao comportamento organizacional, permitindo aos indivíduos e grupos dentro da organização dar significado às suas atividades do dia-a-dia. Quando as práticas contábeis se tornam rotinas institucionalizadas, seus papéis no processo organizacional e na tomada de decisões são totalmente aceitos pelos membros da organização. A Contabilidade,

dessa forma, se torna um mecanismo que dá sentido às atividades empresariais, sendo utilizado como mediador de potenciais conflitos dentro da organização.

Por outro lado, a referida institucionalização pode não ser sempre prontamente alcançada. Podem existir conflitos e resistência sobre novos sistemas contábeis e, ainda, a Contabilidade pode não ser a forma dominante de controle organizacional.

As pesquisas na área de Contabilidade, na primeira metade do século XX, foram direcionadas para o “como fazer”, buscando demonstrar a melhor forma de demonstração do patrimônio das entidades. Como ainda encontrava-se em sua fase inicial, buscava-se o estado da arte em relação a métodos e modelos contábeis.

O surgimento de novas tecnologias, aliado aos paradigmas emergentes provenientes da internacionalização da economia, fez com que a Contabilidade fosse alçada do campo predominantemente técnico para a análise detalhada com fundamentação científica. Esta fundamentação, na visão de alguns pesquisadores, tornou-se necessária para que se pudesse embasar os novos eventos econômicos que foram surgindo com a evolução do mercado de capitais e com a mudança no perfil das necessidades crescentes dos usuários externos.

Segundo Kothari (2001), a partir da década de 1960 os pesquisadores contábeis passaram a utilizar a metodologia positiva para pesquisa em contabilidade, tendo seu início a partir da publicação do trabalho de Ball e Brown (1968), que analisou as relações entre mercado de capital e demonstrações financeiras. Deste trabalho original, surgiram vários trabalhos utilizando-se da metodologia positiva, que praticamente dominou o cenário acadêmico contábil nas décadas de 1970 e 1980, com estudos na área de análise fundamentalista, testes de eficiência dos mercados, funções da Contabilidade em contratos e processos políticos e a respeito da regulamentação dos processos de divulgação.

Para Hendriksen e Van Breda (1999), tanto as teorias indutivas quanto as teorias dedutivas podem ser descritivas (positivas) ou prescritivas (normativas). Esta visão dicotômica, entre teorias prescritivas e descritivas, não se mostrou adequada, uma vez que há outras formas de se realizar pesquisas em Contabilidade, como a metodologia institucional, a aplicação do método sociológico à Contabilidade. Também podem ser realizadas pesquisas através da análise do processo histórico da Contabilidade, visando realizar inferências a partir de uma análise dos ambientes

interno e externo das organizações através de um método de pesquisa de fatos passados.

As análises sobre os fatores que proporcionaram a uma organização atingir determinada performance econômica, portanto, devem levar em consideração os sinais emitidos pelos agentes que formam as organizações, não agindo apenas sob os interesses econômicos, mas pautada também pelas decisões e escolhas pessoais de cada indivíduo que forma esta organização, inclusive na área contábil financeira.

Segundo Raposo e Ferreira (1997) a estrutura, o desenvolvimento e o comportamento das organizações podem ser diagnosticados por meio dos modelos de “Ciclo de Vida Organizacional”, os quais ajudam a compreender a complexidade do crescimento e os efeitos que provocam nas empresas. Segundo esses autores, grande parte da literatura sobre ciclo de vida é baseada em atributos estáticos e se conhece muito pouco sobre a evolução da estrutura, dos processos, dos padrões de aprendizagem e tomada de decisão durante o percurso da empresa do estágio de criação para a maturidade.

Analisando vários autores sobre ciclo de vida das organizações, constatou-se que eles apresentam uma variabilidade considerável e que todos incluem algumas dimensões relacionadas com o contexto e a estrutura da empresa.

Nos modelos, verificou-se que as dimensões contextuais incluem idade da empresa, seu tamanho, sua taxa de crescimento e os desafios enfrentados. Na dimensão estrutural são incluídos a forma da estrutura, sua formalização, a centralização, a diferenciação vertical e o número de níveis da empresa.

Para Daft (1999) o fenômeno do ciclo de vida é importante para que se conheçam os problemas enfrentados pelas organizações e como os administradores podem responder de uma forma positiva para levar a empresa ao estágio seguinte.

Segundo Lezana (2001, p. 40) o “processo evolutivo de uma empresa compreende uma série de etapas que devem ser superadas, desde a criação até a empresa se transformar numa instituição efetivamente consolidada”. Para esse autor, “qualquer modelo de ciclo de vida compreende as etapas que uma empresa atravessa durante sua vida, incluindo nascimento, fracasso, decadência e estabilização”.

Reynolds (1994 apud Lezana, 2001) denomina o ciclo de vida como o processo empresarial, dividido em três grandes fases: a concepção, a fase de gestação e nascimento e a fase da infância e crescimento.

Lezana (2001) cita o modelo funcional de Scott e Bruce (1987) no qual a empresa passa pelas fases: inicial, de sobrevivência, de crescimento, de expansão e de maturidade.

Segundo Daft (1999), no modelo de Greiner (1972) as organizações evoluem através de quatro estágios: empresarial (não-burocrático), de coletividade (pré-burocrático), de formalização (burocrático) e de elaboração (muito burocrático).

De acordo com Macedo (1993), Kaufmann (1990) compara as empresas aos organismos vivos, os quais passam pelos estágios de infância, crescimento, maturação e renovação e que na passagem entre os estágios há crises de crescimento. Os fatores que fundamentam a empresa e que influem no ciclo de vida são a cultura corporativa, o poder, a autoridade, as mudanças culturais, o planejamento e os recursos humanos.

Para Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000) o ciclo de vida pode ser característico de todas as organizações e algumas podem viver mais do que outras. O ciclo de vida organizacional pode ser entendido por estágios de desenvolvimento e estabilidade da empresa.

Há uma estreita relação entre as características da personalidade do empreendedor e o crescimento e desenvolvimento de sua empresa. Essas características são determinantes para que a organização supere cada fase do seu ciclo de vida (LEZANA, 2001, p. 56).

Lezana (2001, p. 58) expõe que modificar essas características não é um processo simples e diz que adquirir conhecimento e experiência é uma prática constante na vida das pessoas. O autor enfatiza que “todas as características da personalidade que influenciam o comportamento podem ser modificadas a partir da utilização de processos e instrumentos adequados”.

Esclarece que em cada estágio do ciclo de vida a empresa precisa atender a um conjunto de necessidades. À medida que a empresa evolui, suas necessidades se modificam, exigindo diferentes formas de intervenção sobre os fatores de sucesso dos estágios.

As intervenções devem ser vistas como ações para fortalecer os fatores de êxito e suas inter-relações.

Lezana (2001) ressalta que a compreensão da necessidade de mudança é o fator essencial para a solução eficaz do problema entre as características do empreendedor e sua adequação ao desenvolvimento no ciclo de vida da empresa.

Adizes (1998) enfatiza que a flexibilidade e a controlabilidade são indicativos do crescimento ou envelhecimento de uma organização. As organizações jovens são flexíveis e durante seu crescimento podem envelhecer mostrando sinais de controlabilidade. Entretanto, ele deixa claro que o tamanho e a idade da empresa não são causas de seu envelhecimento e crescimento.

Afirma que o trabalho da gerência é levar a organização de um estágio para outro. Porém, a empresa não terá que passar pelo estágio de maturidade e se passar pode revertê-lo para que fique no estágio de plenitude.

O autor enfatiza que as organizações precisam resolver problemas e os classifica em normais e anormais. Os problemas normais são aqueles que podem ser resolvidos pela própria empresa. Os problemas anormais impedem que a empresa mude de estágio e podem levá-la à morte, necessitando de ajuda externa para solucioná-los.

Adizes (1998) caracteriza os ciclos de vida das organizações em estágios de crescimento: namoro, infância, toca-toca, adolescência, plenitude e estabilidade. O envelhecimento passa pelas fases de aristocracia, burocracia incipiente, burocracia e a morte.

A primeira fase do crescimento é o namoro. A empresa não está formalizada, existindo na mente do idealizador. Nessa fase é estabelecido o compromisso do empreendedor com ele mesmo e com outras pessoas, assumindo os riscos do negócio.

A fase da infância é caracterizada pela busca de resultados, os quais são traduzidos em vendas e lucros, pois os riscos devem ser aniquilados. A fase de criação dá lugar à ação. A empresa tem poucas diretrizes, sistemas, procedimentos e orçamentos formalizados.

Na fase toca-toca a empresa, que era uma idéia, está em funcionamento com o problema do fluxo de caixa resolvido e vendas aumentando. O orgulho pelo sucesso da empresa toma conta do fundador e este se acha apto a enfrentar novos desafios em áreas totalmente desconhecidas e tudo isto se deve às vendas que aumentam rapidamente. Nesta fase se dá o início da adolescência.

Adizes (1998) caracteriza a adolescência como o segundo nascimento da empresa e este é um renascimento emocional. A empresa surge longe do seu fundador, se tornando independente, sendo doloroso e mais prolongado que o nascimento na fase da infância. As atitudes, dentro da empresa, são a velha guarda contra a jovem guarda. As metas organizacionais, os sistemas de remuneração e os incentivos são inconsistentes. Os motivos para as dificuldades nesse estágio são: delegação de autoridade, mudança de liderança e transposição de metas.

O estágio de Plenitude é caracterizado pelo autocontrole e flexibilidade da organização. Suas características são: sistemas e estrutura organizacional funcional, visão e criatividade formalizadas, orientação para resultados, satisfação das necessidades dos clientes, planejamento e perseguição dos planos, superação de expectativas de desempenho, manutenção do crescimento das vendas, lucratividade e geração de novas organizações crianças.

A plenitude não significa que a empresa já alcançou o seu destino, ela ainda está crescendo, sendo, portanto um processo e não o fim. A organização plena, que não fomenta seu impulso para solucionar problemas, pode entrar em estabilidade, o que pode levar ao declínio.

A organização em processo de envelhecimento passa por quatro estágios: a organização estável, a aristocracia, a burocracia incipiente e a burocracia e morte.

A organização estável caracteriza-se pela diminuição da flexibilidade e da criatividade. A regularidade e o método prevalecem com abordagens e procedimentos conservadores. Suas características são: expectativas menores de crescimento e de conquistar novos mercados, tecnologias e regiões inexploradas, concentra-se nas realizações do passado ao invés de visualizar o futuro, desconfia das mudanças e recompensa àqueles que fazem o que lhes é mandado e está mais interessada nas relações interpessoais do que em riscos.

No estágio da aristocracia, o comportamento da empresa é caracterizado por baixo nível de inovação interna. A inflexibilidade, gerada inicialmente na fase de plenitude diminui a capacidade de gerar resultados de longo prazo. Sua capacidade de satisfazer necessidades de curto prazo também é prejudicada, com isso os resultados imediatos passam a ser as metas da empresa.

A organização aristocrática busca, nas fusões e aquisições, novas tecnologias e mercados em expansão. Para isto, optam por empresas no estágio toca-toca, assim como podem ser adquiridas. Segundo Adizes (1998), estudos sobre

conglomerados apontam que em grande parte dos casos estudados não houve o efeito sinérgico esperado devido ao choque de culturas.

No estágio burocrático e de morte, a empresa não gera recursos próprios em grau suficiente e sua vida é mantida por mecanismos artificiais. Suas características são: sistemas numerosos com baixa funcionalidade, concentração em si mesma e não em seu ambiente, falta de senso de controle e clientes precisando criar mecanismos complexos para contornarem os sistemas burocráticos para trabalharem com a organização.

A preocupação da organização burocrática é com os sistemas, estruturas, normas e procedimentos. Entretanto, estes não são funcionais com baixo resultado operacional. A formalização é excessiva e a divisão do trabalho é gigantesca com uma forte especialização. O cliente não é o seu foco e sua atenção é com a organização interna.

Para a identificação do estágio de vida da organização, Adizes (1998) expõe que a identificação dos problemas típicos permite dizer em que estágio a empresa se encontra. Entretanto, alguns problemas do estágio anterior ou posterior podem ser identificados no estágio que a empresa se encontra.

Desta forma, a empresa pode estar iniciando uma fase do ciclo de vida, estar no meio ou no final da fase. Os problemas remanescentes podem impedir que uma organização siga adiante no ciclo de vida.

1.2.6 Novas perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial

Os clientes de hoje estão exigindo novos produtos e serviços a uma taxa crescente. A intensidade da competição internacional forçou muitas empresas a aumentar a velocidade de inovações de novos produtos e serviços para comercializá-los a um custo mais baixo. Felizmente, também estão sendo desenvolvidas inovações nos métodos de Contabilidade Gerencial, como ferramentas para mensurar e avaliar o desempenho de atividades de projeto e desenvolvimento do produto.

Neste tópico, serão abordadas algumas inovações recentes na Contabilidade Gerencial, tais como: Custos Ambientais, Custeio-meta (Target Costing), Teoria das Restrições (TOC), Custo do Ciclo de Vida do Produto, *Just in Time* (JIT), Preço de Transferência e Teoria da Agência.

Para Hansen e Mowen (2003, p. 564) as políticas ambientais têm um impacto não apenas sobre as práticas de negócios, mas também sobre a Contabilidade das empresas. Na verdade, muitas delas gastam centenas de milhões de dólares a cada ano em atividades ambientais. Porém, muitas vezes, as decisões ambientais são tomadas com pouco apoio do sistema de informações da gestão de custos. Frequentemente, são tomadas apenas para cumprir os regulamentos ambientais. No entanto, uma abordagem pró-ativa é mais promissora em termos de prevenção de danos ambientais e simultaneamente, em redução de custos. O surgimento dessa abordagem significa que a gestão dos custos ambientais está se tornando um assunto de alta prioridade e intenso interesse.

Para que haja uma gestão eficaz dos custos, é necessário que informações de custos ambientais sejam fornecidas à gestão. Para fornecer essas informações financeiras, é necessário definir, medir, classificar e atribuir os custos ambientais aos processos, produtos e outros objetos de custo de interesse.

Segundo Hansen e Mowen (2003, p. 567), os “Custos Ambientais” são custos incorridos porque existe ou pode existir uma má qualidade ambiental. Assim, os custos ambientais estão associados com a criação, detecção, correção e prevenção da degradação ambiental.

Com essa definição, os custos ambientais podem ser classificados em quatro categorias, segundo Hansen e Mowen (2003):

- Custos de prevenção ambiental: são os custos de atividades executadas para prevenir a produção de contaminantes e/ou desperdício que poderia causar danos ao meio ambiente. Exemplos de atividades de prevenção incluem as seguintes: avaliação e seleção de fornecedores, avaliação e seleção de equipamentos de controle da poluição, projeção de processos e produtos para reduzir ou eliminar os contaminadores, treinamento de empregados, estudos dos impactos ambientais, auditoria de riscos ambientais e desenvolvimento de sistemas de gestão ambiental.

- Custos de detecção ambiental: são os custos de atividades executadas para determinar se produtos, processos e outras atividades dentro da empresa estão cumprindo as normas ambientais apropriadas. Exemplos de atividades de detecção são atividades de auditorias ambientais, inspeção de produtos e processos, desenvolvimento de medidas de desempenho ambiental e medição de níveis de contaminação.
- Custos das falhas ambientais internas: são custos de atividades executadas porque contaminantes e desperdício foram produzidos, mas não foram descarregados no meio ambiente. Assim, esses custos são incorridos para eliminar e gerir contaminantes e desperdícios uma vez produzidos. Exemplos desses custos são as atividades de operação de equipamento para minimizar ou eliminar poluição, tratamento e descarte de materiais tóxicos e manutenção de equipamentos para poluição.
- Custos de falhas ambientais externas: são os custos de atividades executadas após descarregar contaminantes e desperdício no meio ambiente. Das quatro categorias de custos ambientais, essa categoria é a mais devastadora. Exemplos de atividades de falhas externas são: limpar lago poluído, limpar manchas de petróleo, limpar solo contaminado e indenizar danos pessoais relacionados ao meio ambiente.

Num mercado altamente competitivo, a sobrevivência da empresa está diretamente relacionada à fixação de um preço justo para um composto de marketing que realmente proporcione o que os consumidores desejam.

Para atingir a satisfação dos clientes com novos produtos a custos baixos, foi desenvolvida a técnica “Custeio-Meta” (*target costing*), que é o maior custo que se pode incorrer em um produto ou serviço, considerando-se que o mercado oferece o preço de venda e os gestores determinam a margem de lucro, ou rentabilidade esperada.

Segundo Crepaldi (2004, p. 258), o custeio-meta é uma técnica usada para administrar estrategicamente a margem de lucro pretendida pela organização, transformando o custo em um insumo no processo de desenvolvimento do produto e

não em seu resultado. A organização estabelece seu custo-meta, estimando o preço de venda, e subtraindo deste a margem de contribuição desejada.

O segredo, então, é projetar o produto de modo que satisfaça aos clientes e possa ser fabricado dentro de seu custo-meta. Caso não seja possível enquadrar os custos do novo projeto dentro do custo-meta, o projeto pode ser descartado por não atender ao preço-alvo que o mercado consumidor está disposto a pagar.

Segundo Atkinson et al. (2000, p. 679), o custeio-meta tem sido usado nas empresas japonesas por mais de uma década. Uma pesquisa realizada pela Kobe University, em 1992, mostrou que daqueles que responderam à pesquisa, 100% fabricam equipamento de transporte, 75% fabricam equipamentos de precisão, 88% fabricam produtos elétricos e 83% deles usam o custeio-meta.

Scarpin (2000) destaca que existem diferenças quanto ao sistema de informações relacionado ao *target costing* e a abordagem tradicional. São elas:

- No que se refere ao relacionamento com o ambiente externo, o *target costing* interage com esse ambiente para responder às necessidades do mercado e do consumidor; a abordagem tradicional simplesmente ignora o ambiente externo, medindo internamente suas ineficiências;
- No tocante ao número de variáveis consideradas, o *target costing* considera os muitos relacionamentos complexos entre funções e através da cadeia de valor, enquanto a abordagem tradicional não considera esses relacionamentos.
- No que se relaciona com a forma dos ajustes, o *target costing* ajusta os custos antes que eles ocorram, enquanto a abordagem tradicional ajusta seus custos depois de incorridos, baseando-se em informações de variabilidades;
- Com relação aos objetivos de ajustes ou controle, o *target costing* quer a melhoria contínua do custo, tanto para os consumidores quanto para produtores em todo o ciclo de vida, diferentemente da abordagem tradicional, que mantém os custos em limites preestabelecidos por padrões ou orçamentos.

Segundo Crepaldi (2004, p. 266), para obter o valor que pode ser fornecido pelo custeio-meta, os gestores precisam administrar a dinâmica da capacidade para criar oportunidades de eficiências operacionais, bem como administrar o desempenho financeiro melhorado que resulta dessas mudanças.

Os conceitos da “Teoria das Restrições” (*Theory of Constraints* - TOC) foram desenvolvidos pelo físico israelense Eliyahu Goldratt na década de oitenta, com o objetivo de apresentar os fundamentos para a criação e implementação de um sistema computacional capaz de suportar problemas e resolvê-los no nível do chão de fábrica.

De acordo com os pressupostos presentes na Teoria das Restrições, restrição é qualquer fator que limita um sistema em conseguir maior desempenho em relação a sua meta. Fazendo-se uma analogia com uma corrente, restrição seria o elo mais fraco. “Todo sistema possui pelo menos uma restrição ou toda corrente possui sempre um elo mais fraco” (GRANADOS; SOUZA, 2003).

Para Garrison e Noreen (2001, p. 13), uma restrição é qualquer coisa que impeça a obtenção daquilo que se deseja. Todas as pessoas e todas as organizações enfrentam pelo menos uma restrição, de modo que não é difícil encontrar exemplos delas. Você pode não ter tempo suficiente para estudar inteiramente todas as matérias e sair com os amigos no fim de semana, e, assim, o tempo é que é a sua restrição. A *United Airlines* dispõe de um número limitado de portões de embarque disponíveis no seu congestionado setor no aeroporto de *O'Hare*, de modo que os portões são a sua restrição.

Podem-se encontrar dois tipos de restrição: a primeira física, ou seja, restrição de recurso que engloba mercado, fornecedor, máquinas, materiais, pedido, projeto e pessoas – sendo um gargalo, um caso particular de restrição que tem capacidade insuficiente. Portanto, recurso gargalo seria aquele cuja capacidade é inferior à demanda colocada nele. Ao contrário, recurso não-gargalo é aquele cuja capacidade é maior que a demanda colocada nele, portanto não restringe a atuação do sistema.

A segunda é a restrição de política, que é formada por normas, procedimentos e práticas usuais do passado, que restringe a empresa de aumentar seus lucros. As políticas são, no geral, respostas a uma problemática ocorrida há muito tempo e são quase sempre aceitas e seguidas sem pensar. As restrições

resultantes de políticas podem ser de difícil identificação e se identificadas não são fáceis de elevar.

Conforme Cogan (1999), algumas das prescrições da Teoria das Restrições não são novas, como é o caso da maximização do ganho por unidade de restrição e do uso dos resultados sobre a base do custeio variável, mas que a contribuição da TOC em seu todo é interessante e merece um destaque no universo da gestão estratégica de custos.

O processo descrito por Goldratt (1994), foi desenvolvido com o intuito de capacitar as empresas a reconhecerem sistematicamente os principais elementos do sistema que devem ser aprimorados, a fim de se melhorar o desempenho da organização como um todo, por meio de procedimento simples e intuitivo, constituído por cinco passos denominado de processo decisório da Teoria das Restrições, que são:

1. Identificar as restrições ou gargalos do sistema, uma vez que o resultado global da empresa depende da utilização do recurso restrição;
2. Explorar as restrições do sistema, visando maximizar a utilização das restrições do sistema e, conseqüentemente, o resultado global da empresa;
3. Subordinar tudo à decisão anterior, tendo em vista que os recursos, não restrição, devem ter seu nível de utilização subordinado ao nível de utilização do recurso restrição, de maneira a não comprometer a máxima utilização deste recurso e a obtenção do lucro máximo;
4. Elevar as restrições do sistema, visando aumentar a capacidade das restrições por meio da elevação da capacidade do sistema como um todo. Em geral, ao se elevar à capacidade do recurso, aparecerão outras restrições, uma vez que sem restrições o lucro é infinito;

5. Se nas etapas anteriores uma restrição for quebrada, volte à etapa número um, mas não permita que a inércia se torne uma restrição no sistema.

Corbett (1997) completa ainda dizendo que usando esse processo pode-se concentrar os esforços nos poucos pontos de um sistema que determinam seu desempenho (nas suas restrições), e assim pode-se melhorar significativamente seu desempenho no curto prazo. Pode-se dizer que todo sistema tem uma restrição, caso contrário seu desempenho seria infinito (a lucratividade da empresa seria infinita).

O início de todo o processo passa a ser a identificação da restrição ou das restrições do sistema para se determinar o fator limitante. Conhecido os elementos de restrição do sistema é preciso explorar ao máximo os recursos disponíveis para, só então, dar seqüência ao processo.

Após a definição de como as restrições serão exploradas, os recursos não limitadores (não-restrição) deverão ser subordinados às restrições do sistema, ou seja, as necessidades das restrições é que determinaram o programa de produção das não-restrições, as quais deverão fornecer tudo o que as restrições precisam na medida exata, nem mais nem menos, para que não haja perda de recursos.

Conforme Souza et al. (2004), se a meta de toda organização com fins lucrativos é ganhar dinheiro hoje e sempre, torna-se imperativo ter-se indicadores de desempenho financeiro que meçam o grau de atendimento da meta. A TOC, dessa maneira, se concentra em três variáveis: ganho, inventário e despesas operacionais.

Ganho – corresponde ao índice no qual o sistema gera dinheiro por meio das vendas. Representa a diferença entre as vendas reais e o custo do material direto, sendo este considerado como a única despesa variável. Segundo Cogan (1999), corresponde à margem de contribuição do custeio variável onde todas as despesas são fixas à exceção do material direto.

Inventário / Investimento – corresponde a todo o dinheiro que o sistema investe na compra de coisas que o sistema pretende vender.

Despesas Operacionais – corresponde a todo dinheiro que o sistema gasta para transformar inventário em ganho, ou seja, são os custos de conversão, incluindo todo os custos com empregados, sejam diretos ou indiretos.

A TOC faz uso integrado destas três medidas como fatores para tomada de decisão. Elas devem sempre se voltar para o impacto global dentro da empresa, devendo, portanto, serem sempre analisadas conjuntamente.

Desse modo, a TOC surge como uma contraposição à antiga Contabilidade de Custos, na medida em que foca suas metas e objetivos no lucro total da empresa.

Entender os “Custos do Ciclo de Vida” de um produto ou serviço ou os custos dos produtos incorridos antes, durante ou após o ciclo de fabricação é crítico.

Dado o rápido desenvolvimento de novos produtos com ciclos de vida menores, algumas empresas têm desenvolvido uma abordagem mais abrangente ao custeio do produto, o que chamamos de custeio do ciclo de vida total.

Para Atkinson et al. (2000, p. 676), um sistema de custeio do ciclo de vida total fornece informações para os gerentes entenderem e administrarem os custos por meio de estágios do projeto, do desenvolvimento, da fabricação, do marketing, da distribuição, da manutenção, dos serviços e da distribuição de um produto.

O ciclo de vida do produto tem uma amplitude maior que o espaço de tempo que vai entre a pesquisa do produto e o dia em que não se quiser mais produzi-lo ou vendê-lo, pois o produto continua existindo, continua sendo utilizado e consumindo os custos; isto é, o ciclo de vida do produto continua, e vai até o completo desaparecimento do bem.

Para Ostrenga et al. (1997), existem três formas de analisar o ciclo de vida de um produto, que são: visão do fabricante, visão mercadológica e visão do cliente.

Na visão do fabricante, o ciclo de vida do produto é determinado pelas fases de investigação da viabilidade e projeto do conceito, projeto detalhado, produção dos protótipos, produção inicial, produção e/ou prestação plena, serviços pós-venda e retirada ou abandono. Nestas fases, o fabricante investe em pesquisas que visam à identificação errônea dos custos de produtos ou serviços (custos da qualidade e custos de oportunidade) e às avaliações incorretas da lucratividade.

Os princípios contábeis generalizadamente aceitos exigem que os custos sejam contabilizados à medida que são incorridos, mas para fins gerenciais os custos de pesquisa e desenvolvimento deverão ser amortizados ao longo da vida do produto, pois para um produto ou serviço ser lucrativo, deverá cobrir todos os custos desde a pesquisa e desenvolvimento até a descontinuação e descarte.

O volume de vendas determina a classificação dos estágios da visão mercadológica. Sob esta ótica, Kotler (1996) identifica quatro estágios no custeio do

ciclo de vida do produto no mercado; a) introdução: produtos desconhecidos. Há necessidade de investimentos em marketing e promoções; b) crescimento: produto pouco conhecido. Há investimentos em marketing e promoções em demonstrações, experimentação, embalagens promocionais para sedimentar a imagem; c) maturidade: imagem do produto sedimentada. Os investimentos em marketing e promoções são para manter a participação no mercado; e d) declínio e abandono: vendas e imagem em queda, produto obsoleto, investimentos em marketing e promoções para reduzir preços e conseqüente desova de estoques, fazer caixa e preparar a substituição.

Na visão do cliente, identifica-se o custo inicial de compra, os custos de operação e manutenção do produto ou serviço e o custo de alienação, reutilização, reciclagem, remanufatura e descontinuação ou descarte.

Então, pode-se afirmar que o ciclo de vida de um produto compreende o período que vai desde a fase de pesquisas das necessidades do mercado até o descarte final.

O “Custeio do ciclo de vida” é a prática de se organizar os custos de acordo com os estágios da vida de um produto ou serviço e usar esse perfil para se tomar decisões a respeito do mesmo (OSTRENGA et al., 1997, p 286). Este método visa antecipar os resultados que a empresa poderá obter antes de iniciar a produção e comercialização, e também o valor que o consumidor irá desembolsar para adquirir e utilizar o produto. No custeio do ciclo de vida, a mensuração do retorno poderá evidenciar, principalmente, itens como menor gasto em manutenção, ausência de defeitos de fabricação, menor consumo de energia ou combustível. Em se tratando de produtos destinado ao processo produtivo (equipamentos), o retorno poderá ser baseado em técnicas estatísticas e matemáticas, as quais identificam o potencial futuro de receitas durante a vida econômica.

O valor atual ou valor presente do investimento, representado pela fórmula $VP=VF/(1+i)^n$, é determinado pelo fluxo de caixa (receitas e despesas), utilizando-se a taxa que o investidor deseja conseguir como rendimento ao realizar algum investimento. Quando se trata de bens de consumo, não há receitas durante a vida útil do bem. Poderá haver valor residual que gera receitas no momento da venda, ao término da vida econômica. Este valor reduz o custo total para o proprietário.

Porter (1989), afirma que não é fácil mensurar o retorno monetariamente. É preciso primeiro comparar o preço de mercado de produtos substitutos e com

funções idênticas ao produto em análise, e Rocha (1999) discorre ainda sobre a necessidade de avaliar os benefícios intangíveis ocorridos em função do uso, como o ego, desempenho, satisfação, durabilidade, e depois os tangíveis, como consumo de energia, combustível, rendimento operacional, entre outros.

Segundo Horngren, Sunden e Stratton (2004, p. 20), as mudanças na tecnologia produziram mudanças na filosofia gerencial. A mais importante e recente, que conduz ao aumento de eficiência das fábricas nos Estados Unidos, tem sido a adoção da filosofia “*Just-in-time*” (JIT), cuja essência é eliminar o desperdício. Os gestores tentam:

- Reduzir o tempo que os produtos despendem no processo de produção;
- Eliminar o tempo que os produtos despendem nas atividades que não adicionam valor (como tempo de inspeção e de espera).

Para Atkinson et al. (2000, p. 435), um sistema de manufatura *just in time* requer a produção de um bem ou serviço apenas quando o cliente, interno ou externo, solicitá-lo. A produção em *just in time* requer um *layout* do produto com um fluxo contínuo, uma vez que a produção começou. Isso significa que deve haver uma redução significativa nos custos de *setup*, a fim de eliminar a necessidade de produzir em lotes; portanto, os sistemas de processamento devem ser confiáveis.

A produção JIT tem duas implicações principais para a Contabilidade Gerencial. Primeira, a Contabilidade Gerencial deve apoiar o movimento da produção JIT, monitorando, identificando e comunicando aos tomadores de decisão as causas das demoras, os erros e os desperdícios no sistema. Medidas importantes da confiabilidade de um sistema JIT incluiriam estes fatores de eficiência do ciclo de fabricação:

1. Taxas de defeito;
2. Tempo dos ciclos;
3. Porcentagem de entregas no prazo;
4. Precisão de ordem;
5. Produção efetiva como porcentagem da produção planejada;

6. Tempo de máquina disponível efetivo comparado com o tempo de máquina disponível planejado.

Atkinson et al. (2000, p. 439) diz que sistemas de produção convencional enfatizam as taxas de utilização de mão-de-obra e de máquina que encorajam a produção de grandes lotes que geram quantidades de estoques que conduzem a longos tempos de ciclo de produção. Então, as taxas convencionais de produtividade de mão-de-obra e de máquina são incompatíveis com a filosofia JIT, na qual se espera que os operadores produzam o que é pedido quando é pedido e na hora certa. Segunda, o processo administrativo da Contabilidade Gerencial é simplificado pela produção JIT porque existem menos estoques para monitorar e informar.

Segundo Garrison e Noreen (2001, p. 6), a abordagem JIT pode ser utilizada tanto nas empresas comerciais quanto nas industriais, mas apresenta efeitos mais profundos nestas últimas, que mantêm três espécies de estoque – matérias-primas, produtos semi-acabados e produtos acabados.

Muitas empresas empregaram o JIT com grande sucesso. Entre as maiores companhias que utilizam o sistema encontram-se a Bose, a Goodyear, a Westinghouse, General Motors, Hughes Aircraft, Ford Motor Company, Black and Decker, Chrysler, Borg-Warner, John Deere, Xerox, Tektronix e Intel.

Os principais benefícios do JIT são os seguintes:

- O capital de giro é favorecido pela recuperação mais rápida dos recursos investidos em estoques;
- Os espaços anteriormente utilizados como estoques são liberados para outros usos, mais produtivos;
- O tempo de produção é reduzido, resultando em produção potencialmente maior e resposta mais rápida aos clientes;
- As taxas de defeitos são reduzidas, resultando em menor desperdício e maior satisfação do cliente.

Em razão de vantagens como essas apresentadas, a cada ano mais companhias estão adotando o JIT. A maioria, contudo, acha que a mera redução dos estoques não é suficiente. Para continuarem competitivas em um mundo de

negócios constantemente mutável e cada vez mais competitivo, elas precisam empenhar-se na busca da melhoria contínua.

O “Preço de Transferência” é um conjunto de ferramentas e métodos (regras) usados pela empresa para distribuir as receitas conjuntamente arrecadadas entre os centros de responsabilidade. Essas regras podem ser muito arbitrárias se há um alto grau de interação entre os centros de responsabilidade individuais.

Segundo Atkinson et al. (2000, p. 615), um centro de responsabilidade é uma unidade de empresa da qual um gerente é responsável pelo controle na forma de custo (centro de custo), receita (centro de receita), lucros (centro de lucro), ou retorno sobre o investimento (centro de investimento).

Segundo Horngren, Sunden e Stratton (2004, p. 338) muitos poucos problemas surgem em organizações descentralizadas, quando todos os segmentos são independentes um do outro. Os gestores do segmento podem, então, focalizar apenas seus próprios segmentos, sem ferir a organização como um todo. Em contraste, quando os segmentos interagem muito, há uma possibilidade aumentada de que o que é melhor para um, prejudique o outro o suficiente para ter efeito negativo na organização inteira. Tal situação pode ocorrer quando um segmento fornece produtos ou serviços a outro e cobra dele um preço de transferência. Os preços de transferência são os montantes cobrados por um segmento de uma organização, pelos produtos ou serviços que fornece a outros segmentos da mesma organização. Geralmente, o preço está associado com materiais, peças ou produtos acabados. O preço de transferência significa receita para o segmento produtor do produto ou serviço, e custo para o segmento adquirente.

Segundo Atkinson et al. (2000, p. 633), as empresas escolhem entre quatro abordagens diferentes para o preço de transferência: baseadas no custo, mercado, negociação e administração.

Se os mercados externos existem para a intermediação (transferência) de produtos ou serviços, então os preços de mercado são a base mais apropriada para estimar o valor das mercadorias ou serviços transferidos entre os centros de responsabilidade. O preço de mercado provê uma estimativa independente do produto ou serviço transferido e provê como cada centro de lucro contribuiu para o lucro total ganho pela empresa na transação.

Quando um bem ou serviço transferido não tem um preço de mercado bem definido, uma alternativa a se considerar é transferência de valor baseado no custo.

Alguns valores de transferência mais comuns são custo variável, custo variável mais algum percentual de *mark-up* sobre o custo variável, custo fixo e custo fixo mais algum percentual de *mark-up* sobre o custo fixo.

Na ausência de preços de mercado, algumas empresas permitem aos centros de responsabilidade de recepção e abastecimento negociar preços de transferência entre eles. Os preços de transferência negociados refletem a perspectiva inerente da controlabilidade nos centros de responsabilidade, uma vez que cada divisão é, no final das contas, responsável pelo preço de transferência que negociam. O preço de transferência negociado e decisões de produção, porém, podem refletir as habilidades relativas da negociação de ambas as partes, em vez de considerações econômicas.

As empresas, freqüentemente, usam o preço de transferência administrado quando uma transação particular acontece sempre. Porém, tais valores não refletem nem as puras considerações econômicas, como fazem os preços de transferência baseados no mercado ou nos custos, nem as considerações de responsabilidade, como fazem os preços de transferência negociados.

Segundo Cardoso, Carmo e Aquino (2007, p. 386) a Contabilidade Gerencial há muito se ocupa com as máximas da economia neoclássica, resumindo a discussão à busca da maximização de lucro pela relação custo-volume-lucro.

As vertentes contratuais da firma, como a “Teoria da Agência”, propuseram à área de Contabilidade Gerencial “abrir a caixa-preta” e ver o que acontece lá dentro, afinal, podem assim vir a conhecer realmente os direcionadores da eficiência da caixa-preta, além de quantidade produzida.

Segundo Cardoso, Carmo e Aquino (2007, p. 389), o problema de desalinhamento de interesses entre o proprietário da firma e seus gerentes e demais funcionários foi discutido já em 1932, por Berle e Means, em *The Modern Corporation and Private Property*. Uma profícua literatura se desenvolveu a partir daí, criando conceitos como risco moral, assimetria de informação, sinalização e custos de agência.

A idéia central é que o proprietário da firma (Principal) delega a administração da empresa a um gerente (Agente), que deveria atuar no interesse dele, Principal. O proprietário da firma, reclamante do resíduo de todas as suas atividades (ou lucro econômico), ao delegar decisões a um Agente ou grupo de agentes, esperaria que tal Agente atuasse plenamente alinhado com seu interesse. Contudo, se assumimos

a natureza individualista dos agentes, existe a propensão de que eles atuem em primeira instância no seu próprio interesse, o que pode não representar os melhores resultados para o Principal.

O gerente, sabendo que suas ações não são conhecidas plenamente pelo Principal, dada a assimetria informacional, pode usar os recursos da empresa sem o mesmo zelo que o Principal, afinal, o lucro (ou prejuízo) não impacta seu bem estar, tanto quanto impacta o do Principal, a quem o resíduo da firma pertence.

O texto de Jensen e Meckling (1976) ficou conhecido como um dos principais trabalhos na literatura de *Agency* por explicitar os custos empregados pela firma para mitigar expropriações de valor, bem como por estruturar uma teoria de propriedade da firma. Eles definem três tipos de custos de agência: os custos de gerar incentivos ou delinear o comportamento, os custos de monitoramento e as perdas residuais.

Assim, o foco da Teoria da Agência é dado principalmente à proteção dos direitos de propriedade, no caso sobre o resíduo da firma, o direito do Principal. Esse resíduo, se não protegido, pode ser reduzido por ações (deliberadas ou não) por parte do (s) Agente (s).

A teoria tem sido aplicada tanto para estudos de controle interno, como esquemas de remuneração variável e governança corporativa, quanto para controle intrafirmas, como *franchising*, terceirização (*outsourcing*) e integração vertical.

1.2.7 Modelo de custos ABC/ ABM

Crepaldi (2004, p. 221) diz que diante do crescente avanço tecnológico e metodológico dos últimos tempos e do conseqüente aumento da competitividade, surgiu a necessidade do aumento da qualidade, da economia do tempo e da redução dos custos por parte das empresas, a fim de evitarem a perda de espaço no mercado. Aliado a esse avanço, os custos indiretos aparecem como decorrência imediata daquele, a crescimento galopante. Foi em virtude desses problemas que nasceu um método que revolucionou o gerenciamento empresarial: o Custeio ABC.

O método ABC (*Activity Based Costing*) é um conjunto de conceitos e técnicas para custeio de produtos, serviços, clientes e outros objetos que a empresa deseja determinar quanto custa. Esse método parte do princípio que são as atividades da empresa, isto é, as tarefas que a empresa executa (treinar, supervisionar, produzir, emitir pedidos de clientes, movimentar materiais, etc.) e não os produtos e serviços em si que consomem os recursos da empresa (tempo de trabalho, materiais, equipamentos, etc.). Logo, para montar um sistema de custos, a empresa deve primeiramente mapear suas atividades e em seguida atribuir os diversos custos (salários, materiais, aluguel, depreciação) a esse conjunto de atividades. Numa etapa posterior, então, o custo de cada atividade é atribuído aos produtos e serviços conforme a demanda que cada produto ou serviço exerce sobre a atividade.

Foi pela ênfase dada ao estudo de um método analítico, sem uso de arbitramentos aleatórios, eficaz e de rápida promoção de decisões, que o Custeio ABC ganhou tanto mérito e repercussão no mundo.

A História do ABC, de acordo com Johnson (1992), teve início em trabalhos desenvolvidos nos Estados Unidos, mais precisamente na *General Electric*, no início da década de 60, sendo que após isto ele foi devidamente codificado por um professor da *Harvard Business School*, chamado Robin Cooper, isto já na década de 70.

O objetivo principal do surgimento do ABC, segundo Nakagawa (1994) foi o de suprir as falhas dos métodos tradicionais de custeio, no que tange à alocação dos custos indiretos aos produtos. Entretanto, devemos sempre estar atentos que o ABC não foi desenvolvido com a pretensão de substituir os sistemas tradicionais de custos, mas sim, para auxiliar no gerenciamento de custos e melhoria de desempenho, de acordo com Compton (1996).

O sistema de custeio ABC permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os objetos de custos. Nele, os custos tornam-se visíveis e passam a ser alvos de programas para a sua redução e de aperfeiçoamento de processos, auxiliando, assim, as organizações a tornarem-se mais lucrativas e eficientes. Com seu poder de assinalar as “causas” que levam ao surgimento dos custos, o ABC permite aos gerentes uma atuação. (MAUAD; PAMPLONA, 2002, p. 08).

Para Mendes e Hildebrand (1997), o Custeio Baseado em Atividades pode ser aplicado, também, aos custos diretos, principalmente à mão-de-obra direta, e é

recomendável que o seja; mas não haverá, nesse caso, diferenças significativas em relação aos chamados sistemas tradicionais: custeio por absorção e custeio variável. A diferença fundamental está no tratamento dado aos custos indiretos.

Informações sobre custos vêm sendo preferencialmente utilizadas como medida de desempenho organizacional e operacional, uma vez que sintetizam a *performance* de uma série de atividades, às vezes incomuns, através de uma única unidade (monetária); o que permite a comparação interna e externa e, se necessário, a tomada de medidas corretoras ou potencializadoras.

Sistema de custeio para fins gerenciais que disponibiliza informações econômicas para a tomada de decisões operacionais e estratégicas trata-se de uma das mais poderosas estratégias empresariais dos últimos anos, através da qual as companhias cortam desperdícios, melhoram serviços, avaliam iniciativas de qualidade, impulsionam para o melhoramento contínuo e calculam, com adequada precisão, os custos dos produtos.

Segundo Crepaldi (2004, p. 224), os principais objetivos de um sistema de gerenciamento de custos com base nas atividades (ABC) estão relacionados com a facilidade e precisão que a administração terá para:

- Apurar e controlar seus custos reais de produção e, principalmente, os custos indiretos de fabricação (*overhead*);
- Identificar e mensurar os custos da não-qualidade (falhas internas e externas, prevenção, avaliação, etc.);
- Levantar informações sobre as oportunidades para eliminar desperdícios e aperfeiçoar atividades;
- Eliminar / reduzir atividades que não agregam ao produto;
- Identificar os produtos e clientes mais lucrativos;
- Subsidiar o redimensionamento da plataforma de vendas (distribuidores e revendedores);
- Melhorar substancialmente sua base de informações para tomada de decisões;
- Estabelecer um conjunto de indicadores de performance capaz de medir a eficiência e a eficácia empresarial sob os aspectos produtivo, comercial, financeiro e societário.

Seja qual for a vantagem competitiva que a empresa pretenda criar e sustentar, a gestão da cadeia de valor é fundamental, uma vez que permite identificar as atividades estrategicamente relevantes. Usando a cadeia de valor, não só se torna visível o peso dos custos de produção da empresa no valor final dos custos para o comprador, como se reconhece que as diversas atividades não são independentes, mas interdependentes (CREPALDI, 2004, p. 225).

De acordo com Atkinson et al. (2000, p. 77) o custeio baseado em atividade é o sistema de custeio de produtos que atribui os custos de apoio aos produtos na proporção da demanda que cada produto exerce sobre várias atividades. Esse sistema rejeita aquela suposição de arbitrariedade utilizada nos sistemas de custeio tradicional. Em vez disso, desenvolve a idéia de direcionadores de custo que vincula, diretamente, as atividades executadas aos produtos fabricados.

Nesta mesma linha de pensamento, Nakagawa (2000), considera que a atividade é um processo (ou produção de projetos ou serviços) que combina adequadamente pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente (denominados fatores da produção), com o objetivo de convertê-los em produtos ou serviços. Dentro da análise das atividades, deve-se também definir os direcionadores de custos relativos às atividades.

Nakagawa (2000, p. 74) explicita direcionador de custos como “mecanismo para rastrear e indicar os recursos consumidos pelas atividades, caso em que é chamado de *cost driver* de recursos”.

Em outras palavras, pode-se afirmar que o direcionador é que determinará qual o valor dos custos consumidos por cada atividade. É de fundamental importância que o direcionador represente realmente esta relação entre a atividade e o consumo de recursos por ela sacrificados.

O objeto de custo é o produto ou serviço que irá receber os custos. O objeto de custo receberá os custos com base nas informações prestadas pelo custeio ABC, através da análise dos recursos e das atividades e a partir destas por meio de rastreamento realizado pelos direcionadores de custos. Em síntese, podemos chamar o objeto de custo de produto acabado ou serviço realizado (prestado), que obterá o seu valor por meio deste rastreamento elaborado pelo ABC.

As principais diferenças entre o custeio tradicional por absorção e o custeio ABC podem ser constatadas no quadro a seguir:

	Custeio Tradicional por Absorção	Custeio ABC
Custos	Os produtos consomem os recursos, que são mensurados como custos.	As atividades consomem os recursos; os produtos consomem as atividades, que geram custos.
Direcionadores de custo	São atributos do produto. Exemplos: horas de mão-de-obra; horas-máquina; consumo de materiais.	São atributos das atividades. Exemplos: <i>set up</i> de máquinas; número de vezes que ocorre a armazenagem.
Custo indireto	Rateado com base no volume produzido.	Apropriado às atividades, conforme determinados direcionadores de custos.
Atividades	Nem todas as atividades são relacionadas aos volumes produzidos. Exemplos: <i>set up</i> das máquinas; gastos com manutenção; recebimento de materiais.	Separação entre as atividades que adicionam valor ao produto e as que não adicionam valor ao produto.
Bases para rateio do custo indireto	Normalmente horas de mão-de-obra direta.	Não há rateio; há apropriação de custos indiretos pelas atividades consumidas pelos produtos.

Quadro 3 – Diferenças entre o custeio por absorção e o ABC
 Fonte: Crepaldi (2004, p. 231).

A hierarquia de custos ABC, aplicável a despesas relativas a produção, marketing e pesquisa e desenvolvimento permite que todas as despesas organizacionais sejam mapeadas em um nível hierárquico e organizacional específico, no qual é possível estabelecer causa e efeito. (KAPLAN; COOPER, 1998, p. ?).

Para Crepaldi (2004, p. 232), o estudo acerca das atividades poderá facilitar a identificação do nível de detalhamento que busca na implantação do sistema ABC, pois desse gerenciamento é que serão definidos os seguintes aspectos do sistema: escopo, objetivos, produtos, equipe de implantação e os recursos que serão destinados aos processos do ABC. O escopo refere-se à abrangência da atuação do sistema, se apenas em um departamento, ou produto, ou em toda a empresa.

Inicialmente, as empresas usam o custeio baseado em atividades para analisar os dados financeiros históricos. Elas atribuem às despesas operacionais, do período mais recente, aos produtos e serviços produzidos e aos clientes servidos em tal período. Esse processo capacita os gerentes a conhecerem os custos efetivos das atividades e dos processos executados e a lucratividade dos produtos, serviços e clientes, referentes ao último período. Segundo Atkinson et al. (2000, p. 53), essas informações tornam-se base para ações, conhecidas como Gestão Baseada em Atividades (ABM), no próximo período. ABM inclui as seguintes tomadas de decisão:

- Modificar preços, *mix* de produtos e *mix* de clientes;
- Melhorar o relacionamento com fornecedores e clientes;
- Aprimorar o desenho de produtos e serviços;
- Executar as atividades com eficiência;
- Eliminar certas atividades que não criam qualquer valor para os clientes.

Para Crepaldi (2004, p. 234), a Gestão Baseada em Atividades (ABM) é um processo administrativo que usa a informação fornecida por uma análise dos custos baseados em atividade para melhorar a lucratividade da empresa. A ABM inclui a execução mais eficiente das atividades, eliminando a necessidade de executar certas atividades que não adicionam valor para os clientes, melhorando o projeto e desenvolvendo melhores relações com clientes e fornecedores. A meta ABM é atender às necessidades dos clientes, deixando-os satisfeitos, ao mesmo tempo em que reduz a demanda por recursos organizacionais.

Segundo Horngren, Sunden e Stratton (2004, p. 128), a Gestão Baseada em Atividades (ABM) se caracteriza pelo uso de um sistema ABC como ferramenta para ajudar na tomada de decisão estratégica e melhorar o controle operacional de uma organização. Em termos mais amplos, a gestão baseada em atividades busca melhorar o valor recebido pelos clientes e os lucros, ao identificar oportunidades para melhorias na estratégia e nas operações.

A metodologia ABM baseia-se em duas visões básicas: a visão do processo e a visão da alocação de custos. Essas duas visões são suportadas pela identificação dos recursos utilizados pela organização e sua alocação às atividades que consomem esses recursos mediante direcionadores de custos primários. Em seguida, mediante os direcionadores de custos secundários identificaremos os relacionamentos entre as atividades e entre as atividades e objetos de custo. Dessa forma, pela consolidação dos objetos de custo dentro da ABM, implantamos a visão de alocação de custos e, pela consolidação das atividades por processos empresariais, obtemos a visão de processos (CREPALDI, 2004, p. 235).

ABM é um conjunto de medidas interligadas que só podem ser tomadas com base em melhores informações, com informações provenientes de sistemas de custeio baseado em atividades. (COOPER; KAPLAN, 2000, p. 15).

Portanto, o Custeio Baseado em Atividades (ABC) permite que a empresa defina seus custos em termos de atividades e processos e a Gestão Baseada em Atividades (ABM) de posse desses dados, identifica as oportunidades para melhoria do processo.

Para Armstrong (2002), o custeio baseado em atividades (ABC) e a gestão baseada em atividades (ABM) são atualmente as ferramentas da indústria lucrativa, com pelo menos seis grandes operações de consultoria devotada totalmente para a promoção deles. Ambas as técnicas representam a maior extensão da prestação de contas na corporação moderna, dentro da zona previamente definida nos termos contábeis. Os mecanismos dependem do tratamento do departamento de *staff* como um produtor em massa de atos repetidos da rotina do serviço (atividades) performados para custos de objetos particulares, usualmente produtos. Tratando essas atividades como indicadores de performance, orçamentos de folha de pagamento podem ser relacionados a volume de atividades. Esse tratamento de departamentos de *staff* no qual rotinas não iniciadas almejam vantagens competitivas nos campos tal como gerenciamento de recursos humanos ou marketing ocorrem porque eles não podem ser acomodados sem a linguagem de prestação de contas imposta pela ABM. Segundo esse autor, esses argumentos são concretizados através de um exame do tratamento da ABM.

1.2.8 Custos de qualidade e aplicações práticas

O crescimento das transações em negócios internacionais durante as décadas recentes é um fenômeno que virtualmente tem conectado todos os países, cada vez mais, tornando-os dependentes do comércio e dos investimentos internacionais. O aumento do comércio internacional de produtos, serviços e tecnologia, assim como o aumento de investimentos estrangeiros, são as forças direcionadoras da internacionalização dos negócios.

No contexto da globalização de mercados, e da conseqüente expansão dos negócios internacionais, há um desejo comum das empresas, independentemente de suas origens: o de alavancar operações e resultados. A relativa eliminação das fronteiras e barreiras na esfera de atuação das empresas, aliada ao expressivo avanço nas tecnologias de produção e comunicação, tem resultado na existência de um mercado cada vez mais competitivo e exigente.

É nesse contexto que se manifesta Mondem (1999, p. 19), afirmando que:

Hoje em dia, a competição entre as empresas transcende fronteiras, uma vez que elas competem nos mercados internacionais. Em resumo, toda essa competição tem um objetivo comum: oferecer produtos com qualidade que agradem aos consumidores a preços acessíveis. Esse tipo de competição está se tornando cada vez mais árduo na arena do mercado global.

Corroborando o entendimento de Mondem (1999) e Nakagawa (2000) destaca que nas duas últimas décadas do século passado o recrudescimento da competição global tem sido de tal ordem que as empresas vêm sendo compelidas a se comprometerem seriamente com a chamada filosofia de excelência empresarial.

A questão da excelência destacada por Nakagawa também tem sido reconhecida por outros pesquisadores. Hansen e Mowen (2001), por exemplo, destacam que a melhoria contínua e a eliminação de desperdício são os dois princípios básicos que governam um estado de excelência na manufatura. Tais autores complementam que a excelência na manufatura é a chave para a sobrevivência no ambiente atual de competitividade de classe mundial.

Dentre os vários fatores que caracterizam o estágio de excelência destacado por Nakagawa (2000) e Hansen e Mowen (2001), e ainda no âmbito do acirramento da competição global, Fawcett, Calantone e Roath (2000) destacam que custo e qualidade são os seus focos primários, por serem eles demandados por consumidores globais, e correspondem aos fundamentos sobre os quais outras capacidades competitivas são construídas. Tal reconhecimento decorre da constatação de que os clientes, cada vez mais, anseiam e privilegiam produtos revestidos com a qualidade por eles desejada e ao menor preço.

Porter (1989) trata desses atributos no contexto do estabelecimento de estratégias empresariais que objetivam a criação de uma vantagem competitiva sustentável. Para assegurar o atendimento ao requisito da qualidade, as empresas têm se dedicado à certificação do sistema por meio do atendimento às

determinações das normas ISO. Quanto aos custos decorrentes, sejam eles originados pelos gastos realizados para a obtenção da qualidade, ou pela falta dela, a preocupação deve ser a mesma.

Tem sido reconhecido pela literatura contábil que a variável 'custos', em seu contexto geral, influencia de forma determinante na dimensão de resultados. Portanto, a sua gestão é um pré-requisito para a eficácia organizacional, visto possibilitar a obtenção de uma economia de custos eficaz, com benefícios para a empresa e seus clientes. Obviamente que isso também é aplicável com relação aos custos da qualidade em particular.

Ao tratar da prática empresarial quanto ao planejamento e controle dos custos da qualidade, trata-se da discussão de aspectos que envolvem e sustentam a continuidade das organizações.

Apesar do grande destaque dado nas últimas décadas à implantação de sistemas da qualidade, atingindo ela o *status* de alta relevância entre aqueles elementos que constituem a gestão estratégica empresarial, deve ser reconhecido que a questão da qualidade já vem sendo discutida com muito mais antecedência.

O conceito de *Total Quality Control* (TQC) foi introduzido por Armand V. Feigenbaum, através de um artigo publicado em 1957 na revista *Industrial Quality Control*; em seguida, em 1961 publicou um livro, intitulado *Total Quality Control: engineering and management*. (ROBLES JUNIOR, 2003, p.21).

Wilbur (2002, p.75) também se manifesta no mesmo sentido, ao afirmar que “Os princípios que fundamentam os atuais procedimentos dos sistemas da qualidade estão largamente baseados nos desenvolvimentos iniciados há mais de 50 anos por alguns poucos pesquisadores, como, por exemplo, W. Edwards Deming”.

Apesar do destaque que é dado ao fenômeno da globalização como o principal indutor para as iniciativas quanto aos sistemas da qualidade, tendo em vista as exigências impostas por um mercado caracterizado por uma concorrência mais acirrada, um evento mais pontual, e parte integrante de tal globalização, também tem merecido destaque na literatura pertinente. Trata-se da agressiva iniciativa das empresas japonesas que incorporaram a questão da qualidade como uma estratégia diferenciada para a época.

De fato, nos anos 1970 e 1980, os japoneses desencadearam uma revolução global na eficácia operacional, introduzindo práticas pioneiras, como a gestão da

qualidade total e melhoria contínua. Em consequência, os fabricantes japoneses desfrutaram, durante muitos anos, de substanciais vantagens de custo e qualidade.

Tal vantagem competitiva japonesa, em consequência, passou a ser uma ameaça à continuidade das demais empresas concorrentes. A partir de tal constatação, o tema qualidade passou, de forma mais efetiva, a fazer parte da agenda de todas as empresas preocupadas em assegurar a sua continuidade no cumprimento de sua missão.

Fawcett, Calantone e Roath (2000, p. 475) sustentam tal constatação, ao afirmarem que “Qualidade emergiu como uma vital prioridade competitiva em resposta à invasão japonesa ocorrida no final dos anos de 1970 e início dos anos de 1980”.

Tal reconhecimento também pode ser encontrado em Sakurai (1997, p. 130) quando este afirma que “*Made in Japan*, anteriormente objeto de desdém, é atualmente uma marca de distinção. Os japoneses são os líderes reconhecidos da moderna revolução mundial da qualidade”.

A influência da iniciativa japonesa também é destacada por Robles Junior (2003). Cita o autor que Deming (1990), o qual alcançou notória proeminência em virtude de sua atuação no Japão, na década de 1950, profetizou que em breve o país conquistaria o mercado mundial, o que foi plenamente confirmado.

Uma decorrência natural da internacionalização da economia, provocadas pelo fenômeno da globalização, e além daquelas já destacadas na introdução deste tópico, foi a preocupação em harmonizar, em nível mundial, alguns procedimentos no âmbito das empresas.

Isso tem sido verificado em diversas áreas, como, por exemplo, na harmonização das práticas contábeis, conforme destacado por Castro (2001) e CFC (2005). No âmbito dos procedimentos direcionados a assegurar um padrão desejado de qualidade, isso não tem sido diferente. A criação da *International Organization for Standardization (ISO)* ratifica tal entendimento.

Oliveira e Melhado (2004) destacam que a *ISO* é uma entidade não governamental, criada em 1947, com sede em Genebra, Suíça. Ela tem como objetivo promover o desenvolvimento da normalização e atividades relacionadas com a intenção de facilitar o intercâmbio internacional de bens e desenvolver a cooperação nas esferas intelectual, científica, tecnológica e de atividade econômica.

Como decorrência, têm-se o surgimento das Normas *ISO*, as quais representam um padrão mundial de referência em relação à gestão da qualidade.

Os membros que compõem a *ISO* são os representantes das entidades máximas de normalização nos respectivos países associados, como o Instituto Nacional de Metrologia (INMETRO), no caso do Brasil. Tais representantes, por meio da atuação dos respectivos comitês técnicos – no Brasil a Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), são responsáveis pelos trabalhos técnicos necessários à estrutura, emissão e atualização das referidas normas, as quais devem ser observadas pelas entidades credenciadas para os trabalhos de certificação.

Diversos são os pesquisadores que contribuíram para o surgimento e evolução dos sistemas da qualidade. Robles Junior (2003), ao citar que as empresas têm-se preocupado com a qualidade do produto desde os primórdios da era industrial, vai ao encontro da abordagem dada pela mais recente versão das normas *ISO*, ao afirmar que o que pode ser considerado mais ou menos recente é a preocupação com o processo, o que redundou nos conceitos da *Total Quality Control (TQC)*. Nesse processo de evolução, Robles Junior (2003) destaca as contribuições de Crosby, Deming, Juran, Feigenbaum, Shewhart e Taguchi, entre outros.

A gestão dos custos da qualidade tem sido, há algumas décadas, incluída na agenda do que se convencionou denominar gestão estratégica de custos. Isso é uma decorrência natural do fato de que a gestão da qualidade total também passou a integrar as estratégias empresariais que objetivam assegurar o estabelecimento de vantagem competitiva frente aos seus concorrentes.

No âmbito da gestão estratégica, Wright, Kroll e Parnell (2000) fazem ampla abordagem a respeito, destacando a dedicação à qualidade, à inovação de processo, à inovação de produto e à alavancagem por meio da perícia e da imagem organizacionais, classificando-os como modos pelos quais as organizações podem diferenciar seus produtos e serviços. Já sob a perspectiva da gestão estratégica de custos, Shank e Govindarajan (1997) destacam a importância da medição e análise de custos da qualidade no contexto dos fatores direcionadores dos custos das atividades empresariais.

Apesar de Deming (1990) entender que a análise dos custos da qualidade é pura perda de tempo, já que para ele os benefícios de um efetivo programa de qualidade total são tão evidentes que as empresas fariam melhor se dedicassem

tempo e dinheiro no seu aperfeiçoamento, conforme destacam Shank e Govindarajan (1997) e Robles Junior (2003), diversos outros pesquisadores da área da qualidade total tem posicionamento contrário. Entre esses últimos encontram-se, por exemplo, Juran e Gryna (1991), Crosby (1994) e Feigenbaum (1994). Entendem eles que a coleta e a análise periódicas dos custos da qualidade monitoram a eficácia do sistema da qualidade quanto a custos, ao mesmo tempo em que direcionam iniciativas para o seu aperfeiçoamento.

Nas obras relacionadas à gestão de custos e Contabilidade Gerencial também é identificado um entendimento geral favorável de diversos pesquisadores quando à necessidade e benefícios decorrentes do controle dos custos da qualidade. Dentre tais pesquisadores pode-se citar Horngren, Foster e Datar (2000), Atkinson et al. (2000), Maher (2001), Rust, Zahorik e Keiningham (1993). De fato, para tais autores a gestão dos custos da qualidade é um pré-requisito para o alcance da eficácia dos sistemas da qualidade.

A utilização da mensuração e gestão dos custos da qualidade também estão presentes nas normas ISO. Sendo assim, a utilização dos termos '*convém*' e '*pode ser*', pela referida norma, aliado à interpretação de Oliveira e Melhado (2004), conduz à conclusão de que a adoção de procedimentos direcionados ao controle dos custos da qualidade não é um item obrigatório para a certificação do sistema da qualidade. Em sendo assim, trata-se mais de um procedimento sugerido e considerado como recomendável e oportuno.

Não obstante tal interpretação, Moori e Silva (2001) entendem que a obrigatoriedade está caracterizada, e que a mesma passou a existir a partir da edição da nova versão das normas ISO, no ano de 2000.

Independentemente da obrigatoriedade ou não de adoção de tais procedimentos no âmbito das normas ISO, para fins deste estudo prevalece a premissa de que a eficácia do sistema de gestão da qualidade não pode prescindir de um adequado sistema de planejamento e controle dos custos relacionados. Assume-se, portanto, o mesmo entendimento de pré-requisito defendido pelos diversos autores pesquisados.

A forma de mensurar e avaliar os custos da qualidade depende muito da classificação e estrutura que se pretende adotar em relação a eles.

O termo custos da qualidade assumiu significados diferentes para pessoas diferentes. Alguns os compararam aos custos para se atingir a qualidade. Outros equiparam o termo aos custos para o funcionamento do Departamento de Qualidade. A interpretação a que chegaram os especialistas em qualidade foi equiparar os 'custos da qualidade' com o custo da má qualidade (principalmente os custos para se encontrar e corrigir o trabalho defeituoso). (JURAN; GRZYNA, 1991, p. 86)

Para os fins deste estudo, adotar-se-á a classificação mais freqüentemente encontrada nas obras relacionadas a custos da qualidade. Trata-se da classificação desenvolvida por Feigenbaum (1994), também encontrada, entre outras, na obra de Crosby (1994), Juran e Gryna (1991) e Rust, Zahorik e Keiningham (1993).

Para Feigenbaum (1994) os custos de controle são medidos em duas partes: (1) Custos de Prevenção, que evitam ocorrência de defeitos e não-conformidades e compreendem gastos com a qualidade para, antes de tudo, evitar produtos insatisfatórios; incluem, entre outros, os custos de engenharia da qualidade e treinamento de funcionários para a qualidade; (2) Custos de Avaliação, que abrangem custos de manutenção dos níveis da qualidade da companhia através de análises formais da qualidade do produto; envolve custo como inspeção, confirmação externa, auditorias da qualidade e outros gastos similares.

Já os custos provenientes de falha no controle, causados por materiais e produtos que não atendem às especificações, são igualmente medidos em duas partes: (1) Custos de Falha Interna, que incluem custos da qualidade insatisfatória dentro da companhia, tais como material refogado, danificado e retrabalhado; (2) Custos da Falha Externa, que abrangem custos da qualidade insatisfatória situados na parte externa da companhia, tais como falhas provenientes do desempenho do produto e reclamações dos clientes.

Da configuração dada por Feigenbaum (1994) pode-se inferir que em uma empresa ideal, a plena eficácia dos investimentos realizados no primeiro grupo fariam com que os valores do segundo grupo tendessem a zero.

Ainda no entendimento de Feigenbaum (1994), os custos da qualidade constituem as bases por meio das quais investimentos em programas da qualidade podem ser avaliados em termos de melhoramento de custos, aumento da lucratividade e outros benefícios originados por esses programas. Em essência, os custos da qualidade constituem a base fundamental para a economia dos sistemas da qualidade.

A participação da Contabilidade no processo de registro dos custos da qualidade é enfaticamente recomendada por Crosby (1994, p. 133), ao afirmar *que* “Todos os cálculos devem ser feitos pelo departamento de contabilidade, o que garante a integridade da operação”. A participação da Controladoria também mereceu destaque de Crosby. Ao tratar da avaliação do custo da qualidade o autor destaca que “é provável que as estimativas iniciais sejam indecisas (embora baixas), de modo que é preciso obter cifras mais acuradas. Quem deve fornecê-las é o *controller* (...) fazer com que o *controller* estabeleça o custo da qualidade afasta qualquer suspeita do cálculo”.

Diversos estudos tem sido publicados enfatizando a expressividade dos custos provocados pela falta de qualidade de produtos e serviços.

Estudos mostram que os custos da qualidade das companhias americanas variam de 10 a 20% das vendas totais, enquanto os especialistas indicam que esses custos deveriam situar-se na faixa de 2 a 4% (GARRISON; NOREEN, 2001, p. 627).

Dentre outros estudos, destaca-se o apresentado por Imberman (2001), originado da pesquisa realizada pela Dun e Bradstreet junto a empresas norte-americanas de diversos segmentos industriais, divulgado em fevereiro de 2001, evidenciando um custo provocado pela falta da qualidade equivalente a 7,2%, em média, contra um lucro líquido médio da ordem de 3,2%. Portanto, significativos.

1.2.9 Contabilidade Gerencial estratégica

Estudiosos e pesquisadores vêm publicando sobre os aspectos estratégicos da Contabilidade Gerencial. Isso pode ser observado a partir da apresentação dos seus objetivos e finalidades. Para Horngren, Foster e Datar (2000), o objetivo da Contabilidade Gerencial, dentre outros é fornecer informações para formulação das estratégias gerais, implicando numa perspectiva de longo prazo. Assim, inclui decisões acerca do desenvolvimento de inovações e de produtos, bem como investimentos em ativos tangíveis e intangíveis (marcas, patentes, recursos humanos, dentre outros).

O *International Federation of Accountants* – IFAC (1998, p. 99) afirma que a Contabilidade Gerencial está inserida no processo de gestão, fornecendo informações para:

- controlar as atividades correntes de uma organização;
- planejar estratégias, táticas e operações futuras;
- otimizar o uso dos recursos;
- medir e avaliar o desempenho;
- reduzir a subjetividade no processo de tomada de decisões; e
- melhorar a comunicação interna e a externa.

Shank e Govindarajan (1997, p. 5) consideram que a Contabilidade Gerencial participa do processo cíclico estratégico, no qual se constitui a administração, a saber:

- formular estratégias;
- comunicar essas estratégias a toda a organização;
- desenvolver e pôr em prática as táticas para implementar as estratégias; e
- desenvolver e implementar controles para monitorar as etapas de implementação da estratégia e depois o sucesso no alcance das metas estratégicas.

A Contabilidade, mais especificamente no aspecto gerencial, enquanto sistema de informações, encontra-se em todas as etapas de desenvolvimento da estratégia.

Para Bromwich (1990), a característica de estratégica atribuída à Contabilidade Gerencial pode ser justificada considerando duas teorias econômicas: a primeira diz que o produto é valorizado de acordo com os seus atributos e características oferecidos ao consumidor. Lancaster (1979 apud BROMWICH, 1990) vê os produtos como um conjunto de características que são avaliadas pelo mercado; a segunda repousa num conjunto de conhecimentos sobre economia da

organização industrial que correspondem à teoria dos mercados disputáveis, a qual apresenta as condições para estratégias de preço e produção, buscando sustentação diante de uma potencial competição, concentrando-se sobre condições de custo conforme Baumol, Panzar e Willing (1988 apud BROMWICH, 1990).

Dixon (1998) argumenta que a Contabilidade Gerencial é influenciada pelas decisões estratégicas, pois estas devem ser redigidas em linguagem e técnicas contábeis, caso se queira monitorar e controlar o gerenciamento estratégico. Informa, ainda, que a formulação e o desenvolvimento das estratégias dependem de informações que podem ser fornecidas pela Contabilidade Gerencial, como estrutura de custos, estratégias de preços e produtos, volumes e participação no mercado dos competidores, entre outras. Contudo, Bromwich (1989 apud DIXON, 1998) e Wilson (1991 apud DIXON, 1998) argumentam que a Contabilidade Gerencial deve assumir uma postura estratégica por meio de relatórios com informações do ambiente externo.

Procurando advogar em prol da Contabilidade Estratégica, Brouthers e Roozen (1999) apontam as principais deficiências dos sistemas de Contabilidade Financeira e Gerencial convencional:

- tendência a confiar em informações financeiras para inúmeras aplicações;
- utilizam principalmente informações históricas;
- fornecem informações relativas às atividades internas da empresa, não explorando informações do ambiente externo, como a dos competidores;
- a pouca orientação para o futuro é obtida com uma simples extrapolação do passado.

Brouthers e Roozen (1999) informam que a Contabilidade Estratégica atua fornecendo informações necessárias para as seguintes funções estratégicas:

- análise ambiental;
- geração de estratégia alternativa;
- seleção de estratégia alternativa;

- planejamento da implementação da estratégia;
- controle do processo de gerenciamento estratégico.

Um outro aspecto é que a Contabilidade Gerencial Estratégica contribui para a obtenção de vantagem competitiva sustentável. Entretanto, Cooper (1996) argumenta que em mercados onde as empresas negociam praticamente os mesmos produtos e são capazes de absorver rapidamente inovações das concorrentes, essas acabam por criar vantagens competitivas temporárias, por meio das quais procuram obter lucro.

O primeiro a cunhar o termo Contabilidade Gerencial Estratégica foi Simmonds (1981 apud GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000, p. 116) que a define como “a provisão e análise de dados da Contabilidade Gerencial sobre um negócio e os seus competidores para uso no desenvolvimento e monitoramento da estratégia de negócio”.

A provisão e análise de informações financeiras sobre o mercado do produto, estrutura de custos da firma, custo dos competidores e o monitoramento das estratégias da empresa e aquelas dos seus competidores sobre vários períodos. (BROMWICH, 1990, p. 28).

Ward (1996 apud PADOVEZE, 2003) comenta que a Contabilidade Gerencial, para responder à administração estratégica, deve ser capaz de fornecer as informações financeiras necessárias dentro de um tempo adequado. Padoveze (2003) define Controladoria Estratégica como: [...] a atividade de Controladoria que, através do sistema de informação contábil, abastece os responsáveis pelo planejamento estratégico da companhia com informações tanto financeiras quanto não-financeiras, para apoiar o processo de análise, planejamento, implementação e controle da estratégia organizacional.

O foco para Contabilidade Gerencial Estratégica destacado nas definições é a estratégia empresarial, cabendo a formulação, planejamento e controle, procurando participar efetivamente do sucesso empresarial.

No trabalho de Martins (1998 apud PADOVEZE, 2003), foram apresentados os fundamentos e os enfoques de atuação da Controladoria ou Contabilidade Estratégica. Os fundamentos são:

- atenção a todos os *stakeholders*;

- preocupação com o longo prazo;
- uso de informações financeiras e não-financeiras (produtividade, qualidade, satisfação dos clientes e funcionários, dentre outras); e
- foco constante no ambiente externo.
- A Contabilidade Estratégica atua sobre informações relativas a:
 - competidores: custos, rentabilidade, preços de venda, capacidade produtiva;
 - clientes: satisfação em relação aos concorrentes, motivos dos negócios não realizados e outras informações;
 - funcionários: satisfação, absenteísmo, imagem da empresa junto a potenciais funcionários, produtividade, e outras;
 - fornecedores: evolução da qualidade, capacidade produtiva e situação financeira, grau de satisfação com os fornecedores;
 - macro-ambiente: conjunturas, política e sócio-econômica, relacionadas com a empresa, indicadores de mercado externo, importações, câmbio e outras;
 - acionistas: satisfação, valor da empresa e outras.

Embora o entendimento do que venha a ser Contabilidade Gerencial Estratégica dentre a maioria dos estudiosos pesquisados tenha aspectos comuns (foco no ambiente externo, no marketing, nos competidores).

Contabilidade Gerencial Estratégica é um campo emergente no qual os limites são desconhecidos e, ainda, não há visão unificada do que é ou como pode desenvolver-se. A literatura existente no campo é discordante e desarticulada. (GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000, p. 116)

A discussão é alimentada por Lord (1996) que argumentou, por meio de um estudo de caso, que práticas e técnicas apresentadas como sendo de Contabilidade Gerencial Estratégica podem ser encontradas em muitas empresas, fazendo parte do gerenciamento operacional e, em muitos casos, não são coletadas e ou usadas pela Contabilidade Gerencial.

Entretanto, a existência da Contabilidade Gerencial Estratégica passa pela postura estratégica dos contadores ou *controllers* quando estes ganham importância no processo decisório estratégico. Esse raciocínio é corroborado por Simmonds

(1986), Bromwich e Bhimani (1994 apud ROSLENDER; HART, 2002), Ferreira (1992), e Iudícibus, Martins e Gelbk (2001), que entendem que o posicionamento do contador ou *controller* na empresa faz com que a Contabilidade ganhe importância no processo de administração estratégica.

As práticas de Contabilidade Gerencial Estratégica podem ser inúmeras e variadas. Há trabalhos que relacionam a Contabilidade Gerencial e os investimentos da empresa (CAWENBERGH et al., 1996; SHANK, 1996; CARR; TOMKINS, 1996) ou ainda abordam o *Balanced Scorecard* (KAPLAN; NORTON, 1997). Guilding, Cravens e Tayles (2000) tomaram por referência os trabalhos de Simmonds (1986), enfoque em marketing, Bromwich (1990), enfoque em competidores e Wilson (1995 apud GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000), enfoque no longo prazo, para determinar parâmetros para discernir as práticas de Contabilidade Gerencial Estratégica, os quais são:

- orientação para o mercado ou ambiental;
- enfoque sobre competidores; e
- orientação para o futuro de longo prazo.

Assim, parametrizado Guilding, Cravens e Tayles (2000) abstraíram 12 práticas de Contabilidade Gerencial Estratégica, a saber: custeio dos atributos, avaliação da marca, monitoração da marca, avaliação do custo dos competidores, monitoração da posição competitiva, avaliação dos competidores baseada em demonstrações financeiras publicadas, custeio do ciclo de vida, custeio da qualidade, custeio estratégico, precificação estratégica, custeio meta, custeio da cadeia de valor.

Ferreira, Silva e Santos (2007) realizaram um estudo para medir o grau de compreensão e uso do termo “Contabilidade Estratégica” e o mérito de determinadas práticas consideradas de Contabilidade Estratégica, de acordo com a percepção dos docentes de programas de pós-graduação *stricto sensu* em Contabilidade no Brasil. Adicionalmente, os resultados obtidos foram comparados com pesquisas realizadas com *controllers* em nível nacional e internacional. Trata-se de um estudo descritivo, delineado por meio da utilização de questionário com questões fechadas e pontuadas em escala Likert. A amostra contou com a participação de 43 respondentes, de um universo de 104 professores ministrantes de disciplina de

Contabilidade e representantes dos programas de pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis. A margem de erro foi de 10%, para um nível de confiança de 90%. Na escala de variação de 1 a 7, a média para o nível de percepção dos docentes quanto à compreensão do termo “Contabilidade Estratégica” ficou em 5,14, aliado a um uso menos intenso, com média de 4,02. Esses resultados sugerem que a temática ainda não é totalmente pacífica, podendo-se dizer que se trata de uma abordagem emergente na Contabilidade.

Em relação às práticas de Contabilidade Estratégica, os resultados apontam como medidas que podem levar as empresas a obter e manter vantagens competitivas. No estudo comparativo, as médias obtidas no estudo com os docentes foram maiores do que os estudos realizados com os *controllers* no Brasil e em nível internacional, mostrando, intuitivamente, que os docentes teriam uma melhor compreensão do tema do que os *controllers*. Entretanto, testes não-paramétricos indicaram não haver diferenças estatísticas significativas entre as médias obtidas.

1.2.10 Contabilidade Gerencial no setor público

A existência da Contabilidade de Custos, analítica ou de gestão nas organizações públicas e privadas, é muito importante. Seus objetivos são:

Elaboração de informação sobre o processo de custos, tanto os correspondentes às atividades internas como às funções, ou ainda aos serviços prestados ao exterior e aos investimentos realizados. (...) Elaboração de informação para a análise e controle de gestão, com indicadores de eficácia ao alcance dos objetivos planejados e eficiência na utilização dos recursos. (ALMEIDA, 2000)

Um dos objetivos das entidades do setor público é a apresentação de informações analíticas sobre receitas, despesas, crédito público e resultados úteis para o processo de planejamento e tomada de decisões, tanto sob o aspecto político como em relação à gestão e ao controle.

Portanto, qualquer reflexão sobre a prática de sistema de custos na administração pública deve ser precedida do estudo das regras de negócio e de algumas características que o distingue das entidades privadas, entre as quais se destacam:

- As organizações públicas são basicamente entidades prestadoras de serviço, nas quais o custo não está relacionado a uma receita efetiva, uma vez que seu financiamento decorre em grande medida do recolhimento de impostos pagos pelos cidadãos que, por sua vez, não obtêm uma contrapartida individual e direta em produtos ou serviços.
- Muitos dos *outputs* das ações desenvolvidas são intangíveis: conseqüentemente, apresentam dificuldades de avaliação.

Em que pese tais dificuldades, a Contabilidade de Custos é importante para o setor público na formação dos custos das atividades e programas, ao possibilitar o conhecimento sobre os efeitos econômicos do orçamento, tanto a curto como em longo prazo, com a produção de informações para o planejamento, o controle e a tomada de decisões.

A produção de informações para o planejamento é um fator importante a ser considerado na implantação da Contabilidade de Custos, bem como para o entendimento integral do processo e das etapas inter-relacionadas, que se iniciam com a definição de objetivos e terminam com a alocação dos recursos para que as metas estabelecidas sejam alcançadas.

No que se refere ao controle, a Contabilidade de Custos pode resultar em um interessante instrumento de controle da economia, eficiência e eficácia no desenvolvimento das atividades dos entes públicos, por meio da determinação dos desvios produzidos, que deverão ser analisados com a devida cautela, pois não devemos esquecer a possibilidade de ocorrer a denominada ineficiência planejada que, paradoxalmente, pode ter origem exatamente na falta de uma Contabilidade de Custos.

A produção de informações para auxílio ao processo decisório, por sua vez, fará da Contabilidade de Custos o maior pilar de apoio para auxiliar os administradores nas seguintes ações:

- Decidir entre produzir e prestar serviços ou terceirizar sua execução;
- Calcular e justificar o valor das taxas e preços públicos a serem cobrados;

- Facilitar a elaboração dos orçamentos;
- Medir a eficiência, eficácia, economia, sub-atividades ou sobre-atividades;
- Fundamentar o valor dos bens produzidos pelo órgão para uso próprio ou bens de uso comum do povo;
- Apoiar decisões sobre continuar responsável pela produção de determinado bem, serviço ou atividade ou entregar a entidades externas;
- Facilitar informação a entidades financiadoras de produtos, serviços ou atividades;
- Comparar custos de produtos ou serviços similares entre diferentes órgãos do setor público;
- Determinar o valor pelo qual deve ser registrado contabilmente um ativo que está sendo produzido pela própria administração.

Para implantar uma Contabilidade de Custos que dê resposta para as diversas questões abordadas acima é necessário que os administradores públicos façam o reexame permanente de suas missões e identifiquem o processo de negócios. Com tais informações, a escolha entre as diversas opções recairá no sistema de custeamento ABC, por ser o que melhor identifica as atividades relacionadas aos processos inerentes a um produto ou serviço, pois o próprio orçamento, segundo a ótica funcional e programática, já é concebido mediante a alocação dos recursos consumidos pelos projetos, atividades ou operações especiais.

A utilização dos conceitos de custo nas entidades governamentais é importante para conhecer a formação dos custos das atividades, programas e projetos com a conseqüente contribuição para o conhecimento dos efeitos econômicos, financeiros e políticos sobre o cidadão.

É conveniente proceder à classificação de custos em relação ao volume de atividades, com o objetivo de poder analisar melhor qual a origem dos desvios produzidos ao final de cada período de apuração. Além disso, os desvios entre as quantidades inicialmente orçadas e as reais podem ter origem em múltiplos fatores, nem sempre relativos aos problemas gerenciais, como por exemplo:

- fatores políticos – alocação dos recursos segundo as prioridades;
- fatores econômicos e demográficos – índices de desemprego e o aumento da população constituem fatores que ampliam a demanda de recursos públicos;
- fontes de recursos – limitações constitucionais ao poder de tributar que dificultam o aumento da base tributária.

É fundamental desenhar um sistema coerente de Contabilidade Governamental, que leve em consideração as características internas e externas da entidade pública, de tal forma que facilite a alocação de recursos nas distintas atividades, bem como a apropriação dos custos.

Com o estudo de tais fatores, os gestores públicos poderão identificar a verdadeira ação dos responsáveis pela geração de custos e iniciar uma efetiva redução dos custos, eliminando desperdícios e rompendo com a lógica perversa de que a equação financeira do Tesouro só pode ser movimentada pelo aumento da base tributária ou pela obtenção de empréstimos.

Os novos tempos de moeda estável revelam que a utilização das técnicas de custeamento permitirá que os administradores passem a focar a redução de custos como uma alternativa viável para o equilíbrio das contas públicas.

Apesar das inúmeras vantagens com a implantação de um sistema de custeamento com indicadores de gestão, é preciso estudar as vinculações constitucionais para determinadas áreas, como educação e saúde, pois atualmente, face à inexistência de uma contabilidade de custos, é possível que os entes públicos estejam gastando cada vez mais recursos e diminuindo, a cada ano, as metas físicas.

Ao tratar das dificuldades de implantação de um sistema integrado de gerência com o propósito de avaliar os custos para o alcance das metas, SILVA (2004) esclarece:

Sem dúvida, é mais fácil medir custos e benefícios que sejam sensíveis a uma avaliação do mercado do que medir os custos verdadeiros ou o verdadeiro valor dos efeitos mais intangíveis da atividade governamental que não está sujeita à avaliação do mercado. (SILVA, 2004).

Que importa gastar, por exemplo, R\$ 500 milhões em educação para atender ao percentual exigido pela Constituição se o número de estudantes pode estar

diminuindo a cada ano e, mesmo os que saem da escola, não sabem ler nem contar adequadamente? De que vale aumentar as despesas com saúde se o número de pacientes atendidos diminui a cada exercício? Esta é uma situação que deve ser solucionada a partir da conscientização dos administradores para a implantação da Contabilidade de Custos.

Silva (1997) esclarece que a articulação entre Orçamento e Contabilidade somente será possível, na medida em que a Contabilidade Governamental mantiver coerência entre a nomenclatura contábil (ativo, passivo, receita e despesa) e a estrutura do orçamento (receitas, despesas e crédito público), de tal modo que possibilite a comparabilidade dos registros contábeis com a movimentação orçamentária.

A integração dos procedimentos contábeis com a execução orçamentária deve levar em conta a aplicação do princípio de competência, para as despesas, e da realização, para as receitas. Não basta a classificação apenas pelo aspecto financeiro, mas principalmente pela finalidade das despesas, visto que alguns projetos e atividades acumulam parcelas de gastos que não deveriam, no momento da sua ocorrência orçamentária e financeira, integrar o resultado do exercício por se referirem a vários períodos, processos ou atividades. O seu custo, portanto, deveria ser distribuído por mais de um período.

A Contabilidade Governamental só reconhece os gastos pelo aspecto financeiro, considerando que os mesmos diminuem as disponibilidades ou aumentam o passivo. O aspecto econômico é focado pela rígida classificação em despesas correntes e de capital, que pouco contribuem para a melhoria do sistema de informações gerenciais e de custos.

Observada sob o enfoque de custos, verifica-se que a classificação atual das despesas dificulta a geração de informações de custos dos produtos ou serviços. Não fornece os elementos necessários para identificar os gastos de consumo imediato e aqueles que devem constituir elementos do ativo e nem aprecia a pertinência de um custo em relação aos recursos que consome e nem às atividades que são inerentes.

Os indicadores funcionam como medidores da execução das atividades comparadas a padrões pré-estabelecidos ou com atividades realizadas por outras áreas da organização pública ou mesmo com atividades realizadas por entidade

congêneres representadas por outras esferas estaduais ou municipais (*benchmarking*).

Os indicadores de desempenho podem ser utilizados para medir a qualidade dos produtos ou serviços, bem como podem indicar a satisfação dos usuários. A análise desses indicadores leva ao aperfeiçoamento de equipamentos e procedimentos (atividades e processos) para melhor atender a esses mesmos usuários. Além de indicar a eficiência na utilização dos recursos responde às seguintes questões:

- Como estamos fazendo?
- Por que estamos fazendo?
- Como podemos melhorar?

Na administração pública, conforme já foi observado, existe grande dificuldade para implantar qualquer sistema de acumulação de custos que conjugue a classificação das despesas constante do orçamento (institucional, funcional programática e por natureza), de utilização obrigatória nos entes públicos com a implementação do sistema de custos ABC. Entretanto, o estudo do sistema orçamentário e da metodologia do sistema ABC deve levar ao desenho de um fluxo de informações para a obtenção do custo sem o abandono da classificação legal das despesas atualmente vigente.

O estudo do método ABC permite dizer que existe um consenso quanto à sua contribuição para uma melhor apropriação dos custos indiretos: facilita a redução dos custos e produz ampla informação para o planejamento estratégico das organizações.

No âmbito do setor público, o custeamento baseado em atividades é importante para as organizações que tenham todos ou alguns dos seguintes atributos:

- altos custos indiretos;
- pessoal com pouca confiança nas informações de custos produzidas;
- ampla diversificação das atividades operacionais;
- ampla linha de produtos e serviços prestados;

- variações significativas em volume dos lotes de produção;
- mudanças nas atividades através do tempo, não refletidas no sistema contábil.

De qualquer forma, é de supor que a nova tecnologia em matéria de informação produzirá refinamentos nos sistemas de custo. No mínimo se pode esperar uma melhor aplicação dos custos indiretos e no máximo um uso intensivo do custeio baseado em atividades.

1.2.11 Projeções setoriais da Contabilidade Gerencial

Na área de Contabilidade Gerencial, verifica-se um grande número de trabalhos realizados dentro de um determinado setor: indústrias, hospitais, entidades bancárias, universidades, etc. Dessa forma, este tópico aborda alguns estudos sobre ferramentas de Contabilidade Gerencial aplicadas a determinados setores.

Castro et al. (2007) realizaram um estudo que propõe um modelo de gestão estratégica para redes de varejo farmacêutico, fundamentado no *Balanced Scorecard* (BSC). A base metodológica do modelo proposto está centrada no estudo de caso das Farmácias Pague Menos, a maior rede do varejo farmacêutico em número de estabelecimentos e capilaridade em âmbito nacional e uma das maiores em faturamento do país. A pesquisa visa identificar as estratégias através da análise da matriz SWOT e indicar alguns fatores relevantes que podem contribuir ou dificultar o desenvolvimento do BSC como sistema de gerenciamento de estratégia. Para a análise do ambiente externo e interno e validação do mapa estratégico foram entrevistados 17 principais executivos da rede, incluindo o seu fundador e presidente e todos os diretores. Foram obtidos 23 objetivos estratégicos e 31 indicadores no desenvolvimento do BSC e do mapa estratégico, contribuindo para fornecer uma visão integrada das estratégias organizacionais.

Vesco et al. (2007) realizaram um estudo para verificar se as cooperativas agropecuárias do estado do Paraná utilizam centros de responsabilidade e preços de transferência na avaliação de desempenho. O tema relativo à descentralização

de atividades nas empresas por meio dos centros de responsabilidade gera a liberdade na tomada de decisões dos gestores que lideram cada departamento. Não só as decisões de custos e receitas, mas as decisões relativas aos investimentos desses centros, com o objetivo de maximizar os resultados das empresas. As análises efetuadas por meio de questionários às cooperativas agropecuárias paranaenses demonstram que a descentralização administrativa já é evidente, sendo utilizados diversificados tipos de centros de responsabilidade. Os modelos de preço de transferência também são utilizados pelas cooperativas, tornando as medidas de desempenho das entidades, imprescindíveis à continuidade e eficácia das mesmas. Considerando as limitações da pesquisa, pôde-se constatar que os centros de responsabilidade são artefatos utilizados com mais frequência pelas cooperativas, tanto como medidas de desempenho financeiras, como não financeiras. Já no quesito preço de transferência, o mais utilizado pelas cooperativas é o custo histórico (*full cost*), o qual poderia ser melhor gerido pelos responsáveis.

A Tecnologia da Informação (TI) tornou-se um poderoso instrumento impulsionador de mudanças em diversos setores da economia e isso não é diferente para os Bancos. O investimento intenso em novas tecnologias tem alterado a forma como os Bancos prestam seus serviços. Em função disso, os departamentos de TI nos Bancos passaram a ser de fundamental importância para se alcançar diversos objetivos estratégicos nestas organizações. O problema é que nem sempre os responsáveis pelo consumo dos recursos de TI são, efetivamente, conhecidos dentro destas companhias. É natural que haja a centralização da atividade de TI e também, por causa disso, que os custos acabem sendo “represados” apenas nos departamentos de TI, inviabilizando a identificação dos responsáveis pelo consumo. Sendo assim, um estudo realizado por Bezerra et al. (2007), teve como objetivo propor um modelo de sistema de cobrança interno para os departamentos de TI. Para tanto, realizou-se uma pesquisa exploratória em um único caso com tratamento qualitativo. Foi desenvolvido um modelo que utiliza o método de Custeio Baseado em Atividades para criação de uma “fatura gerencial” que segrega o consumo de recursos de TI em: plataforma alta e baixa, serviços específicos e o consumo com projetos em andamento fazendo com que os responsáveis pelo consumo sejam identificados.

As Instituições Federais de Ensino Superior são agentes essenciais para o desenvolvimento social e econômico do País, no entanto os recursos públicos

aplicados nas universidades públicas são insuficientes para atender a demanda da sociedade. Dado o valor destas instituições e a escassez de recursos, o estudo realizado por Magalhães et al. (2007) teve como propósito apurar o custo por aluno no ensino de graduação da Universidade Federal de Viçosa (UFV). Os dados, para atender a este objetivo, foram obtidos por meio de revisão de literatura, relatórios contábeis e relatórios gerados pela Central de Processamento de Dados da Instituição. O tratamento dos custos obedeceu à sistemática do custeio por absorção e o regime de competência. O custo médio por aluno, apurado para o ano de 2004, foi da ordem de R\$ 8.965,91. O Curso de Zootecnia apresentou o custo por aluno mais elevado (R\$ 17.022,79), enquanto o Curso de Matemática apresentou o menor valor (R\$ 3.948,59). A mensuração de custo por aluno da UFV contribui para o uso eficiente dos recursos públicos pela Universidade, servindo, também, de subsídio para avaliação de desempenho e para o planejamento orçamentário. Além disso, fornece orientação quanto ao modo como a Instituição pode expandir sem onerar o custo, assim como a melhor forma de aproveitar a sua estrutura física.

Os problemas financeiros, administrativos e de estrutura organizacional destacam-se entre aqueles mais apresentados pela área de saúde do Brasil. Mesmo com o aumento dos recursos financeiros, os hospitais do país continuam endividando-se. Isso se deve, em geral, ao crescimento dos custos dos serviços prestados por essas organizações, impulsionado pelo grande avanço da tecnologia nos tratamentos médicos e pela cobrança de incorporação desses avanços. Contudo, os problemas financeiros dos hospitais não se restringem somente à insuficiência de recursos. A presença de profissionais não qualificados em gestão empresarial pode acarretar erros no processo de tomada de decisões estratégicas que, conseqüentemente, podem provocar situações de escassez de recursos e de endividamento nessas organizações. Diversos estudos realizados no Brasil apresentam o Sistema de Custeio Baseado em Atividades como a ferramenta mais adequada para a gestão dos custos em hospitais. O trabalho realizado por Souza et al. (2007) identificou e analisou as atividades desenvolvidas em Farmácias Hospitalares com o intuito de validar a modelagem do Sistema ABC neste setor. O método de pesquisa adotado foi o estudo de caso descritivo. Os resultados indicam que as atividades são idênticas nos três estudos de casos, validando a modelagem de aplicação do Sistema ABC em hospitais.

1.2.12 História da Contabilidade Gerencial

Ricardino Filho (1999) destaca três teorias para o surgimento da Contabilidade Gerencial:

- A primeira teoria trata do aparecimento da Contabilidade Gerencial após a Segunda Guerra Mundial. Vários autores citados por Ricardino Filho (1999), como: Keller (1957), Garrison (1976), Haynes, Warren e Massie (1961) e inclusive Johnson que, juntamente com Kaplan, viria a estabelecer novas origens para a Contabilidade Gerencial e Financeira, manifestaram-se sobre o tema relatando que a origem da Contabilidade Gerencial é muito recente e a atribuem, dentre outros fatores, ao aumento da competição empresarial, a busca pela redução de custos, ao rápido avanço tecnológico e, inclusive, à troca intensiva de conhecimento profissional;
- A segunda teoria relaciona o surgimento da Contabilidade Gerencial à Revolução Industrial. Ela se apóia na obra de Johnson e Kaplan, denominada de *“The Relevance Lost”*, publicada em 1987, em que os referidos autores demonstram que as técnicas utilizadas na Contabilidade Gerencial eram conhecidas desde, pelo menos, 1925;
- A terceira teoria está embasada principalmente em pesquisas realizadas pelos ingleses, preponderantemente na década de 90, relacionando as origens da Contabilidade Gerencial a procedimentos contábeis para fins gerenciais, em uso na Inglaterra desde o século XIII.

Ricardino Filho (1999, p. 248-253), concluiu que a Contabilidade Gerencial, desde sua origem, qualquer que seja a data, sempre teve como objetivo prover seus usuários de informações para gerenciamento das atividades. Ocorrendo, ao longo do tempo, alterações e não marcos iniciais da Contabilidade Gerencial.

No tópico 1.1 deste trabalho foi abordado de forma mais extensa a origem e a evolução histórica da Contabilidade Gerencial.

1.3 A pesquisa contemporânea em Contabilidade Gerencial

Vejamos um breve histórico da pesquisa recente em Contabilidade Gerencial nos EUA e no Reino Unido.

Segundo Cardoso, Carmo e Aquino (2007, p. 409), as pesquisas em Contabilidade Gerencial nos EUA e no Reino Unido caminharam na década de 70 até os dias atuais, paralelamente, com alguns pontos de interação. Enquanto a norte-americana focou uma abordagem mais econômica, privilegiando um maior grau de formalização matemática e uso de econometria, a escola inglesa, através da interação de diversas áreas, como sociologia, psicologia e economia, trilhou uma abordagem mais eclética, com uso de estudos de campo.

Tais características podem ser observadas nos periódicos com predominância de cada grupo de pesquisadores.

Segundo Cardoso, Carmo e Aquino (2007, p. 410) um dos pontos de interação foi o início da abordagem comportamental. No início dos anos 70, Anthony Hopwood desenvolveu durante seu Ph.D. em Chicago, um considerável estudo comportamental da efetividade das mensurações contábeis do desempenho. Em meados dos anos 70, David Otley, em seu Ph.D. em Manchester, replicou o trabalho de Hopwood na avaliação de desempenho, o que veio a não confirmar o trabalho de Hopwood, justificando que a abordagem da teoria da contingência poderia explicar tais diferenças. A pesquisa em contabilidade comportamental no Reino Unido seguiu os moldes da linha norte-americana. Já em meados dos anos 80, surgiram na academia inglesa, contribuindo com fortes influências da teoria social, sociologia, economia política e teoria organizacional na contabilidade gerencial.

Pesquisadores de base econômica no Reino Unido iniciaram a pesquisa na teoria da contingência com uso de questionários, mas, pela falta de resultados e dificuldades metodológicas persistentes, mudaram para pesquisa de campo, interessados na efetividade organizacional.

Para Cardoso, Carmo e Aquino (2007, p. 410), no Reino Unido, na década de 80, as empresas concorreram com as escolas de *business* pelos especialistas, o que diminuiu a permanência de pesquisadores na academia. Assim, professores das melhores escolas de negócios do Reino Unido foram chamados para preencher tais

lacunas, o que deu maior interdisciplinaridade à área no Reino Unido, comparado com os EUA.

Dessa forma, no Reino Unido, as abordagens da teoria da contingência e da economia neoclássica foram substituídas por abordagens mais sociológicas e políticas, vindas da teoria social europeia. Em 1971, a fundação do EIASM (*European Institute for Advanced Studies in Management*) fortaleceu essa relação entre pesquisadores em *accounting* e aqueles de sociologia organizacional. Contudo, a influência econômica ainda é forte na escola inglesa.

Em 1976, a teoria da agência estava entrando no foco central nos EUA, preponderantemente de forma analítica. Em 2001, Richard Lambert merece destaque pelo tratamento analítico dado em três diferentes ambientes informacionais. Nesse espaço de tempo, muito foi produzido envolvendo o tema remuneração de executivos e incentivos de forma geral.

Robert Kaplan (*Harvard*) e seus colegas, nos EUA, chocam a academia com o *Relevance Lost*, em 1987, e causam um *frisson* nos pares ingleses. Esse trabalho intensificou o diálogo entre as escolas inglesa e norte-americana, e incentivou o crescimento da pesquisa em história da contabilidade, com a fundação do *Accounting, Business and Financial History*, no Reino Unido, em 1990.

Kaplan posicionou-se a favor de mais estudos de caso e menos ênfase em análises econômicas quantitativas. Nesse movimento, nos EUA, surgiram temas como ABC, ABM, incorporação de métodos japoneses de gestão de custos, contabilidade estratégica e outros.

Contudo, os pares ingleses, céticos com o jeito “*Harvard* de estudos de caso”, alertaram que os pares norte-americanos precisavam aumentar o rigor metodológico na condução de estudos de caso. Com o tempo, os pares ingleses começaram a explicar a inserção das ferramentas gerenciais e as mudanças sociais que estavam trazendo. O foco saiu da discussão operacional e foi para estratégia, organização, governança e avaliação de desempenho.

Questões como orçamento (*budget*) foram analisadas por Otley e Hopwood, e recentemente Otley discutiu práticas gerenciais como EVA e BSC. Em 1980, Otley sugeriu que o próprio desempenho poderia ser uma variável contingente ao uso de sistemas de controle.

O tema mensuração de desempenho tem proliferado tanto no Reino Unido quanto nos EUA. Enquanto nos EUA, os escritos sobre BSC têm focado a técnica

na distribuição de riqueza para os acionistas, os seja, os *shareholders*, como Kaplan e Norton (1996), os pares ingleses têm focado a questão na distribuição e equilíbrio de resíduos entre todos os interessados, ou seja, os *stakeholders*, como Sunder (1996).

Para Cardoso, Carmo e Aquino (2007, p. 412), para quem deseja iniciar os estudos e pesquisas em contabilidade gerencial, duas leituras podem servir como ponto de partida. Primeiro, Joan L. Luft e Michael D. Shields, professores da *Michigan State University*. Em “Mapping Management Accounting: Graphics and Guidelines for Theory-Consistent Empirical Research”, mapearam a pesquisa em contabilidade gerencial nos seis principais periódicos em contabilidade. Segundo, especificamente a pesquisa em orçamento, Luft e Shields, como co-autores de Mark Covalenski (*University of Wisconsin*), em “Budgeting Research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration”, resumiram as três vertentes na pesquisa em *budget*: econômica, sociológica e psicológica.

Segundo Young (2003), membros do *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e o *staff* deles estão continuamente engajados na variedade de esforços individuais que o trabalho desta entidade é objeto de valor, apropriado, útil e correto. Esse autor enfatiza os esforços persuasivos que são empregados nos padrões de contabilidade oficiais. Estes documentos fazem mais do que simplesmente detalhar novos requerimentos técnicos contábeis. Os textos têm expressado um particular ponto de vista sobre a significância dos eventos e atividades que ocorrem durante o processo de edição da norma e os numerosos esforços para persuadir leitores a aceitarem esta perspectiva. Em particular, o autor argumenta que o FASB emprega estratégias retóricas nos padrões de contabilidade que constrói (e tenta nos persuadir) que um padrão específico é bom, que alternativas e possíveis críticas de padrões é que constrói o FASB como um bom emissor de normas. Essas estratégias ajudam a construir padrões como produtos técnicos e trabalham para manter a objetividade da Contabilidade.

Ahrens e Chapman (2006) argumentam uma distintiva abordagem prática teórica para considerar o papel da contabilidade gerencial na constituição das organizações. Os autores enfatizam os caminhos pelos quais membros organizacionais ativamente reconstituem o sistema de controle gerencial deles desenhando-os como um recurso dividido. Traçando as práticas através de atores sociais em uma cadeia de restaurantes entende-se e mobiliza-se a Contabilidade

para contribuir nos caminhos específicos para os quais eles lembram como os objetivos das unidades organizacionais deles. Situando o inter-relacionamento entre técnicas e interpretações de processos contábeis no campo maior das práticas organizacionais, os autores elaboraram os caminhos pelos quais sistemas de controle gerencial como estrutura de intencionalidade formam e são formados por normas e entendimentos divididos.

Ahrens e Chapman (2006) argumentam que a teoria, método, metodologia e conhecimento adquiridos no estudo de campo qualitativo estão interligados através do desenvolvimento de hipóteses no campo. Os autores desenvolveram o argumento deles através de uma discussão de estudo de campo qualitativo específico em Contabilidade Gerencial. Além disso, enfatizam em particular o papel da teoria em pesquisa qualitativa como relação para expressão de uma realidade subjetiva mais do que o esclarecimento de um objetivo. Considerando essa subjetividade, os autores discutem os caminhos pelo qual a pesquisa qualitativa traz disciplina ao pesquisador, permitindo a eles avaliar a confiabilidade da conta deles. A intenção dos autores foi desenvolver uma base mais apropriada para o julgamento dos estudos de campo qualitativo ao invés de noções emprestadas da metodologia positivista.

Por último, novas questões estão sendo levantadas em termos de discussão do paradigma vigente. Entre elas, o tema “desempenho” tem sido discutido epistemologicamente no “Barbados Group”. O grupo procura por uma definição ontológica, um novo paradigma para o que seria “desempenho” e inclui nomes como Michael Jensen, Christopher Ball, Joseph J. DiMaggio e Michael Zimmerman.

1.4 A Contabilidade Gerencial no Brasil, México e Espanha

Neste tópico, serão abordado aspectos relevantes da Contabilidade Gerencial no Brasil, México e Espanha.

1.4.1 Contabilidade Gerencial no Brasil

Otley (1994) enfatiza que, num ambiente cada vez mais volátil e incerto, os instrumentos preditivos de planejamento, deveriam proporcionar condições para as organizações atuarem de maneira mais eficiente na controlabilidade de seu futuro. Dessa maneira, em teoria, cada vez mais existiria oportunidade para o uso dos instrumentos gerenciais. Scapens (1994), desde longa data, tem persistido em uma discussão muito significativa sobre o distanciamento entre a teoria e a prática nas pesquisas sobre a contabilidade gerencial. A sua motivação para a continuidade do tema está relacionada com a perspectiva de que o nível de incerteza poderia e deveria ser diminuído pela disponibilização de informações. Hansen, Otley e Vander Stede (2003) corroboram o exposto por Scapens no que diz respeito à distância entre teoria e prática. Em outras palavras, o tempo tem passado e a questão ainda continua importante e não resolvida. Ao contrário, questiona-se o fato de que a contabilidade gerencial foi desenhada para as grandes empresas apenas.

Nas salas de aula, os professores ensinam que as organizações têm que contar com vários tipos de recursos para manter as suas vantagens competitivas, as quais são fatores importantes para o sucesso. Estes recursos são compostos por uma grande variedade de elementos, tais como sistemas de informação, conceitos econômico-financeiros, modelos e estruturas organizacionais. Esse conjunto será denominado COMPONENTES, os quais afetam as práticas gerenciais. Cada organização pode ser caracterizada por dado perfil de COMPONENTES, que indicam o perfil de um tipo de organização. Significa dizer que algumas organizações dispõem de inúmeros COMPONENTES, enquanto que outras não os têm. De outra forma, aquilo que uma organização considera ser seu plano estratégico não contém, necessariamente, todos os ingredientes que outra entidade utiliza. Dessa maneira, surge a necessidade de ser feito um inventário daquilo que está sendo utilizado pelas organizações a partir da contabilidade gerencial como suporte ao processo decisório.

Algumas pesquisas têm sido desenvolvidas com enfoque metodológico restrito, em termos de abrangência populacional, ou restrições em termos de amostra ou mesmo foco muito limitado no que se refere a entender a contabilidade gerencial. Isto pode ser explicado por seu histórico, ou seja, poucas décadas de

desenvolvimento, o que, em termos de massa crítica, é muito pouco. Essa foi a grande motivação para o desenvolvimento de pesquisas sobre esse tema, já que um inventário da utilização dos componentes da contabilidade gerencial, comparado com o referencial teórico, permite a apuração da aderência da utilização em relação ao desenvolvimento conceitual, como o primeiro passo para o entendimento do estágio atual de desenvolvimento da área no Brasil.

Nesse sentido, em termos de foco do estudo realizado por Frezatti (2005), as organizações de médio e grande porte foram tratadas, dado que as organizações de pequeno porte apresentam uma série de dificuldades em termos de obtenção de informações confiáveis. A pergunta de pesquisa foi a seguinte: *qual o nível de aderência que as empresas brasileiras de médio e grande porte têm em relação ao arcabouço teórico dos elementos da contabilidade gerencial?* Nessas condições, a pesquisa teve como objetivo estudar o mercado brasileiro, especificamente as empresas de médio e grande porte, no que se refere à existência dos COMPONENTES referenciados pelos autores que tratam da contabilidade gerencial, mensurando a intensidade de sua utilização, denominado no texto de nível de aderência, para classificar as empresas de acordo com seus perfis de utilização. Os objetivos específicos da pesquisa realizada por Frezatti (2005) foram: Identificar a população de empresas brasileiras de médio e grande porte; Identificar, nas várias organizações, a extensão de COMPONENTES da contabilidade gerencial como descritos na literatura, a fim de apurar o nível de aderência; Estruturar e coletar os dados que permitam trazer resposta à questão de pesquisa; e Identificar os agrupamentos de organizações (os *clusters*) e analisar os vários perfis das organizações brasileiras de médio e grande porte.

Os principais fatores que justificaram esta pesquisa foram: dado que são escassos os estudos empíricos nesta área, esta contribuição é significativa, pois, após a revisão da literatura, gera subsídios para entendimento do *status quo* da gestão das empresas em termos de utilização de COMPONENTES, podendo trazer benefícios para a melhoria do desempenho dos gestores; uma proporção significativa das entidades estudadas tem ações comercializadas no mercado. Um entendimento mais profundo do tema em questão é crítico para que o mercado financeiro se sinta mais confiante sobre investimento futuro. Pode-se afirmar que tais recursos proporcionam apoio à governança corporativa, aspecto de especial interesse no mercado em que as organizações atuam. Dado que a contabilidade

gerencial pode contemplar dimensões diferentes para pessoas diferentes, a análise do assunto ajudará a identificar os vários agrupamentos sobre os quais a prática da contabilidade gerencial se desenvolve.

Em termos de estrutura, o trabalho levou em conta: Revisão da literatura no sentido de abranger os estudiosos do tema; *Design* da pesquisa especificando a natureza do estudo, a população, a definição de amostra, variáveis de interesse, subpopulações e fonte das informações; Análise das variáveis e dos agrupamentos; Principais agrupamentos de perfis, apresentando o resultado da aplicação da técnica de *cluster* sobre a amostra disponível; e Conclusões.

Os agrupamentos de perfis da contabilidade gerencial são importantes para que se possa entender o *status quo* das organizações e tentar prever tendências ou oportunidades. A preocupação de Scapens (1994) leva em conta a necessidade de entender o grau de aderência encontrada, bem como as causas da não aderência. Embora o estudo de Frezatti (2005) não faça qualquer tentativa para generalizar as conclusões, alguns comentários foram oferecidos.

Pode ser entendido que a economia brasileira é composta de organizações que estão vivendo diferentes estágios da contabilidade gerencial, e que essas diferenças são significativas. O agrupamento 5 representou o perfil de relativa maior aderência à visão conceitual disponível no momento. No outro extremo, encontrou-se aquele com menor aderência, no agrupamento 1. Isso não significa que o primeiro tenha todos os COMPONENTES e o último não. Significa que são agrupamentos que utilizam de maneiras e intensidades distintas os referidos COMPONENTES. Como consequência dessa percepção, os agentes podem identificar oportunidades de desenvolvimento, as empresas podem fazer comparações dentro dos seus setores e questionamentos sobre perdas de oportunidades podem ser feitos;

Com relação ao agrupamento 5, dada a aderência das variáveis, está claro que é caracterizado por uma consistência forte entre as questões estratégicas e táticas. A consistência entre planejar e controlar também é claramente presente neste agrupamento. O oposto pode ser achado no agrupamento 1, onde os ELEMENTOS enfatizados não são integrados ou relacionados de um modo sinérgico.

Os agrupamentos indicaram diferenças significativas dentro do “estado de arte” das entidades. O bloco intermediário (2, 3 e 4) tem semelhanças e diferenças

que não se compensam e que devem ser estudadas com mais profundidade para permitir um entendimento mínimo das causas.

A associação entre porte da entidade e o agrupamento com a maior aderência ao arcabouço conceitual foi observada. Na verdade, para a amostra considerada, essa é a única associação indiscutível. Esse é um aspecto a ser considerado em um processo de reflexão por parte dos pesquisadores, indicando que o desenvolvimento da contabilidade gerencial continua sendo preponderantemente absorvido pelas organizações de maior porte, sendo lenta e menos evidenciada a proliferação para as demais. Esse fenômeno não é apenas verificado no Brasil, mas também relatado por vários pesquisadores (Scapens e Otley, por exemplo). De qualquer maneira, é importante saber quais os motivos da não utilização.

Nenhuma associação entre setor econômico e agrupamento foi encontrada na análise, o que não foi uma surpresa para Frezatti (2005), dada a distribuição verificada.

As variáveis analisadas podem ser segmentadas em tradicionais e as mais recentes, também denominadas mais avançadas. A análise das variáveis mostrou que as contribuições mais recentes são aquelas que têm menor aderência, ou seja, são as menos praticadas. Levando-se em conta que algumas são disponíveis já de longa data, num ambiente cada vez mais complexo em que a informação permite a redução da incerteza, seria de esperar uma maior aderência. Algumas delas são: custo-padrão (32% de aderência), EVA como parte do sistema de gestão de valor e como controle orçamentário (29 e 28% respectivamente), ABC (15% de aderência), BSC (15% de aderência) e MVA (13% de aderência).

1.4.2 Contabilidade Gerencial no México

Segundo Chein (2007, p. 5), a Contabilidade no México se formaliza a partir da fundação da Escola Mercantil estabelecida pelo Tribunal do Comércio da cidade do México. A partir desse momento, se capacitou de forma elementar, pessoal para o registro e organização de algumas empresas. Não obstante, esta escola se viu na

necessidade de fechar suas portas devido à falta de fundos pela guerra que no ano de 1847 foi tida com os EUA.

Por outro lado, por decreto de Antonio Lopez de Santa Ana, então presidente do México, se fundou a Escola de Comércio em 28 de janeiro de 1845. Mesmo com seus problemas, esta escola permaneceu até o império de Maximiliano. Mais tarde, no período presidencial de Don Benito Juárez, em 15 de julho de 1868, foi inaugurada a Escola Superior do Comércio e Administração, fato que inicia a reorganização da instrução pública (Mancera, 2000).

Assim, se foram formalizando normativos e programas de estudos para, deste modo, iniciar as carreiras de Contador Privado, o que posteriormente devido à necessidade dos profissionais dessa disciplina, se criou no ano de 1905 a carreira de Contador Público na escola anteriormente mencionada.

Ainda quando os estudos desses eram considerados elementares, resolveram a problemática existente. A partir do ano de 1917, um grupo de Contadores Titulados decide agrupar-se profissionalmente constituindo o nome de “Associação de Contadores Públicos”. Dado o êxito da associação, decidem fundar no ano de 1923 o Instituto de Contadores Públicos Titulados do México.

A partir de então, a agrupação tem se preocupado em estabelecer o perfil profissional do contador público com as características que dentro do dia a dia, tem exigido a mudança no ambiente empresarial do México e do mundo.

Cabe acrescentar que com a chegada dos investimentos estrangeiros, a instalação de plantas produtivas havia gerado a necessidade de atualizar e homologar a prática contábil e assim, satisfazer as exigências das empresas que, com tecnologia e sistemas distintos, impuseram uma forma de contabilização por meio da qual, se alcançaram os objetivos que se havia estabelecido.

A Contabilidade Gerencial nasce no México, mais precisamente desses investimentos, entre os quais se encontram a General Motors Co., empresa que no ano de 1920 teve em sua direção financeira Donaldson Brown que, segundo Duarte (2001), teve uma grande contribuição para a ciência econômica, iniciando assim as finanças modernas.

Deste modo, se inicia o uso das ferramentas de gestão criadas por Brown e Sloan entre as quais estava o cumprimento da finalidade da filosofia operacional: “controle centralizado com responsabilidade centralizada” (GM, 2005). Isto é, para EVIA (2006), a responsabilidade que têm os administradores das divisões locais,

para tomar suas próprias decisões, sem ter que buscar uma autorização superior quanto a preço, cesta de produtos, relação com os clientes, desenho dos produtos, aquisição de materiais e processos operacionais apropriados.

Segundo EVIA (2006), com o estabelecimento da planta da General Motors no ano de 1937, estes sistemas chegaram ao México implementando novas formas de gestão, ativando e atualizando os conhecimentos sobre as distintas estratégias que derivaram de outras empresas devido a atualização educacional que se gerou pelo interesse de dar um serviço adequado às mesmas, por meio da capacitação e treinamento profissional dos que ingressavam na carreira da Contadoria Pública.

Segundo Johnson (1978), como foi mencionado em parágrafos anteriores, as novas ferramentas empregadas pela General Motors, marcaram o início da Contabilidade Gerencial no México, as quais entre outras coisas, indicaram a elaboração de relatórios de vendas, relatórios de desempenho anual, incluindo rendimentos sobre o investimento e se foram agregando pouco a pouco, alguns conceitos mais, os quais ajudaram a gerar informação confiável, evoluindo assim, a Contabilidade Gerencial mediante o enfoque do custo-benefício.

Para Johnson e Kaplan (1987) a complexidade dos processos de custeio levou à busca de meios mais simples para o cálculo dos custos, assim se iniciou o emprego do método de valorização dos estoques, passando pelos cálculos dos custos diretos de produção, deixando de lado os custos indiretos de fabricação, os quais ao serem identificados pelos gestores começaram a ser calculados por meio de rateio e, deste modo, se incluíram também no programa de estudo dos futuros profissionais que, na década de 1940, incluíam somente as técnicas de valorização de estoques como a única atividade desempenhada pela Contabilidade de Custos.

Por outro lado, os acontecimentos históricos que marcaram a pauta para mudanças e evoluções dentro da Contabilidade Gerencial, se identificam a partir do pós-guerra, momento no qual, se empreende a reconstrução da Ásia e Europa. O Japão iniciou sua estratégia copiando sistemas já provados, que o levaram a ser a segunda maior economia do mundo. Isto é, empregou o que hoje em dia se conhece como *Benchmarking Competitivo*. Assim, na Toyota Motor Company se começaram a implementar sistemas de controle de produção e controle estatísticos da produção de outras técnicas dentro do “Sistema de produção Toyota”, onde nasce o sistema de manufatura *Just in Time* (JIT).

As inovações haviam provocado que se obtivesse resultados positivos, os quais se passaram a conhecer a partir do simpósio denominado “Contabilidade Administrativa para os Noventas” realizado nos EEUU no ano de 1986, organizado pelo *Institute of Management Accountants* (IMA), a Harvard University Business School e a *National Association of Accountants* (NAA), que de acordo com Cotton (2005), se considera o marco da Contabilidade Gerencial, devido ao que se apresentaram novos aportes como a Contabilidade Estratégica de Custos (SCM) e outras, das quais se podem mencionar: 1- Custeio Baseado em Atividades (ABC); 2- Administração baseada em atividades (ABM); 3- *Balanced Scorecard* (BSC) como uma forma não financeira de medida de desempenho e, 4- Sistemas de Qualidade e Administração do Tempo, como pode ser a *Total Quality Management* (TQM).

Vale ressaltar que são apenas algumas das que tem mais aceitação no âmbito dos negócios por sua aplicação prática, devido à utilidade da informação que proporcionam.

A Contabilidade Gerencial no México se deve enfrentar como um desafio. Esta situação deve ser encarada a fim de conseguir o melhoramento da gestão empresarial e, deste modo, gerar o desenvolvimento das empresas dentro de um marco de competitividade e benefício no médio e longo prazo.

Os pontos considerados são derivados das sinergias mundiais, portanto, se apresenta como necessidade imediata o poder contar com dados e informações que permitam a tomada de decisões de maneira adequada, fundamentada sobre toda a realidade que vive as empresas dentro do seu ambiente econômico-financeiro, sem deixar de lado as necessidades que se apresentam entre o pessoal que se tem empregado para conseguir os alvos das mesmas.

Por outro lado, as reformas estruturais do marco institucional público, têm gerado uma transformação do aspecto macroeconômico, derivado este da forte dependência do financiamento externo que, motivou a convergência para reformas na matéria de comércio, finanças e liberação de capital (ESCAITH, 2004).

Assim, se tem gerado as mudanças na matéria de administração pública que marcam a pauta para a obtenção do denominado novo modelo de gestão: inter-relação de sistemas e centralização normativa e descentralização operativa. Esta nova ordem pública permite apresentar uma imagem de confiança e credibilidade tanto no âmbito doméstico como no internacional.

Deste modo, as tendências em Contabilidade Gerencial no México, apresentam a necessidade de mudanças estruturais dentro das pequenas e médias empresas ao médio e longo prazo, isto é, a manipulação dos sistemas de custos e gestão que permitem a competitividade ante a abertura internacional, buscar mercados novos, oferecendo produtos de qualidade e com níveis de competitividade que permitam o crescimento ordenado, com melhores e maiores benefícios.

Faz-se necessário, a implementação dos programas dentro da empresa, que promovem a inovação e desenvolvimento tecnológico, impulsionar o uso de novas ferramentas de gestão e interesse pela mudança, gerando com isto o melhoramento das atividades.

Cabe acrescentar, que dentro das grandes empresas no México se tem trabalhado com sistemas de gestão que tem sido adaptado dos sistemas dos EUA, situação derivada dos investimentos desse país no México e, como consequência, isto tem motivado entre as empresas de menor tamanho que os dão serviço, ter que adotar e adaptar seus sistemas aos efeitos de cumprir com o normativo dessas empresas e poder obter a contratação.

Ademais, se deve considerar o estabelecimento de sistemas que permitam o controle e contabilização do capital intelectual, como forma de reconhecer as habilidades do pessoal com que se conta e as necessidades de capacitação que a empresa pode ter.

Cabe acrescentar, incluir dentro dos programas de estudo de graduação e pós-graduação, matérias que permitam conhecer as ferramentas atuais da Contabilidade Gerencial, que incluam uma nova forma de implementação, motivando assim, a mudança estrutural desde as aulas universitárias.

1.4.3 Contabilidade Gerencial na Espanha

Um dos meios possíveis, dentre outros, para descrever a evolução da Contabilidade Gerencial na Espanha, pode ser tomando como referência, por um lado, as pesquisas e pronunciamentos que através dos correspondentes documentos publicados vem sendo desenvolvido na Espanha desde o ano de 1988,

a Comissão de Princípios de Contabilidade Gerencial da AECA (Associação Espanhola de Contabilidade e Administração de Empresas), assim como, por outro lado, os Eventos, Encontros, que tem sido organizado, tanto a nível nacional como internacional, além dos estudos empíricos e publicação de livros e artigos que tem sido realizada durante os anos que esta Comissão tem desenvolvido seu trabalho.

Vale ressaltar previamente que a AECA é uma entidade de caráter profissional privada, mas que está declarada de utilidade pública na Espanha.

Dentro da AECA foram desenvolvidas suas várias Comissões, que realizam trabalho de pesquisa e normatização, uma das quais é a Comissão de Princípios de Contabilidade Gerencial.

A finalidade desta Comissão é investigar sobre áreas distintas e matérias relativas à Contabilidade Gerencial, difundindo os correspondentes resultados, com o objetivo de fomentar e apoiar as melhorias nos sistemas de informação e gestão das empresas, bem como facilitar um incremento de sua produtividade e competitividade nos mercados.

A Comissão de Contabilidade Gerencial está formada atualmente por trinta e oito membros, pertencentes tanto ao âmbito universitário como profissional e empresarial. Uma boa parte de seus integrantes são catedráticos e professores universitários de Universidades e Escolas de negócios de toda a geografia espanhola. O restante dos membros pertencem a empresas, tanto industriais, como de serviços de consultoria, assim como entidades bancárias e de seguros, havendo também membros de entidades públicas.

Os temas mais atuais da Contabilidade Gerencial que têm sido abordados por parte da citada Comissão, estão divididos em cinco grandes áreas:

- Cálculo dos custos e valorização dos produtos.
- Planejamento e Controle Gerencial
- Aplicações Setoriais
- Entidades públicas
- Novas técnicas e perspectivas da Contabilidade Gerencial

1.4.3.1 Áreas e matérias dos documentos publicados

Em primeiro lugar, vamos nos referir aos temas e matérias abordados nos documentos já publicados, para focarmos posteriormente nos trabalhos em curso.

A) Cálculo dos custos e valorização dos produtos

Nesta área se tem abordado até o momento as seguintes matérias:

- A Contabilidade de Custos: Conceito e metodologia básicos (Documento nº 3 -1991)
- Materiais: Valorização, atribuição e controle. (Documento nº 5 - 1992)
- Mão de obra: Valorização, atribuição e controle. (Documento nº 6 - 1993)
- Custos diretos de produção: Localização, registro e controle. (Documento nº 7- 1993)
- Os custos conjuntos e comuns na empresa. (Documento nº 8- 1993)

B) Planejamento e Controle Gerencial.

Nesta área se tem abordado sucessivamente as quatro matérias seguintes:

- A Contabilidade de Gestão como instrumento de Controle (Documento nº 2 - 1990)
- O processo orçamentário da empresa (Documento nº 4 - 1992)
- Custo padrão e análise dos desvios (Documento nº 12 - 1995)
- Indicadores para a gestão empresarial (Documento nº 17- 1998)

C) Aplicações Setoriais.

Nesta área se tem abordado projeções e aplicações da Contabilidade Gerencial em distintos setores empresariais. Até o momento se tem abordado e emitido princípios sobre cinco setores empresariais, os quais se encontram a seguir:

- A Contabilidade Gerencial nas entidades bancárias (Documento nº 9 - 1994)
- A Contabilidade Gerencial nas empresas de seguro (Documento nº 10- 1994)
- A Contabilidade Gerencial nos centros sanitários (Documento nº 14- 1997)
- A Contabilidade Gerencial nas empresas agrárias (Documento nº 20 - 1999)
- A Contabilidade Gerencial nas empresas elétricas (Documento nº 22 - 2001)
- A Contabilidade Gerencial nas empresas construtoras (Documento nº 25 - 2001)
- A Contabilidade Gerencial nas empresas de fabricação de automóveis (Documento nº 28 - 2004)
- Contabilidade Gerencial nas empresas hoteleiras (Documento nº 30- 2005)
- A Contabilidade Gerencial nas empresas do sistema portuário espanhol (Documento nº 31- 2006)
- O Controle de Gestão nas empresas descentralizadas (Documento nº 32 - 2006).

D) Entidades públicas e sem fins lucrativos.

A Comissão tem publicado até o momento os seguintes Documentos relacionados com a Contabilidade Gerencial no âmbito das entidades públicas e sem fins lucrativos:

- A Contabilidade Gerencial nas entidades públicas (Documento nº 15-1997)
- Indicadores de gestão para as entidades públicas (Documento nº 16 - 1997)
- A Contabilidade Gerencial nas entidades sem fins lucrativos (Documento nº 24 - 2001).
- Um sistema de indicadores de gestão para as prefeituras. (Documento nº 26 - 2002).

E) Novas técnicas e perspectivas da Contabilidade Gerencial.

Nesta área se enquadram diversas matérias e documentos que têm em comum conteúdo relativo a novas técnicas, ferramentas, perspectivas e projeções metodológicas da Contabilidade Gerencial. São quatro as matérias que têm sido abordadas neste âmbito através de seus Documentos:

- Custos de Qualidade (Documento nº 11 - 1995)
- Contabilidade de Gestão Ambiental (Documento nº 13 - 1996)
- O Sistema de Custeio Baseado em Atividades (Documento nº 18 - 1998)
- A Teoria das Restrições na Contabilidade Gerencial (Documento nº 21- 2000)
- Gestão Estratégica de Custos (Documento nº 23 - 2001)
- Contabilidade Gerencial para a tomada de decisões (Documento nº 27- 2003)
- A Gestão de Projetos: Um modelo de Contabilidade Gerencial (Documento nº 29 - 2004).

1.4.3.2 Tendência e trabalhos em curso da comissão

Ao tratar das perspectivas e tendências da Contabilidade Gerencial, e mais concretamente dos desenvolvimentos previstos dos correspondentes trabalhos da Comissão da AECA, temos que ressaltar que estes desenvolvimentos estão centrados fundamentalmente em algumas das cinco áreas destacadas anteriormente, especialmente as três seguintes:

1.4.3.3 Aplicações setoriais da Contabilidade Gerencial

Uma das tendências mais claras dos sistemas de informação, tanto na Espanha como em outros países, radica em realizar projeções didáticas e metodológicas, as mais específicas e próximas dos distintos setores empresariais. É por esse motivo que uma parte importante dos trabalhos presentes e futuros da Comissão de Contabilidade Gerencial se concentra na linha de Documentos setoriais, como os mencionados a seguir:

- A Contabilidade Gerencial no Sistema Portuário Espanhol
- A Contabilidade Gerencial nas empresas comerciais
- A Contabilidade Gerencial nas empresas descentralizadas
- A Contabilidade Gerencial nas empresas de Telecomunicações
- A Contabilidade Gerencial nas Universidades

1.4.3.4 Entidades públicas e sem fins lucrativos

A importância crescente da racionalização da gestão das entidades públicas, assim como o importante desenvolvimento que está experimentando a nível mundial a sociedade civil e as entidades sem fins lucrativos, presume um importante e atual

desafio para o desenvolvimento futuro da Contabilidade Gerencial. Neste âmbito, vale ressaltar que a Comissão da AECA está elaborando e debatendo o seguinte conteúdo de futuros Documentos:

A Contabilidade Gerencial nas Universidades. As Universidades constituem organizações complexas com processos de atividades muito importantes socialmente, e economicamente significativos e diversificados, cujos *outputs* fundamentais são a docência universitária e a pesquisa.

Neste sentido, é muito importante o conhecimento detalhado dos custos e informações sobre indicadores relacionados com este tipo de entidade. É por esse motivo que ao abordar a problemática da Contabilidade Gerencial das entidades universitárias se pode abordar entre outros os seguintes temas: a) Análise das atividades em uma universidade; b) Análise do processo de tomada de decisões; c) Os custos da atividade universitária; d) Estrutura de um modelo geral de custos; Os centros de custos e seu consumo de recursos; f) Os ingressos na universidade; g) Tipos de informações geradas pelo sistema contábil; h) A evolução da qualidade na universidade; i) Os indicadores de controle na universidade.

1.4.3.5 Novas técnicas e perspectivas da Contabilidade Gerencial

Das diversas incorporações que a Contabilidade Gerencial vem experimentando de forma notória em seu acervo didático e metodológico, podemos destacar a relativa à Gestão Estratégica de Custos, projeção muito significativa dessa disciplina, sobre a qual está sendo elaborado pela Comissão um Documento, e no qual se trata de contemplar a gestão dos custos com uma perspectiva mais ampla, tanto no tempo como no espaço, e na qual se têm concepções como os sistemas de criação de valor, a posição estratégica da empresa, o ciclo de vida do produto, etc.

Pensamos, finalmente, que esta projeção da Contabilidade Gerencial é uma das que mais estão se desenvolvendo e estendendo nos próximos anos, tanto no contexto nacional como no internacional.

1.5 Resumo

Este capítulo apresentou o referencial teórico dos aspectos conceituais relacionados à origem e evolução histórica da Contabilidade Gerencial, suas linhas de pesquisa, a pesquisa contemporânea em Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Gerencial no Brasil, México e Espanha. Esse embasamento conceitual serviu de sustentação para o desenvolvimento do estudo.

No próximo capítulo, serão abordados temas de caráter metodológico que envolveu o processo de elaboração deste trabalho.

2 METODOLOGIA

Neste capítulo, serão abordados temas de caráter metodológico que envolveu o processo de elaboração deste trabalho. Sendo assim, serão abordadas a tipologia da pesquisa, a população e amostra, os mecanismos de coleta e tratamento dos dados e as limitações do método utilizado para o desenvolvimento do estudo.

2.1 Aspectos metodológicos

Neste tópico serão abordados os aspectos metodológicos da pesquisa. Sendo assim, serão abordadas a tipologia da pesquisa, a população e amostra, os mecanismos de coleta e tratamento dos dados e as limitações do método utilizado para o desenvolvimento do estudo.

2.1.1 Tipologia da pesquisa

Visando permitir que os objetivos propostos atendam à problemática estabelecida, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva e delineada por meio de pesquisa bibliográfica, documental e pesquisa de campo, de acordo com a tipologia dada por Collis e Hussey (2005), Gil (2002), Lakatos e Marconi (2002), e Santos (1999).

Segundo Collis e Hussey (2005), a pesquisa descritiva é a pesquisa que descreve o comportamento dos fenômenos. É usada para identificar e obter informações sobre as características de um determinado problema ou questão. Os dados compilados costumam ser quantitativos e técnicas estatísticas são geralmente usadas para resumir as informações. A pesquisa descritiva vai além da pesquisa exploratória ao examinar um problema, uma vez que avalia e descreve as características das questões pertinentes.

Inicialmente, para coletar, selecionar, analisar e interpretar os principais conceitos que tangenciam a Contabilidade Gerencial tais como, as bases conceituais sobre a origem e evolução histórica da mesma e as linhas de pesquisa da Contabilidade Gerencial, utilizou-se a pesquisa bibliográfica, a qual ofereceu suporte e fundamentação teórica ao estudo.

Segundo Gil (2002), do ponto de vista dos procedimentos técnicos adotados, esta pesquisa pode ser classificada como bibliográfica e documental. Para esse autor, a pesquisa bibliográfica é elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e atualmente com material disponibilizado na Internet. Lakatos e Marconi (2002) consideram a pesquisa bibliográfica uma coletânea de trabalhos já realizados, capazes de fornecer dados atuais e relevantes sobre o tema.

No referencial teórico deste estudo foram abordados os principais temas de cada linha de pesquisa, de acordo com os livros dos principais autores de Contabilidade Gerencial, artigos em periódicos e anais em congressos científicos.

Para Gil (2002), a pesquisa documental é elaborada a partir de materiais que não receberam tratamento analítico. Este estudo utilizou-se de artigos publicados em periódicos e realizou uma classificação por ano e por linha de pesquisa, ou seja, os dados foram analisados e tratados a fim de realizar uma análise comparativa entre os 3 países estudados .

Santos (1999) acrescenta à classificação apresentada por Gil, destacando a caracterização das pesquisas segundo as fontes de informação. Neste caso, esta pesquisa pode ser classificada como pesquisa de campo. Segundo esse autor, pesquisa de campo procede à observação de fatos e fenômenos exatamente como ocorrem no real, à coleta de dados referentes aos mesmos e, finalmente, à análise e interpretação desses dados, com base numa fundamentação teórica consistente, objetivando compreender e explicar o problema pesquisado.

2.1.2 População e amostra

Este estudo está centrado numa pesquisa realizada por Chein e Ripoll Feliu (2005), cujo objetivo foi realizar uma análise comparativa das publicações de trabalhos relacionados com a Contabilidade Gerencial nas revistas de maior prestígio da Espanha e México, efetuando uma revisão a partir do ano de 1999 até o primeiro semestre de 2005, com o propósito de identificar os trabalhos da área objeto de estudo que tem chamado a atenção dos pesquisadores e profissionais de ambos os países.

No presente estudo, a população abrange o conjunto de revistas científicas e profissionais de Contabilidade nos três países estudados (Brasil, Espanha e México). A amostra é composta por 21 revistas selecionadas, sendo sete revistas de cada país. A opção por esse meio, ao invés da análise de publicações de livros ou manuais, deve-se à tradicional demora do período de estudo e sua difusão.

Para a amostra representativa da publicação na área de Contabilidade Gerencial na Espanha e no México, utilizou-se da amostra de revistas constante no estudo de Chein e Ripol Feliu (2005).

No caso do Brasil, a amostra foi composta pelo número equivalente de revistas do México e da Espanha (sete revistas), utilizando-se o critério do Qualis da CAPES. Foram selecionadas sete revistas de Contabilidade enquadradas em categorias indicativas de qualidade A, B e C.

O sistema Qualis é o resultado do processo de classificação dos veículos utilizados por programas de pós-graduação para a divulgação da produção intelectual de seus docentes e alunos. Tal sistema foi concebido pela Capes para atender a necessidades específicas da avaliação da pós-graduação. Os periódicos científicos são enquadrados em categorias indicativas da qualidade - A, B ou C e do âmbito de circulação dos mesmos (internacional, nacional ou local).

Os periódicos editados no Brasil são classificados segundo o seguinte conjunto de critérios de qualidade: a) normalização; b) publicação; c) circulação e visibilidade; d) autoria e conteúdo; e) gestão editorial, e f) qualidade percebida dos artigos publicados. Periódicos exclusivamente eletrônicos são também avaliados quanto às suas características especiais, por exemplo: requisitos e facilidade de acesso ao sítio; visualização, informações disponíveis e mecanismos de busca

existentes no sítio; disponibilidade de textos integrais; estatísticas de acesso ao sítio etc.

As revistas selecionadas para este estudo aparecem relacionadas nos quadros 4, 5 e 6.

BASE – REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DA UNISINOS
CONTABILIDADE VISTA E REVISTA
REVISTA CONTEMPORÂNEA DE CONTABILIDADE
REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO MACKENZIE
REVISTA DE CONTABILIDADE E FINANÇAS – USP
REVISTA PENSAR CONTÁBIL – CRC/RJ
UNB CONTÁBIL

Quadro 4 - Revistas brasileiras selecionadas
Fonte: O autor

O critério de seleção dos periódicos contábeis que constam no quadro 4 levou em consideração os periódicos classificados na área de Contabilidade, Administração e Turismo da CAPES, enquadrados em categorias indicativas da qualidade A, B ou C, de âmbito de circulação nacional.

Sendo assim, todas as revistas da amostra são de circulação nacional e quanto à categoria indicativa de qualidade, pode-se dizer o seguinte: as revistas BASE, Administração Mackenzie e Contabilidade e Finanças possuem qualis A. A revista Contabilidade Vista e Revista possui qualis B e as demais revistas da amostra (Contemporânea de Contabilidade, Pensar Contábil e UNB Contábil) possuem qualis C.

ADMINÍSTRATE HOY
CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN
DIRECCIÓN ESTRATÉGICA
EMPRENEDORES
REVISTA CONTADURÍA PUBLICA
SEGMENTO
VÉRTICE UNIVERSITARIO

Quadro 5 - Revistas mexicanas seleccionadas
Fonte: CHEIN (2007, p. 11).

HARVARD DEUSTO FINANZAS Y CONTABILIDAD
PARTIDA DOBLE
REVISTA DE CONTABILIDAD.
REVISTA DE ECONOMÍA Y EMPRESA
REVISTA ESPAÑOLA DE FINANCIACIÓN Y CONTABILIDAD
REVISTA IBEROAMERICANA DE CONTABILIDAD Y GESTIÓN
TÉCNICA CONTABLE

Quadro 6 - Revistas espanholas seleccionadas
 Fonte: CHEIN (2007, p. 11).

Ainda que seja pelo seu perfil, as publicações se editam com diferenças temporais. Assim, pode-se dizer que o interesse profissional pelas mesmas que levou a utilizá-las como fonte de informação.

2.1.3 Coleta e tratamento dos dados

Os dados coletados foram os artigos de Contabilidade Gerencial publicados no período de 1999 a 2005 na amostra de 21 revistas selecionadas nos três países estudados. A pesquisa dos artigos foi realizada na Internet e em Bibliotecas. A identificação dos artigos de Contabilidade Gerencial foi realizada mediante uma análise das palavras-chave dos artigos publicados na amostra selecionada.

A opção pelos artigos publicados em periódicos deve-se ao fato de ser o meio mais atualizado em relação à difusão da pesquisa, já que, se analisarmos as publicações de livros e manuais, estes vêm com certo atraso devido à demora que implica o processo de edição.

Para a realização da pesquisa foi utilizada a agrupação de Chein e Ripoll Feliu (2005), a qual consta de 12 linhas de pesquisa que contêm 76 temas sobre a Contabilidade Gerencial na qual se apóia o estudo para a classificação realizada. Na pesquisa de Chein e Ripoll Feliu (2005) foi realizada uma comparação da preocupação investigadora em Contabilidade Gerencial entre México e Espanha. Sendo assim, o presente estudo amplia essa pesquisa através da inclusão das revistas brasileiras para uma comparação entre os três países.

Todos os artigos foram analisados e separados por ano e por cada uma das 12 linhas de pesquisa. No entanto, convém destacar que surgiram algumas

dificuldades ao classificar os artigos entre as linhas de pesquisa fixadas, posto que alguns deles podem ser enquadrados em duas ou mais áreas, devido ao conteúdo do mesmo. Por isso, os artigos foram classificados de acordo com o que foi considerado o tema central.

Em seguida, foi analisado o número de artigos de Contabilidade Gerencial publicado em cada um dos sete anos (1999-2005) por cada revista utilizada na amostra de cada país. Dessa forma, pode-se conhecer a revista que dedica mais atenção à área de Contabilidade Gerencial em cada um dos três países estudados.

Desse modo, apresenta-se o número de artigos encontrados nas revistas brasileiras (quadro 7), mexicanas (quadro 8) e espanholas (quadro 9) em cada ano do período estudado, bem como os respectivos gráficos que foram elaborados com o intuito de demonstrar a frequência das 12 linhas de pesquisa em cada uma das sete revistas selecionadas nos três países estudados. As doze linhas de pesquisa foram abordadas no capítulo 1 deste trabalho, bem como sua composição encontra-se demonstrada no quadro 1.

REVISTA	2005	2004	2003	2002	2001	2000	1999
BASE - REVISTA DE ADM. E CONTABILIDADE DA UNISINOS	4	2	d	d	d	d	d
CONTABILIDADE VISTA E REVISTA	6	9	9	3	3	6	4
REVISTA CONTEMPORÂNEA DE CONTABILIDADE	4	3	d	d	d	d	d
REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO MACKENZIE	1	2	a	1	a	3	d
REVISTA DE CONTABILIDADE E FINANÇAS – USP	2	2	3	4	1	a	3
REVISTA PENSAR CONTÁBIL – CRC/RJ	4	6	7	1	3	8	6
UNB CONTÁBIL	1	2	4	3	a	3	4

Quadro 7 – Nº de artigos brasileiros por revista/ano

Fonte: Elaboração própria. a. Revisada sem artigos de Contabilidade Gerencial b. Não disponível c. Sem edição na data da revisão. d. Não se editava. Total de artigos no Brasil: 127.

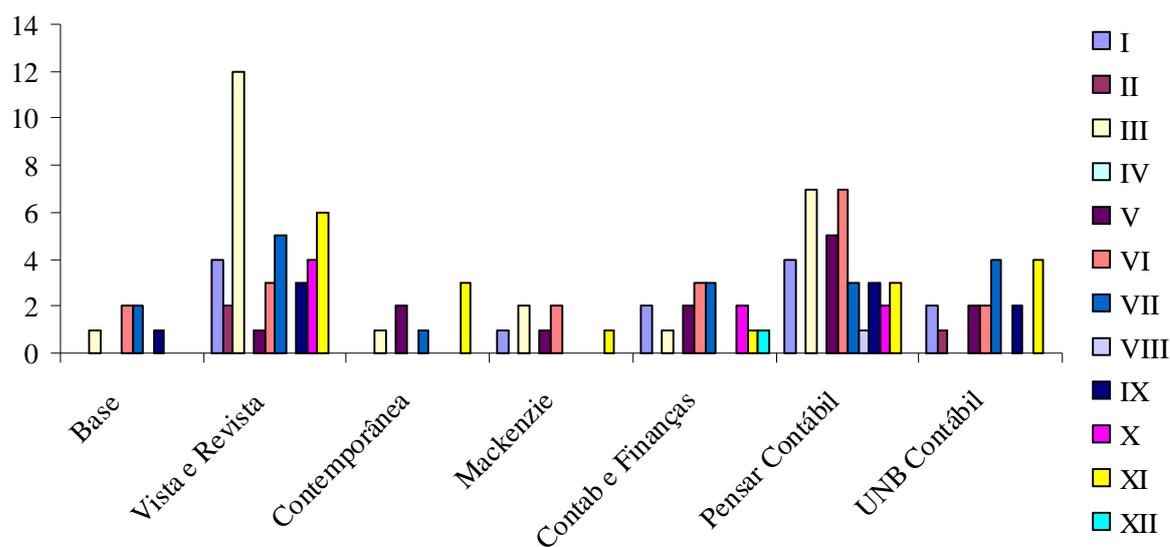


Gráfico 1 – Linhas de pesquisa de Contabilidade Gerencial – revistas brasileiras
Fonte: O autor

REVISTA	2005	2004	2003	2002	2001	2000	1999
ADMINÍSTRATE HOY	15	20	16	18	40	11	5
CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN	3	5	5	3	6	11	b
DIRECCIÓN ESTRATÉGICA	7	10	9	12	b	b	b
EMPRENDEDORES	3	40	31	32	36	24	b
REVISTA CONTADURÍA PÚBLICA	4	4	6	5	1	a	a
SEGMENTO	1	3	6	12	5	5	1
VÉRTICE UNIVERSITARIO	c	3	6	6	7	9	20

Quadro 8 – Nº de artigos mexicanos por revista/ano

Fonte: CHEIN (2007, p. 13). a. Revisada sem artigos de Contabilidade Gerencial b. Não disponível c. Sem edição na data da revisão. d. Não se editava. Total de artigos no México: 466.

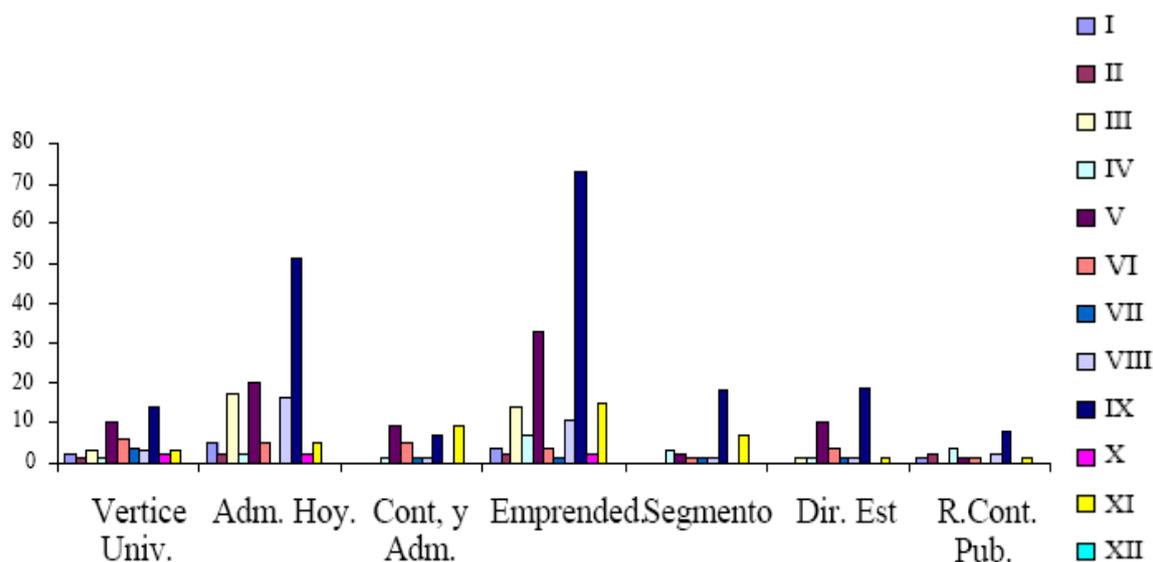


Gráfico 2 – Linhas de pesquisa de Contabilidade Gerencial – revistas mexicanas
Fonte: CHEIN (2007, p. 13).

REVISTA	2005	2004	2003	2002	2001	2000	1999
HARVARD DEUSTO FINANZAS Y CONTABILIDAD	3	11	19	18	25	18	13
PARTIDA DOBLE	2	10	a	16	18	16	10
REVISTA DE CONTABILIDAD	a	1	2	1	4	1	3
REVISTA DE ECONOMÍA Y EMPRESA	b	b	15	12	11	11	12
REVISTA ESPAÑOLA DE FINANCIACIÓN Y CONTABILIDAD	4	8	5	13	7	7	11
REVISTA IBEROAMERICANA DE CONTABILIDAD Y GESTIÓN	8	15	20	d	d	d	d
TÉCNICA CONTABLE	2	6	11	13	11	1	12

Quadro 9 – Nº de artigos espanhóis por revista/ano

Fonte: CHEIN (2007 p. 12). a. Revisada sem artigos de Contabilidade Gerencial b. Não disponível c. Sem edição na data da revisão. d. Não se editava. Total de artigos na Espanha: 406.

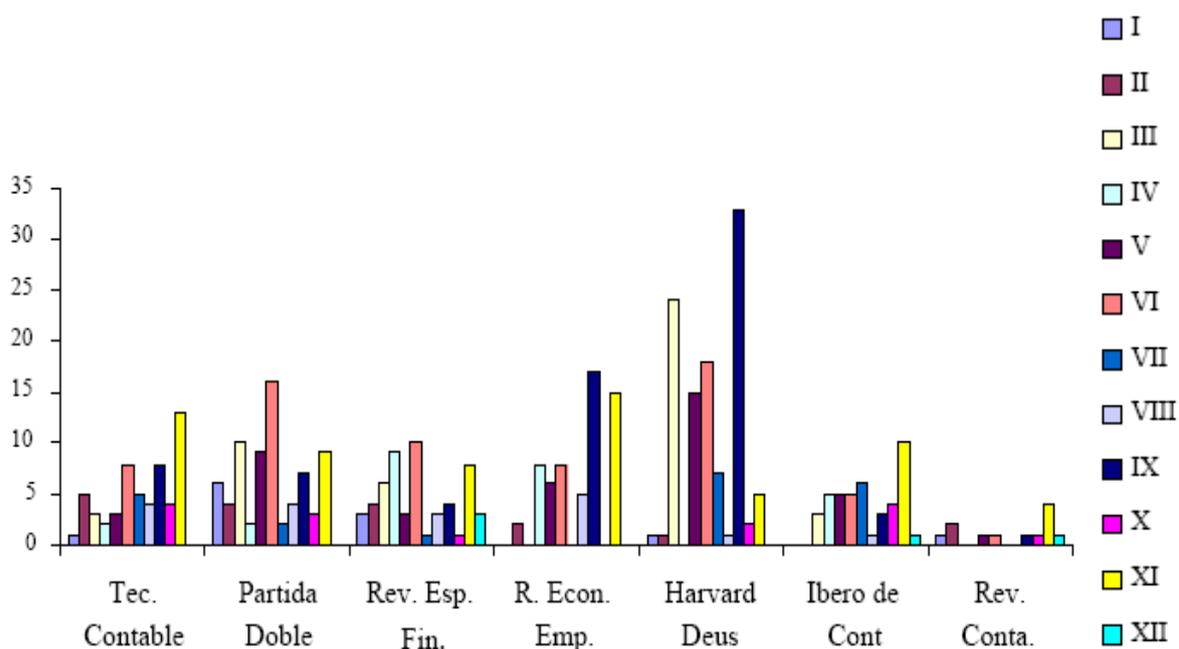


Gráfico 3 – Linhas de pesquisa de Contabilidade Gerencial – revistas espanholas
Fonte: Chein (2007 p. 12)

Nos gráficos, pode-se observar a tendência da maioria das revistas do estudo e o interesse por cada linha de pesquisa.

Percebe-se o interesse das revistas espanholas pela linha IX. Contabilidade Gerencial Estratégica, seguida pela linha VI. Novas Perspectivas e Variáveis da Contabilidade Gerencial.

No caso do México, a linha IX tem a porcentagem mais alta de interesse em todas ou quase todas as revistas, seguida pela linha V. Contexto e Papel Atual da Contabilidade Gerencial.

Quanto ao Brasil, verifica-se uma preocupação maior com a linha III. Custos para Planejamento, Controle e Tomada de Decisões, seguida pela linha VI. Novas Perspectivas e Variáveis da Contabilidade Gerencial.

Posteriormente, serão realizadas as seguintes análises com o objetivo de apresentar a tendência global e individual de cada país, de acordo com os resultados obtidos:

- Representatividade de cada uma das 12 linhas de pesquisa em cada um dos três países analisados, a fim de verificar os assuntos relacionados à área de Contabilidade Gerencial que despertam mais interesse nos pesquisadores de cada país;
- Comparação da quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada em cada ano do período analisado (1999-2005), a fim de verificar a evolução do interesse dos pesquisadores ao longo do tempo em cada país e de forma global;
- Identificação das revistas que mais publicam assuntos relacionados à Contabilidade Gerencial, através da ordenação das revistas brasileiras, mexicanas e espanholas, em função da porcentagem de participação que cada uma possui no total de artigos publicados na amostra de 21 revistas selecionadas nos três países.
- Comparação dos três países estudados quanto ao nível de interesse dos pesquisadores de cada país em cada uma das 12 linhas de pesquisa, a fim de verificar a relação existente, em termos de proximidade ou afastamento, entre os assuntos abordados no Brasil, México e Espanha.

2.1.4 Limitações do método

Quanto às limitações do método, a utilização de um número pequeno de revistas em cada país, não garante a representatividade das revistas em cada ano e país. Além disso, por se tratar de um segmento, pode ser que o perfil da revista seja outro.

Além disso, não tivemos acesso ao número médio de artigos publicados por cada revista mexicana e espanhola. Sendo assim, diferenças na quantidade de artigos publicados na amostra de revistas de cada país, podem ser atribuídas à diferença no número médio de artigos publicados por cada revista da amostra dos três países estudados.

Uma outra limitação do método é a utilização de apenas sete anos para realizar a comparação entre os três países. Para se obter uma melhor conclusão, teria que ser analisado um período maior.

2.2 Resumo

Neste capítulo, foram abordados temas de caráter metodológico que envolveu o processo de elaboração deste trabalho. Sendo assim, apresentamos a tipologia da pesquisa, a população e amostra, os mecanismos de coleta e tratamento dos dados e as limitações do método utilizado para o desenvolvimento do estudo.

No próximo capítulo, serão apresentados e discutidos os resultados da pesquisa, bem como a tendência individual e global dos três países estudados: Brasil, México e Espanha.

3 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo, serão apresentados e discutidos os resultados da pesquisa, bem como a tendência individual e global dos três países estudados: Brasil, México e Espanha. Sendo assim, o mesmo encontra-se dividido em quatro partes.

Na primeira, mostra-se a representatividade de cada linha de pesquisa nos três países (Brasil, Espanha e México) de forma individual e global.

Na segunda parte, realiza-se uma comparação da quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada na amostra de revistas selecionadas em cada ano do período analisado (1999 – 2005) nos três países de forma individual e global. Dessa forma, pode-se analisar a evolução da preocupação investigadora na área de Contabilidade Gerencial nos três países. Além disso, apresentam-se mais duas análises: uma comparação entre os três países da publicação na área de Contabilidade Gerencial em cada ano do período analisado e uma comparação da quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada por ano em cada revista brasileira, mexicana e espanhola.

Na terceira parte, apresenta-se uma ordenação das revistas brasileiras, mexicanas e espanholas, em função da porcentagem de participação que cada uma possui no total de artigos publicados (999 artigos) na amostra de 21 revistas selecionadas nos três países (sete revistas de cada país), a fim de identificar as revistas que mais publicam assuntos relacionados à Contabilidade Gerencial.

Na quarta parte, os resultados do trabalho são discutidos, bem como é realizada uma análise comparativa entre os três países quanto às linhas de pesquisa de Contabilidade Gerencial mais estudadas em cada país, a fim de verificar a relação existente, em termos de proximidade ou afastamento, entre os assuntos abordados na área de Contabilidade Gerencial no Brasil, México e Espanha.

3.1 Representatividade das linhas de pesquisa de Contabilidade Gerencial

Neste tópico, será apresentada a posição que cada linha de pesquisa ocupa em cada um dos países estudados individualmente e de forma global, considerando a soma da freqüência dos três países em cada linha de pesquisa.

3.1.1 Representatividade de cada linha de pesquisa nos países - Individual

Neste tópico será apresentada a representatividade de cada linha de pesquisa em cada um dos países analisados (Brasil, México e Espanha) de forma individual.

3.1.1.1 Brasil

Código	Linha de pesquisa	%
III	Custos para planejamento, controle e tomada de decisões	19%
VI	Novas Perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial	15%
VII	Modelo de custos ABC/ABM	14%
XI	Projeções setoriais da Contabilidade Gerencial	14%
I	Contabilidade de Custos	10%
V	Contexto e papel atual da Contabilidade Gerencial	10%
IX	Contabilidade Gerencial Estratégica	7%
X	Setor Público	6%
II	Marco Conceitual da Contabilidade Gerencial	2%
VIII	Custos da qualidade e aplicações práticas	1%
XII	História da Contabilidade Gerencial	1%
IV	Pesquisa e Docência em Contabilidade Gerencial	0%

Quadro 10 – Preocupação investigadora do Brasil – Maior a Menor
Fonte: O autor

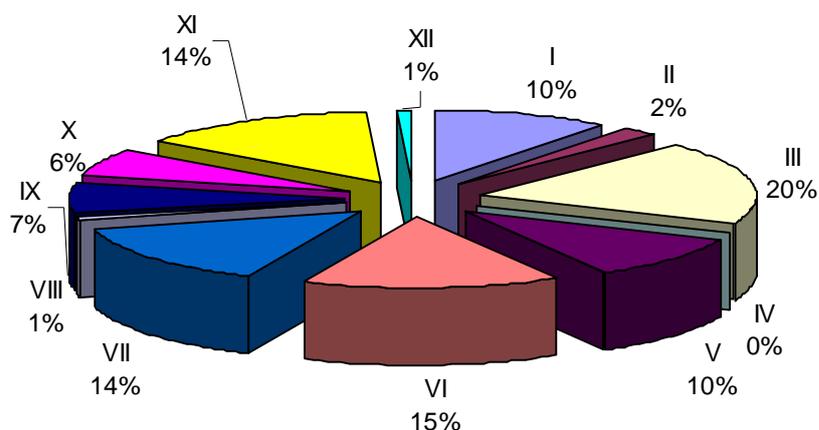


Gráfico 4 – Linhas de Pesquisa de Contabilidade Gerencial – 1999 – 2005 – Brasil
Fonte: O autor

No caso do Brasil, a tendência que se observa nas diferentes linhas de pesquisa foram apresentadas no quadro 10 e gráfico 4. A linha III. Custos para planejamento, controle e tomada de decisões é a que possui a maior porcentagem com 19% dos trabalhos publicados; Em seguida, temos a linha VI. Novas perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial com uma porcentagem de 15%; Depois, com uma porcentagem muito próxima, as linhas VII. Modelo de custos ABC/ABM e XI. Projeções setoriais da Contabilidade Gerencial se apresentam com 14%, enquanto a linha I. Contabilidade de Custos e a linha V. Contexto e papel atual da Contabilidade Gerencial alcançam o percentual de 10%.

Em segundo plano, se apresenta a linha IX. Contabilidade Gerencial Estratégica com 7%, seguida pela linha X. Setor Público com 6%, enquanto a linha II. Marco Conceitual da Contabilidade Gerencial apresenta um percentual de 2%. Por último, apresentam-se as linhas VIII. Custos da qualidade e aplicações práticas e XII. História da Contabilidade Gerencial com 1%. Vale ressaltar que nas revistas brasileiras estudadas não foram encontrados artigos que abordasse temas da linha IV. Pesquisa e Docência em Contabilidade Gerencial.

3.1.1.2 México

Código	Linha de pesquisa	%
IX	Contabilidade Gerencial Estratégica	40%
V	Contexto e papel atual da Contabilidade Gerencial	17%
XI	Projeções setoriais da Contabilidade Gerencial	9%
VIII	Custos da qualidade e aplicações práticas	8%
III	Custos para planejamento, controle e tomada de decisões	8%
VI	Novas Perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial	6%
IV	Pesquisa e Docência em Contabilidade Gerencial	4%
I	Contabilidade de Custos	3%
VII	Modelo de custos ABC/ABM	2%
II	Marco Conceitual da Contabilidade Gerencial	2%
X	Setor Público	1%
XII	História da Contabilidade Gerencial	0%

Quadro 11 – Preocupação investigadora do México – Maior a menor
 Fonte: CHEIN (2007 p. 16)

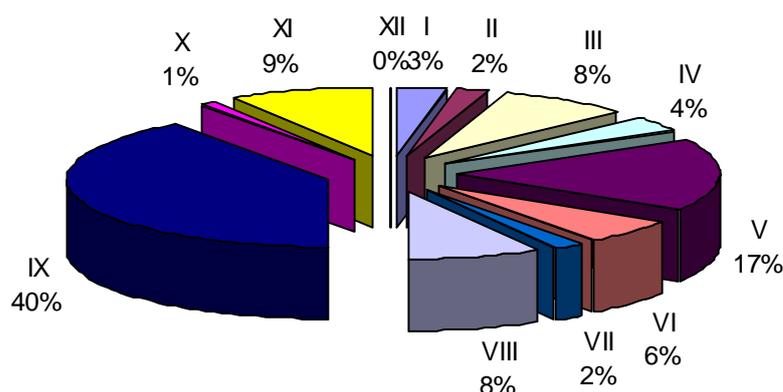


Gráfico 5 – Linhas de Pesquisa de Contabilidade Gerencial – 1999 – 2005 – México
 Fonte: CHEIN (2007 p. 17)

No México, observa-se no quadro 11 e gráfico 5, que a linha IX. Contabilidade Gerencial Estratégica é a que tem o percentual mais alto, ocupando a primeira posição com 40%. Em seguida, a linha V. Contexto e papel atual da Contabilidade Gerencial se apresenta em segundo lugar com a porcentagem de 17%. Posteriormente, temos a linha XI. Projeções Setoriais da Contabilidade Gerencial com 9% e as linhas VIII. Custos da qualidade e aplicações práticas e III. Custos para planejamento, controle e tomada de decisões, ambas com 8%.

A sexta posição é ocupada pela linha VI. Novas Perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial com 6%, seguida pela linha IV. Pesquisa e Docência em Contabilidade Gerencial, que obteve o percentual de 4%. Por outro lado, o interesse varia nas linhas: I. Contabilidade de Custos com 3%, VII. Modelo de custos ABC/ABM e II. Marco Conceitual da Contabilidade Gerencial, ambas com 2%.

Nas últimas posições aparecem as linhas X. Setor Público e XII. História da Contabilidade Gerencial com 1% e 0%, respectivamente.

Vale ressaltar que no caso do México, na linha IX. Contabilidade Gerencial Estratégica existe uma grande diversidade de temas relacionados com o apoio à direção das empresas, o qual se apresenta na linha V. Contexto e papel atual Contabilidade Gerencial. Além disso, a tendência centrada na linha IX. Contabilidade Gerencial Estratégica decorre da preocupação da direção das organizações em favorecer e aproveitar os recursos de forma otimizada, melhorar a competitividade e a qualidade, assim como implantar sistemas de melhoria contínua. Isso decorre, em parte, das mudanças no meio empresarial, tecnológico e financeiro que se tem vivido no âmbito dos negócios, além das constantes mudanças na norma fiscal.

3.1.1.3 Espanha

Código	Linha de pesquisa	%
IX	Contabilidade Gerencial Estratégica	19%
VI	Novas Perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial	17%
XI	Projeções setoriais da Contabilidade Gerencial	16%
III	Custos para planejamento, controle e tomada de decisões	11%
V	Contexto e papel atual da Contabilidade Gerencial	10%
IV	Pesquisa e Docência em Contabilidade Gerencial	6%
VII	Modelo de custos ABC/ABM	5%
VIII	Custos da qualidade e aplicações práticas	4%
II	Marco Conceitual da Contabilidade Gerencial	4%
X	Setor Público	4%
I	Contabilidade de Custos	3%
XII	História da Contabilidade Gerencial	1%

Quadro 12 – Preocupação investigadora da Espanha – Maior a Menor
Fonte: Chein (2007 p. 15)

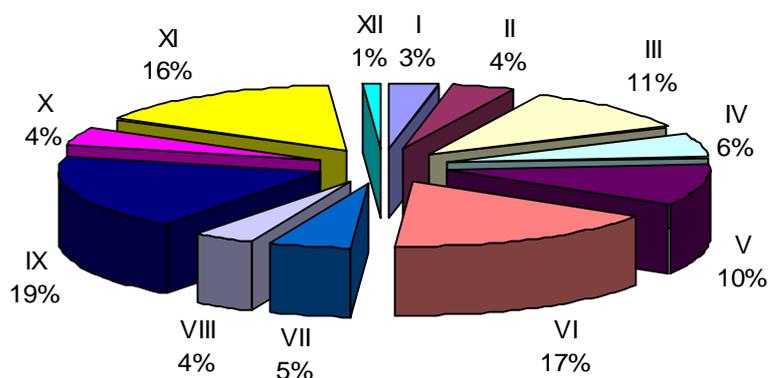


Gráfico 6 – Linhas de Pesquisa de Contabilidade Gerencial – 1999 – 2005 - Espanha
 Fonte: Chein (2007 p. 16)

No caso da Espanha, a tendência que se observa nas diferentes linhas de pesquisa foram apresentadas no quadro 12 e gráfico 6. A linha IX. Contabilidade Gerencial Estratégica é a que possui a maior porcentagem com 19% dos trabalhos publicados; Em seguida, temos a linha VI. Novas perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial com uma porcentagem de 17%. Depois, com uma porcentagem muito próxima, a linha XI. Projeções setoriais da Contabilidade Gerencial se apresenta na terceira posição com 16%. Em seguida, a linha III. Custos para planejamento, controle e tomada de decisões apresenta-se na quarta posição com um percentual de 11% e a linha V. Contexto e papel atual da Contabilidade Gerencial alcança o percentual de 10%, ficando na quinta posição.

Em segundo plano, se apresenta a linha IV. Pesquisa e Docência em Contabilidade Gerencial com 6%, seguida pela linha VII. Modelo de Custos ABC/ABM com 5%. As linhas VIII. Custos da qualidade e aplicações práticas, II. Marco Conceitual da Contabilidade Gerencial e XII. História da Contabilidade Gerencial ficam com o percentual de 4%. Nas últimas posições aparecem as linhas I. Contabilidade de Custos e XII. História da Contabilidade Gerencial com 3% e 1%, respectivamente.

3.1.2 Representatividade de cada linha de pesquisa nos três países – Global

Linhas de Pesquisa	Frequência	%
I – Contabilidade de Custos	37	4%
II – Marco Conceitual da Contabilidade Gerencial	28	3%
III – Custos para planejamento, controle e tomada de decisões	105	11%
IV – Pesquisa e Docência em Contabilidade Gerencial	45	5%
V – Contexto e papel atual da Contabilidade Gerencial	140	14%
VI – Novas perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial	111	11%
VII – Modelo de custos ABC / ABM	47	5%
VIII – Custos de qualidade e aplicações práticas	54	5%
IX – Contabilidade Gerencial Estratégica	272	27%
X – Contabilidade Gerencial no setor público	29	3%
XI – Projeções setoriais da Contabilidade Gerencial	124	12%
XII – História da Contabilidade Gerencial	7	1%
Total	999	100%

Quadro 13 – Frequência das linhas de pesquisa de Contabilidade Gerencial – Global
Fonte: O autor

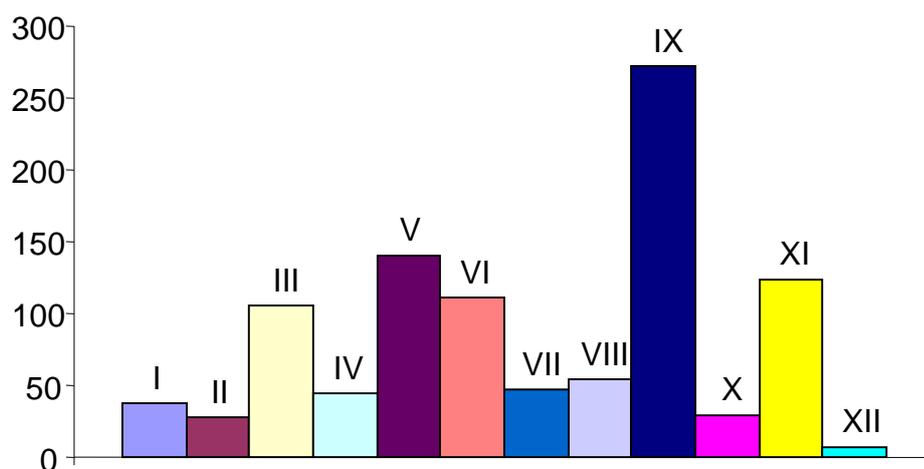


Gráfico 07 – Frequência das linhas de pesquisa de Contabilidade Gerencial – Global
Fonte: O autor

Código	Linha de pesquisa	%
IX	Contabilidade Gerencial Estratégica	27%
V	Contexto e papel atual da Contabilidade Gerencial	14%
XI	Projeções setoriais da Contabilidade Gerencial	12%
VI	Novas Perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial	11%
III	Custos para planejamento, controle e tomada de decisões	11%
VIII	Custos da qualidade e aplicações práticas	5%
VII	Modelo de custos ABC/ABM	5%
IV	Pesquisa e Docência em Contabilidade Gerencial	5%
I	Contabilidade de Custos	4%
X	Setor Público	3%
II	Marco Conceitual da Contabilidade Gerencial	3%
XII	História da Contabilidade Gerencial	1%

Quadro 14 – Preocupação investigadora global – Maior a Menor

Fonte: O autor

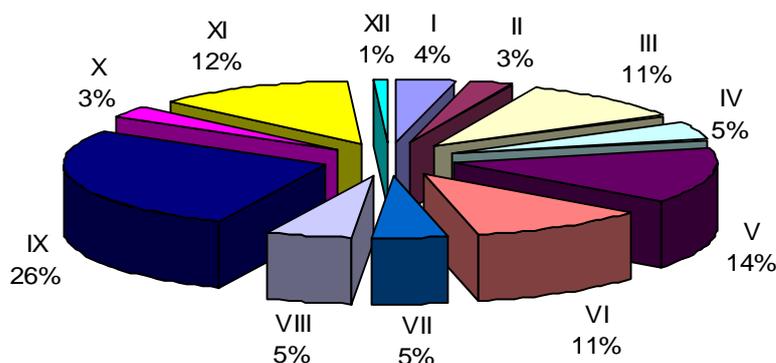


Gráfico 08 – Linhas de pesquisa de Contabilidade Gerencial – 1999 – 2005 – Global

Fonte: O autor

De acordo com as informações fornecidas pelos quadros 13 e 14 e gráficos 7 e 8, pode-se observar que em termos globais há um grande interesse pela linha IX. Contabilidade Gerencial Estratégica, a qual apresenta um percentual de 27%. Em seguida, a linha V. Contexto e papel atual da Contabilidade Gerencial apresenta-se com um percentual de 14%, enquanto que a linha XI. Projeções setoriais da Contabilidade Gerencial apresenta um percentual de 12%. As linhas VI. Novas perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial e III. Custos para planejamento, controle e tomada de decisões ficam com um percentual de 11%. Em seguida, as linhas VIII. Custos da qualidade e aplicações práticas, VII. Modelo de custos ABC/ABM e IV. Pesquisa e Docência em Contabilidade Gerencial apresentam um percentual de 5%. A linha I. Contabilidade de Custos fica com um percentual de 4%

e as linhas X. Setor Público, II. Marco Conceitual da Contabilidade Gerencial e XII. História da Contabilidade Gerencial são as que apresentam o percentual mais baixo, com 3%, 3% e 1%, respectivamente.

De acordo com outros estudos (Ripoll Feliu e Simeone, 1998; Alcoy et al., 2001), percebe-se que as tendências têm variado conforme as mudanças estruturais das necessidades empresariais, objeto de interesse pelo qual se realiza este tipo de estudo, que serve para melhorar os sistemas e o desempenho das organizações.

Em outros trabalhos, Ripoll Feliu manifestou como a pesquisa e sua difusão em nível de revistas especializadas na temática que está sendo estudada tem sido liderada em grande parte pela área anglo-saxônica que, como acontece com outros temas costuma marcar as diretrizes nas linhas de pesquisa. Esta informação se materializa no número de revistas especializadas, volume de trabalhos realizados e conteúdo dos temas de pesquisa, tanto a nível teórico como empírico.

3.2 Comparação da quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada por ano em cada país

Neste tópico será realizada uma comparação da quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada em cada ano do período analisado (1999-2005), a fim de verificar a evolução do interesse dos pesquisadores ao longo do tempo em cada país e de forma global. Adicionalmente, será realizada uma comparação da quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada por ano em cada revista.

3.2.1 Comparação da quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada por ano em cada país

Neste tópico será realizada uma comparação da quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada por ano em cada país, a fim de verificar a

evolução do interesse dos pesquisadores do Brasil, México e Espanha na área de Contabilidade Gerencial no período de 1999 a 2005.

3.2.1.1 Brasil

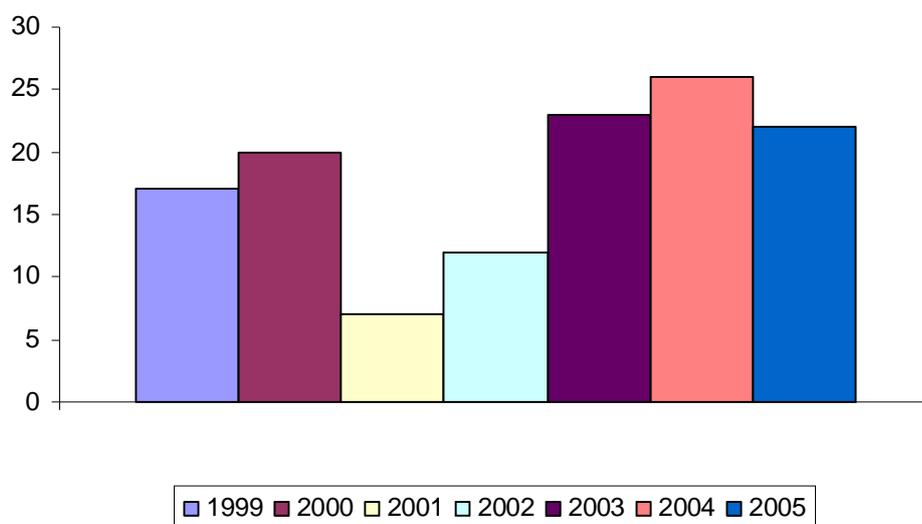


Gráfico 09 – Evolução da preocupação investigadora – 1999 – 2005 – Brasil
Fonte: O autor

O gráfico 9 mostra a evolução da preocupação investigadora no Brasil ao longo do período analisado (1999 – 2005). Percebe-se que entre os anos de 1999 e 2000, houve um crescimento na quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicados. Entretanto, esse número foi reduzido substancialmente no ano de 2001. A partir de 2001 e até 2004, a quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada teve um período de crescimento e em 2005 houve uma queda, entretanto a quantidade de artigos publicados nesse ano permaneceu em um bom nível, considerando a média de artigos de Contabilidade Gerencial publicado por ano durante o período analisado.

3.2.1.2 México

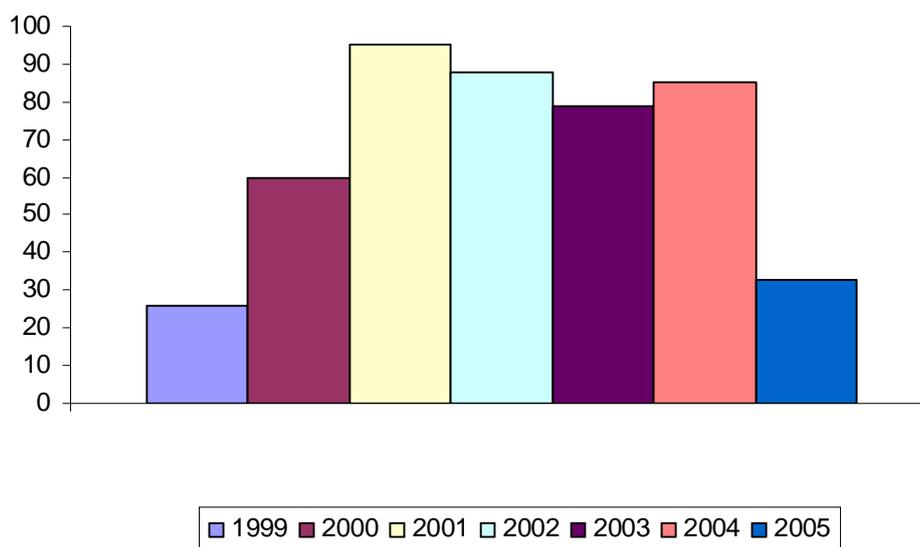


Gráfico 10 – Evolução da preocupação investigadora – 1999 – 2005 – México
Fonte: O autor

O gráfico 10 mostra a evolução da preocupação investigadora na área de Contabilidade Gerencial no México ao longo do período analisado (1999 a 2005). De 1999 a 2001, houve um crescimento significativo das publicações na área de Contabilidade Gerencial. De 2001 a 2004, a publicação de artigos se manteve em um nível elevado, entretanto esse nível foi reduzido de forma significativa em 2005.

3.2.1.3 Espanha

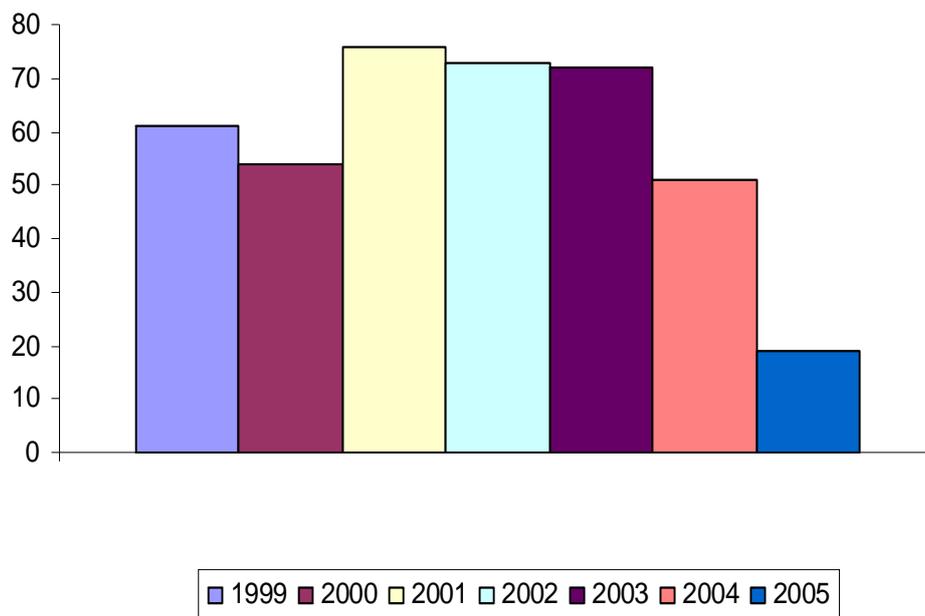


Gráfico 11 – Evolução da preocupação investigadora – 1999 – 2005 – Espanha
Fonte: O autor

O gráfico 11 mostra a evolução da preocupação investigadora na área de Contabilidade Gerencial na Espanha ao longo do período analisado (1999 a 2005). Em 1999, a Espanha já tinha um número significativo de artigos de Contabilidade Gerencial sendo publicado e esse número teve uma pequena queda em 2000. De 2000 a 2001 houve um crescimento significativo e o número de artigos de Contabilidade Gerencial publicado nas revistas selecionadas foi mantido em um nível elevado até 2003. Entretanto, esse nível foi reduzido em 2004 e a queda foi ainda maior de 2004 para 2005.

3.2.2 Comparação da quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada por ano de forma global

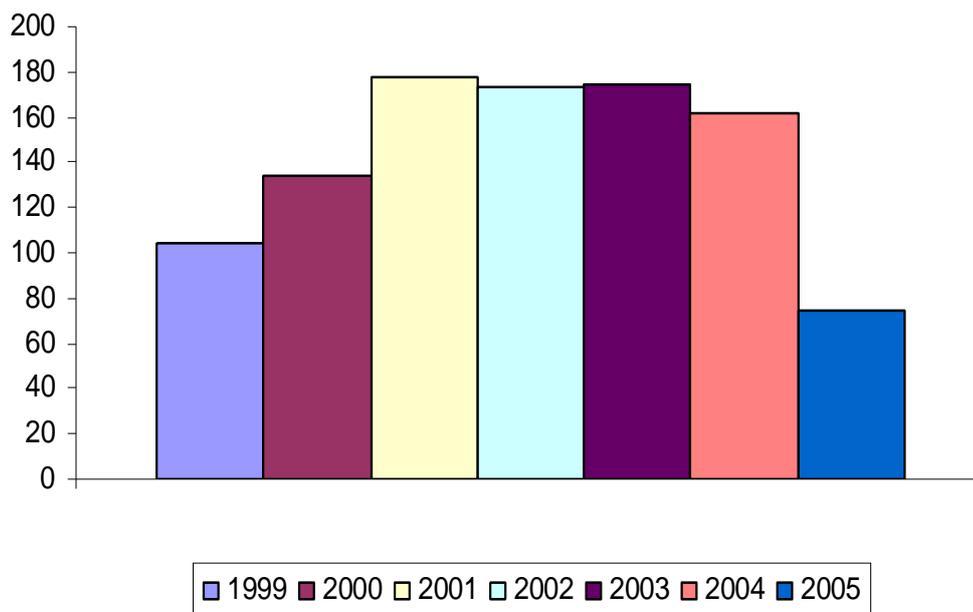


Gráfico 12 – Evolução da preocupação investigadora – 1999 – 2005 – Global
Fonte: O autor

O gráfico 12 mostra a evolução da preocupação investigadora na área de Contabilidade Gerencial de forma global ao longo do período analisado (1999 a 2005). Percebe-se que a publicação de artigos na área de Contabilidade Gerencial teve uma fase de crescimento de 1999 a 2001. De 2001 a 2004, a publicação foi mantida em um nível elevado. Entretanto, há uma significativa redução na quantidade de artigos publicados no ano de 2005.

3.2.3 Comparação da quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada por ano entre Brasil, México e Espanha

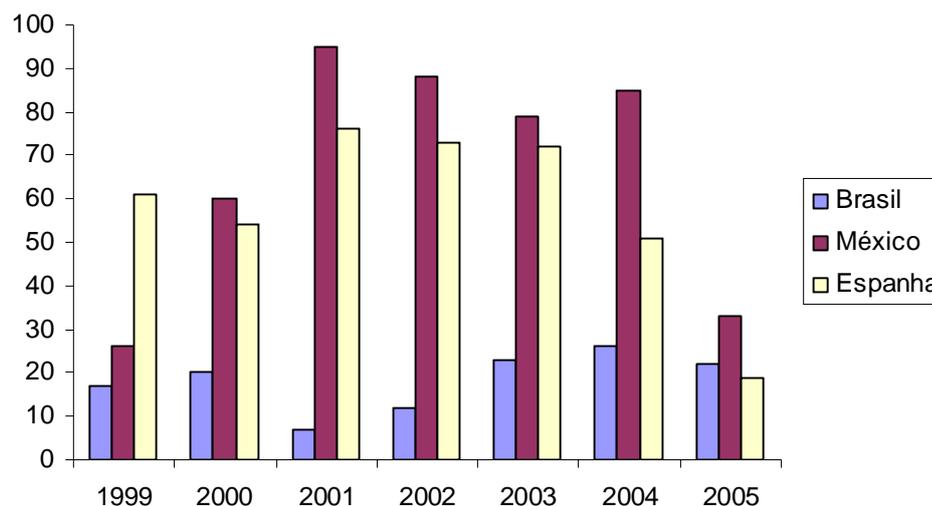


Gráfico 13 – Comparação entre Brasil, México e Espanha – 1999 – 2005
Fonte: O autor

No gráfico 13, mostra-se uma comparação entre os três países da quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada em cada ano do período analisado (1999 a 2005). No ano de 1999, a Espanha já publicava uma boa quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial, enquanto que o Brasil e o México, ainda possuía uma publicação pequena nessa área. No ano de 2000, o Brasil apresenta um pequeno crescimento, enquanto o México apresenta um crescimento de mais de 100% da sua publicação na área de Contabilidade Gerencial e ultrapassa a quantidade de artigos publicados na Espanha. De 2001 a 2005, percebe-se que a maior publicação na área de Contabilidade Gerencial pertence à amostra de revistas mexicanas selecionadas. Em segundo lugar, está a Espanha e por último, o Brasil.

No que diz respeito à quantidade de artigos publicados na área de Contabilidade Gerencial, as revistas brasileiras publicam muito pouco em comparação com as revistas mexicanas e espanholas. Prova disso é que no período de 1999 a 2005, foram encontrados 466 artigos relacionados à área de Contabilidade Gerencial nas revistas mexicanas, 406 artigos nas revistas

espanholas e apenas, 127 artigos nas revistas brasileiras. No entanto, convém destacar que não tivemos acesso ao número médio de artigos publicados por cada revista mexicana e espanhola. Sendo assim, o número inferior de artigos encontrados na amostra de revistas brasileiras em relação às revistas mexicanas e espanholas, pode ter ocorrido devido à diferença no número médio de artigos publicados por cada revista da amostra de cada país.

3.2.4 Comparação da quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada por ano em cada revista

Neste tópico será realizada uma comparação da quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada por ano em cada revista, a fim de verificar as revistas que dedicam maior atenção a assuntos relacionados à Contabilidade Gerencial.

3.2.4.1 Revistas brasileiras

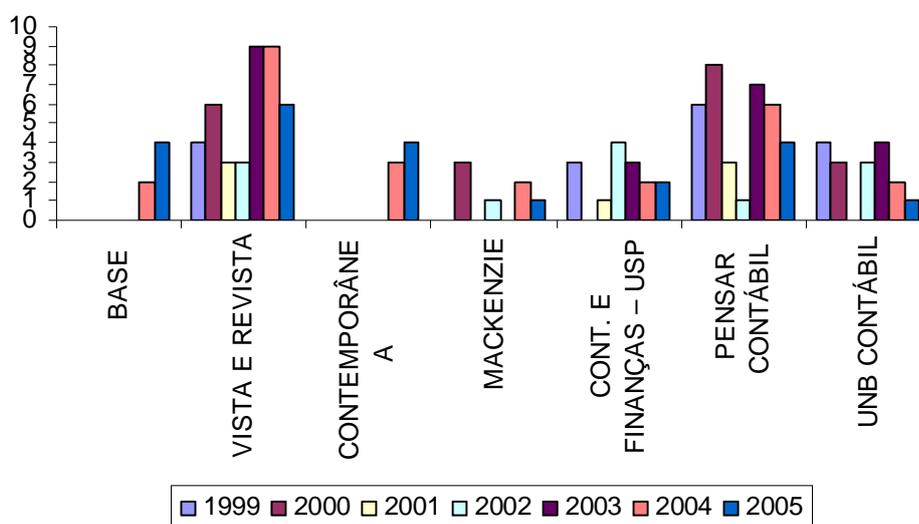


Gráfico 14 – Nº de artigos brasileiros por revista/ano
Fonte: O autor

No gráfico 14, mostra-se a quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada em cada ano por cada revista brasileira que compõe a amostra da pesquisa. Dessa forma, pode-se verificar a evolução da preocupação investigadora na área de Contabilidade Gerencial de cada revista.

As revistas brasileiras que mais se destacam pela quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada são as revistas Vista e Revista e Pensar Contábil. Nas demais revistas, foram encontrados poucos artigos relacionados à área de Contabilidade Gerencial no período estudado.

A Vista e Revista apresentou uma queda na quantidade de artigos publicados nos anos de 2001 e 2002, mas obteve um crescimento muito grande nos anos de 2003 e 2004. Já a Pensar Contábil, publicou a sua maior quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial nos anos de 2000 e 2003 e a menor quantidade de artigos foi apresentada nos anos de 2001 e 2002.

3.2.4.2 Revistas mexicanas

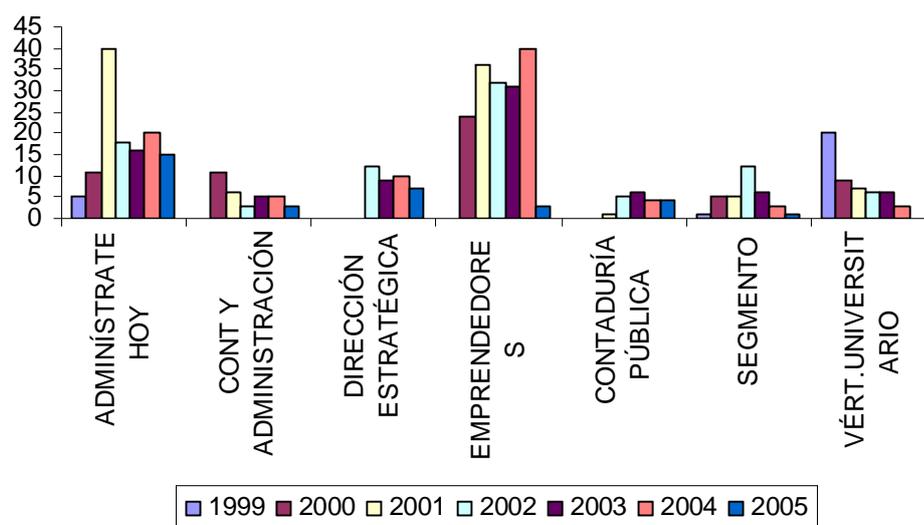


Gráfico 15 – N° de artigos mexicanos por revista/ano
Fonte: O autor

No gráfico 15, apresenta-se a quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada em cada ano por cada revista mexicana que compõe a amostra da pesquisa. Dessa forma, pode-se verificar a evolução da preocupação investigadora na área de Contabilidade Gerencial de cada revista.

As revistas mexicanas que mais se destacam pela quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada são as revistas *Emprendedores* e *Adminístrate Hoy*. Nas demais revistas, foram encontrados poucos artigos relacionados à área de Contabilidade Gerencial no período estudado, comparada à quantidade de artigos publicados por essas duas revistas.

Entre 2000 e 2004, a revista *Emprendedores* manteve seu nível de publicação de artigos de Contabilidade Gerencial elevado. No entanto, no ano de 2005 houve uma queda brusca no seu nível de publicação na área de Contabilidade Gerencial.

A revista *Adminístrate Hoy* obteve um crescimento na quantidade publicada de 1999 a 2001 e esse último foi o grande destaque, pois foi o ano em que a revista mais publicou artigos de Contabilidade Gerencial. Entre 2002 e 2005, o seu nível de publicação foi mantido em níveis menores, porém razoáveis se comparados a outras revistas mexicanas.

3.2.4.3 Revistas espanholas

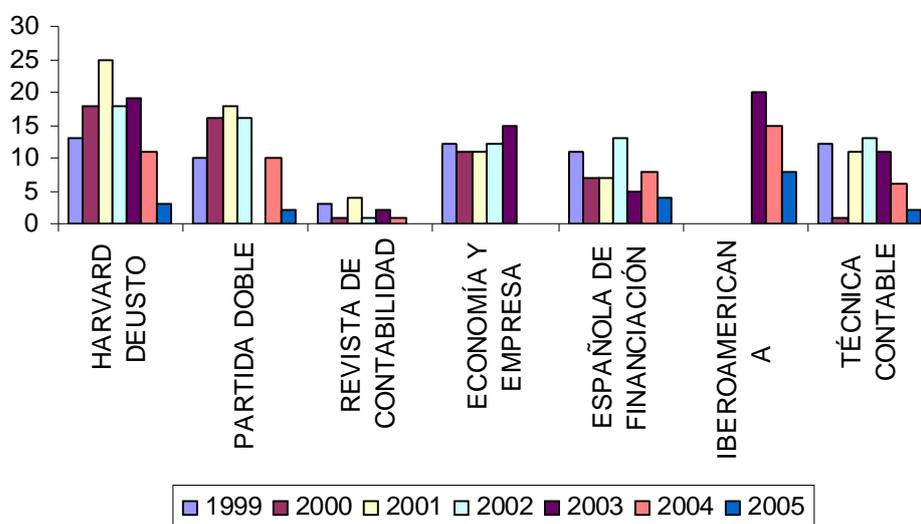


Gráfico 16 – Nº de artigos espanhóis por revista/ano
Fonte: O autor

No gráfico 16, apresenta-se a quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada em cada ano por cada revista espanhola que compõe a amostra da pesquisa. Dessa forma, pode-se verificar a evolução da preocupação investigadora na área de Contabilidade Gerencial de cada revista.

As revistas espanholas que mais se destacam pela quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada são as revistas *Harvard Deusto* e *Partida Doble*. As demais revistas apresentam um número menor de artigos relacionados à área de Contabilidade Gerencial no período estudado.

A revista *Harvard Deusto* apresentou um período de crescimento da quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicados entre 1999 e 2001, e esse último foi o ano em que a revista mais publicou artigos de Contabilidade Gerencial. Em 2002 e 2003, o nível de publicação foi reduzido, porém permaneceu em um nível bem razoável. Entretanto, esse nível foi reduzido de forma substancial em 2004 e 2005.

A publicação na área de Contabilidade Gerencial apresentou uma tendência semelhante na revista *Partida Doble*. O período de crescimento foi de 1999 a 2001 e o período no qual obteve uma queda significativa da publicação na área de Contabilidade Gerencial foi nos anos de 2004 a 2005.

3.3 Percentual de participação de cada revista no total de artigos publicados nos três países

Revista	Freqüência	%
EMPRENDEDORES	166	17%
ADMINÍSTRATE HOY	125	13%
HARVARD DEUSTO	107	11%
PARTIDA DOBLE	72	7%
ECONOMÍA Y EMPRESA	61	6%
TÉCNICA CONTABLE	56	6%
ESPAÑOLA DE FINANCIACIÓN	55	6%
VÉRTICE UNIVERSITARIO	51	5%
IBEROAMERICANA	43	4%
VISTA E REVISTA	40	4%
DIRECCIÓN ESTRATÉGICA	38	4%
PENSAR CONTÁBIL	35	4%
CONT Y ADMINISTRACIÓN	33	3%
SEGMENTO	33	3%
CONTADURÍA PÚBLICA	20	2%
UNB CONTÁBIL	17	2%
CONT. E FINANÇAS – USP	15	2%
REVISTA DE CONTABILIDAD	12	1%
CONTEMPORÂNEA	7	1%
MACKENZIE	7	1%
BASE	6	1%
TOTAL	999	100%

Quadro 15 – Percentual de participação de cada revista – Maior a Menor
Fonte: O autor

O quadro 15 apresenta um *ranking* do percentual de participação de cada revista da amostra na quantidade de artigos publicados nos três países estudados no período de 1999 a 2005.

As revistas que publicaram a maior quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial, contribuindo de forma efetiva para este estudo foram as revistas mexicanas *Emprendedores* e *Adminístrate Hoy*, as quais apresentaram um percentual de 17% e 13%, respectivamente. Ou seja, as duas revistas mexicanas são responsáveis pela publicação de 30% dos artigos publicados no período analisado (1999-2005).

A terceira posição é ocupada pela revista espanhola *Harvard Deusto*, a qual apresentou um percentual de 11%.

Vale ressaltar que a revista brasileira que ocupa a posição mais alta no *ranking* é a *Vista e Revista*, que ocupa a décima posição, contribuindo com 4% dos

artigos publicados na amostra representativa da publicação na área de Contabilidade Gerencial nos três países estudados.

Apresenta-se a seguir uma representação gráfica da quantidade de artigos publicados por cada revista da amostra para compor os 999 artigos analisados neste estudo.

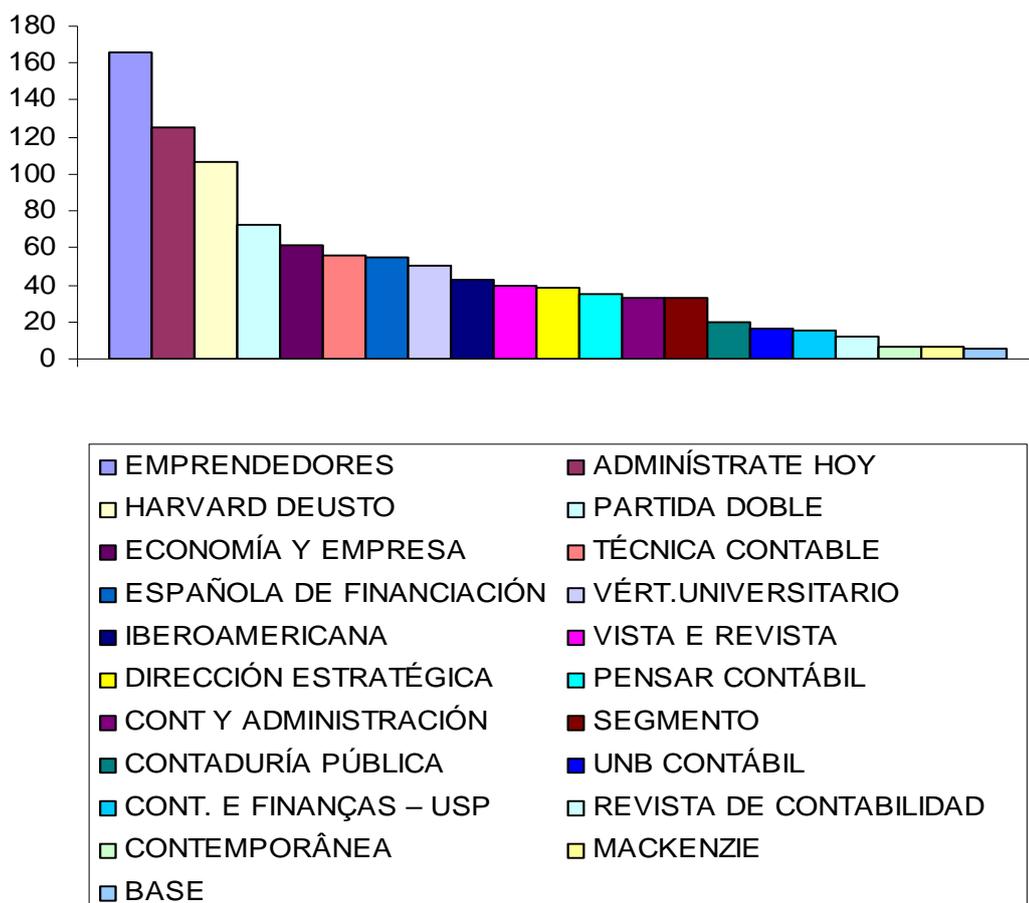


Gráfico 17 – Frequência de artigos publicados por cada revista da amostra
Fonte: O autor

3.4 Análise comparativa entre os três países e discussão dos resultados

Neste tópico, são apresentados os resultados encontrados nos três países estudados (Brasil, México e Espanha) relacionados com o nível de interesse de cada país em cada uma das 12 linhas de pesquisa. Além disso, realiza-se uma análise comparativa e os resultados encontrados são discutidos.

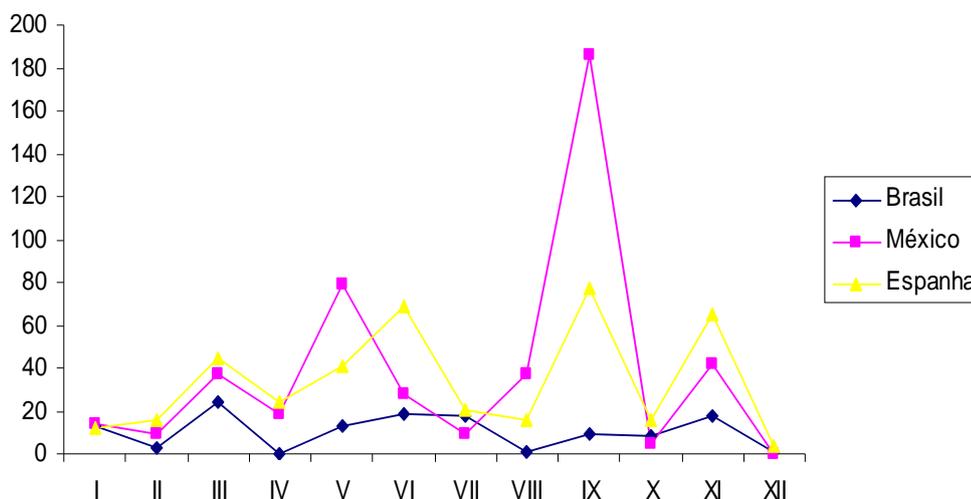


Gráfico 18 – Linhas de pesquisa em Contabilidade Gerencial – frequência
Fonte: O autor

No gráfico 18, pode-se analisar a tendência das linhas de pesquisa de acordo com o interesse dos pesquisadores em cada um dos três países. Dessa forma, observa-se um grande interesse pela linha de pesquisa IX. Contabilidade Gerencial Estratégica, seguida pela linha VI. Novas perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial no caso da Espanha. Verifica-se também que a linha IX é a que possui a porcentagem mais alta de interesse dos pesquisadores no México, seguida pela linha V. Contexto e papel atual da Contabilidade Gerencial. Quanto ao Brasil, a linha de pesquisa de maior interesse é a III. Custos para planejamento, controle e tomada de decisões, seguida pela linha VI. Novas perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial.

Com relação à linha I. Contabilidade de Custos, percebe-se um pequeno interesse dos pesquisadores e o gráfico 18 nos mostra que esse interesse é similar nos três países, considerando-se a quantidade de artigos publicados em cada país. No entanto, em termos percentuais, o Brasil é o país que mais se interessa por esta linha de pesquisa.

A linha II. Marco Conceitual da Contabilidade também apresenta um baixo nível de interesse nos pesquisadores dos três países. Em termos de quantidade de artigos publicados, pode-se dizer que a Espanha é a maior interessada nessa linha de pesquisa, seguida pelo México.

No que diz respeito à linha III. Custos para planejamento, controle e tomada de decisões, o interesse dos pesquisadores é maior, comparado com as linhas I e II,

entretanto ainda é pequeno, se comparado com as linhas em que os pesquisadores têm maior interesse. Em termos de quantidade de artigos publicados, a Espanha é a que possui maior interesse nessa linha de pesquisa, seguida pelo México. No entanto, em termos percentuais, o Brasil é o país maior interessado nesta linha de pesquisa.

Quanto à linha IV. Pesquisa e Docência em Contabilidade Gerencial percebe-se que não há muito interesse dos pesquisadores e o maior interesse por essa linha é verificado na Espanha, seguida pelo México. Vale ressaltar que na amostra das revistas brasileiras selecionadas não foram encontrados artigos classificados nesta linha de pesquisa.

A linha V. Contexto e papel atual da Contabilidade Gerencial desperta um interesse mediano nos pesquisadores. Neste caso, o México mostra-se mais interessado por essa linha de pesquisa, seguido pela Espanha.

Com relação à linha VI. Novas perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial pode-se dizer que os pesquisadores também apresentam um nível médio de interesse. Nessa linha de pesquisa, em termos da quantidade de artigos publicada, a maior interessada é Espanha, seguida pelo México. No entanto, em termos percentuais, o Brasil assume a segunda posição.

A linha VII. Modelo de Custos ABC/ABM desperta um pequeno interesse nos pesquisadores dos três países. Em termos da quantidade de artigos publicados, verifica-se um número maior na Espanha. Entretanto, se considerarmos o percentual que os artigos classificados nesta linha representa da quantidade de artigos publicados em cada país, o Brasil demonstra maior interesse.

No que tange à linha VIII. Custos da qualidade e aplicações práticas, percebe-se um maior interesse dos pesquisadores do México, seguido pela Espanha. De um modo global, há pouco interesse dos pesquisadores dos três países por essa linha.

A linha IX. Contabilidade Gerencial Estratégica é a que merece maior destaque, pois recebe o maior interesse dos pesquisadores do México e da Espanha. A maior quantidade de artigos publicados na área de Contabilidade Gerencial no México (186 artigos – 40% do total) está classificada nesta linha, assim como os da Espanha (77 artigos – 19% do total). Vale ressaltar que no caso do México, na linha IX há uma grande diversidade de temas relacionados ao apoio da direção das empresas e estes se apresentam relacionados dentro da linha V. Contexto e papel atual da Contabilidade Gerencial. No caso do Brasil, a linha IX

desperta pouco interesse nos pesquisadores e apenas 7% de seus artigos estão classificados nesta linha.

A linha X. Setor Público recebe pouco interesse dos pesquisadores. A preocupação com essa linha nos três países é similar e a Espanha é o país que apresentou a maior quantidade de artigos publicados nesta linha.

Quanto à linha XI. Projeções setoriais da Contabilidade Gerencial, pode-se afirmar que os pesquisadores dos países estudados possuem um interesse mediano nesta linha. A maior quantidade de artigos classificados nesta linha pertence à Espanha, seguida pelo México. No entanto, em termos percentuais, o Brasil apresenta um interesse na linha XI maior que o México, assumindo a segunda posição.

Por último, a linha XII. História da Contabilidade Gerencial possui o menor interesse dos pesquisadores nos três países. A quantidade de artigos publicados classificados nesta linha é mínima e em termos percentuais representa 1% das publicações brasileiras e espanholas e 0% das publicações mexicanas.

A seguir, apresenta-se um gráfico de comparação entre os três países da importância de cada linha de pesquisa em termos percentuais. Os gráficos 19 e 20 melhor representam a tendência de cada país, pois a quantidade de artigos publicados na área de Contabilidade Gerencial difere de um país para outro. Além disso, a quantidade encontrada no Brasil (127 artigos) está muito aquém da quantidade de artigos encontrados nos outros dois países, pois no México obteve-se um total de 466 artigos e na Espanha foram encontrados 406 artigos.

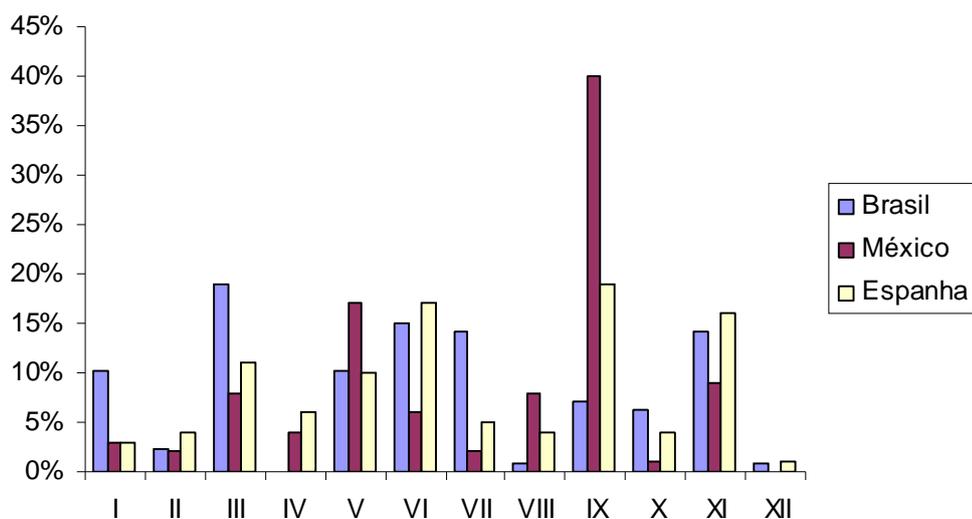


Gráfico 19 – Linhas de pesquisa em Contabilidade Gerencial - %
Fonte: O autor

O gráfico 20 apresenta a importância relativa de cada linha de pesquisa em cada um dos três países estudados, conforme segue:

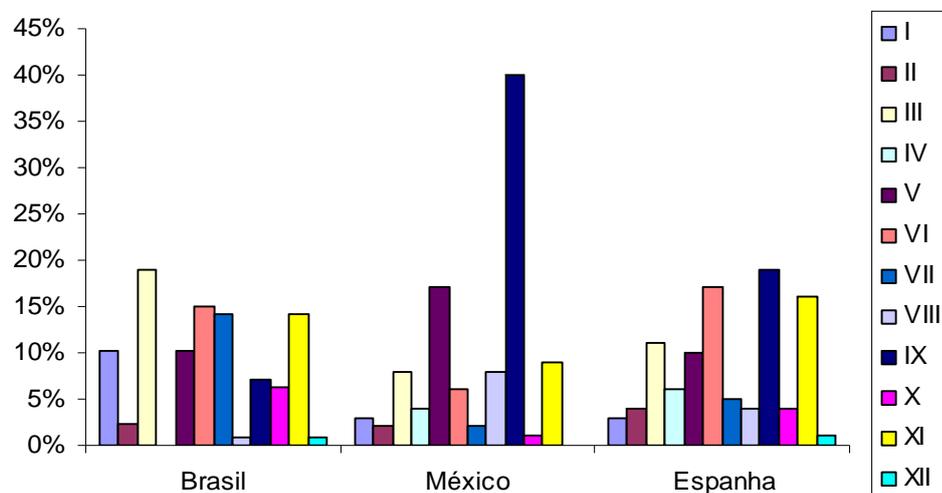


Gráfico 20 – Linhas de pesquisa em Contabilidade Gerencial - %
Fonte: O autor

Vale ressaltar que este tipo de análise, ajuda em grande parte nos avanços que experimenta o ambiente das organizações, além de melhorar a gestão das mesmas para a otimização dos recursos materiais, tecnológicos e humanos.

3.5 Resumo

Neste capítulo, foram apresentados e discutidos os resultados da pesquisa, bem como a tendência individual e global dos três países estudados: Brasil, México e Espanha. Sendo assim, o mesmo foi dividido em quatro partes. Na primeira, mostrou-se a representatividade de cada linha de pesquisa nos três países (Brasil, Espanha e México) de forma individual e global. Na segunda parte, realizou-se uma comparação da quantidade de artigos de Contabilidade Gerencial publicada na amostra de revistas selecionadas em cada ano do período analisado (1999 – 2005) nos três países de forma individual e global. Na terceira parte, foram identificadas as revistas que mais publicam assuntos relacionados à Contabilidade Gerencial e na quarta, os resultados do trabalho foram discutidos, bem como foi realizada uma análise comparativa entre os três países quanto às linhas de pesquisa de Contabilidade Gerencial mais estudadas em cada país.

No próximo capítulo, serão apresentadas as considerações finais e as recomendações para futuras pesquisas.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

O objetivo deste trabalho consistiu em realizar uma análise comparativa da publicação de trabalhos relacionados com a área de Contabilidade Gerencial em revistas de prestígio do Brasil, México e Espanha, realizando uma revisão das mesmas a partir de 1999 até 2005, com o propósito de identificar como evolui a pesquisa, materializada nas publicações da área objeto de estudo nos três países e dessa forma, conhecer os avanços e tendências na Contabilidade Gerencial.

Nas últimas décadas, a área de Contabilidade Gerencial tem sofrido mudanças, tanto qualitativa como quantitativa que a tem convertido na protagonista da área contábil e uma das principais ferramentas da gestão empresarial. Atualmente, ter uma estratégia de desenvolvimento implica não somente conhecer a natureza de um negócio; é também utilizar a informação que seja adequada para a tomada de decisões e que pode beneficiar tanto a empresa como seus acionistas, empregados, fornecedores e clientes.

Este trabalho surgiu como consequência do estudo apresentado por Alonso et al. (1984) sobre linhas de pesquisa em Contabilidade, em que se destacava a significativa posição que ocupava a Contabilidade Gerencial. A partir deste, surgiram vários artigos e comunicações, entre eles: Castelló et al. (1985), Ripoll Feliu (1992), Ripoll Feliu e Simeone (1998), Aparisi et al. (1998), Alcoy et al. (2001) e Ripoll Feliu e Chein (2005), que continuaram analisando a evolução da Contabilidade Gerencial no contexto internacional.

No que diz respeito à pesquisa contemporânea na área de Contabilidade Gerencial, vale destacar a importância de alguns trabalhos recentes publicados em periódicos da *Accounting, Organizations and Society*. Na edição de Abril / Junho de 2007 foram divulgados os “Top 25 Hottest Articles” na área de Contabilidade Gerencial e alguns desses artigos foram incluídos neste trabalho.

Dentre os trabalhos recentes da *Accounting, Organizations and Society*, encontra-se a pesquisa de Ahrens e Chapman (2006), que argumenta uma distintiva abordagem prática teórica para considerar o papel da contabilidade gerencial na constituição das organizações. Os autores enfatizam os caminhos pelos quais membros organizacionais ativamente reconstituem o sistema de controle gerencial deles, desenhando-os como um recurso dividido. Situando o inter-relacionamento

entre técnicas e interpretações de processos contábeis no campo maior das práticas organizacionais, os autores elaboraram os caminhos pelos quais sistemas de controle gerencial como estrutura de intencionalidade formam e são formados por normas e entendimentos divididos.

Em outra pesquisa, Ahrens e Chapman (2006) argumentam que a teoria, método, metodologia e conhecimento adquiridos no estudo de campo qualitativo estão interligados através do desenvolvimento de hipóteses no campo. Os autores desenvolveram o argumento deles através de uma discussão de estudo de campo qualitativo específico em Contabilidade Gerencial. Além disso, enfatizam em particular o papel da teoria em pesquisa qualitativa como relação para expressão de uma realidade subjetiva mais do que o esclarecimento de um objetivo. Considerando essa subjetividade, os autores discutem os caminhos pelo qual a pesquisa qualitativa traz disciplina ao pesquisador. A intenção dos autores foi desenvolver uma base mais apropriada para o julgamento dos estudos de campo qualitativo ao invés de noções emprestadas da metodologia positivista.

Para Armstrong (2002), o custeio baseado em atividades (ABC) e a gestão baseada em atividades (ABM) são atualmente as ferramentas da indústria lucrativa, com pelo menos seis grandes operações de consultoria devotada totalmente para a promoção deles. Ambas as técnicas representam a maior extensão da prestação de contas na corporação moderna, dentro da zona previamente definida nos termos contábeis. Tratando essas atividades como indicadores de performance, orçamentos de folha de pagamento podem ser relacionados a volume de atividades. Esse tratamento de departamentos de *staff* no qual rotinas não iniciadas almejam vantagens competitivas nos campos tal como gerenciamento de recursos humanos ou marketing ocorrem porque eles não podem ser acomodados sem a linguagem de prestação de contas imposta pela ABM.

Quanto à representatividade de cada uma das 12 linhas de pesquisa nos três países analisados, observou-se um grande interesse pela linha de pesquisa IX. Contabilidade Gerencial Estratégica, seguida pela linha VI. Novas perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial no caso da Espanha. Verificou-se também que a linha IX é a que possui a porcentagem mais alta de interesse dos pesquisadores no México, seguida pela linha V. Contexto e papel atual da Contabilidade Gerencial. Quanto ao Brasil, a linha de pesquisa de maior interesse é a III. Custos para

planejamento, controle e tomada de decisões, seguida pela linha VI. Novas perspectivas e variáveis da Contabilidade Gerencial.

Algumas pesquisas foram desenvolvidas com enfoque metodológico restrito, em termos de abrangência populacional, ou restrições em termos de amostra ou mesmo foco muito limitado no que se refere a entender a contabilidade gerencial. Isto pode ser explicado por seu histórico, ou seja, poucas décadas de desenvolvimento, o que, em termos de massa crítica, é muito pouco. Essa foi a grande motivação para o desenvolvimento de pesquisas sobre esse tema, já que um inventário da utilização dos componentes da contabilidade gerencial, comparado com o referencial teórico, permite a apuração da aderência da utilização em relação ao desenvolvimento conceitual, como o primeiro passo para o entendimento do estágio atual de desenvolvimento da área no Brasil.

Em pesquisa realizada por Oliveira (2002), na qual o objetivo foi analisar as características dos periódicos brasileiros de Contabilidade, o levantamento das características das publicações analisadas revelou que a observação das normas, internacionalmente reconhecidas, para a apresentação de periódicos, de fascículos e de artigos, ainda é incipiente. Do levantamento das características dos artigos publicados, no período de 1990 a 1999, em cinco periódicos nacionais de Contabilidade intencionalmente selecionados, observou-se que a maioria dos autores são docentes, evidenciando que ainda é nas universidades que se origina a maioria das pesquisas contábeis, reflexo da carência de centros de pesquisa contábil, dos mecanismos de incentivo à pesquisa e da pressão pela divulgação delas nas Instituições de Ensino Superior. Considerou-se que, como os autores com pós-graduação são a maioria, isso reforça a importância desses veículos de comunicação e de seu conteúdo para a comunidade científica nacional. As cinco áreas temáticas privilegiadas com maior percentual de trabalhos foram: Contabilidade Gerencial, Contabilidade Financeira, Teoria da Contabilidade, Educação e Pesquisa Contábil e Contabilidade de Custos. Os temas mais abordados nos periódicos evidenciam uma mudança no paradigma contábil, realçando a importância da Contabilidade Gerencial e das pesquisas sobre esse tema, bem como o interesse dos pesquisadores sobre os assuntos a ela relacionados. Além disso, foi destacado pela autora que produzir artigos e periódicos de melhor qualidade constitui um desafio para os cientistas contábeis brasileiros.

Segundo Frezatti (2000), que realizou um trabalho cujo objetivo foi identificar características de algumas das principais tendências observadas pelas revistas científicas que veiculam temas de interesse da classe contábil na língua inglesa, existe espaço para publicações, tanto em termos da abertura de um grande número de revistas, como pela freqüência de publicação e mesmo disponibilidade de espaço para as várias áreas tratadas. O autor observou que poucos foram os artigos de pesquisadores brasileiros encontrados nos últimos dois anos na língua inglesa. Por outro lado, foram encontrados artigos em revistas americanas e européias, de acadêmicos de outros países, notadamente menores e com menos expressão acadêmica do que o Brasil, e cuja primeira língua também não é o inglês. Como se vê, o tema é amplo, importante e merece por parte da comunidade acadêmica mais atenção do que tem recebido a fim de que se aumente e aperfeiçoe, não apenas o número, mas também a qualidade dos trabalhos dos estudiosos brasileiros. A perspectiva de um esforço coletivo, e não apenas isolado, passa pela maior agressividade no acesso a publicações em veículos internacionais não só como leitores passivos, mas também como partícipes da melhoria e da divulgação internacional da pesquisa em contabilidade, principalmente aquela que é feita no Brasil.

Cardoso, Pereira e Guerreiro (2004) objetivaram traçar um perfil da pesquisa em custos no âmbito da temática de contabilidade e controle gerencial do ENANPAD, um evento científico brasileiro de alta qualidade, desde a sua inauguração como área autônoma em 1998 até 2003. A análise consistiu inicialmente na revisão de 170 artigos aceitos na temática e, depois, na seleção dos 32 artigos específicos de custos. Foram pesquisados os temas abordados, os métodos de pesquisa adotados, os segmentos da área de custos estudados, a filiação acadêmica dos autores e o tipo de bibliografia consultada. Os resultados evidenciaram como ponto central dois fatores: (i) um forte crescimento quantitativo da temática de contabilidade, passando do patamar de 40 trabalhos submetidos em 1998 para 191 trabalhos em 2003, com reflexos quantitativos relevantes na área de custos; e (ii) que este crescimento quantitativo não foi acompanhado, na mesma proporção, pelo crescimento qualitativo dos trabalhos na área de custos. A maior contribuição deste trabalho foi retratar o estado da arte da pesquisa em contabilidade de custos, uma das linhas de pesquisas apresentadas neste trabalho.

Com a finalidade de mostrar o estágio da Contabilidade Gerencial na atualidade, realiza-se uma comparação entre os assuntos das pesquisas realizadas recentemente e os assuntos publicados nas revistas brasileiras, mexicanas e espanholas.

Os artigos recentes enfatizam a importância de temas como o sistema de controle gerencial, o custeio baseado em atividades (ABC) e a gestão baseada em atividades (ABM). Esses temas foram abordados no referencial teórico deste trabalho e foi analisada a sua importância em cada um dos países estudados, tendo em vista que sistema de controle gerencial é um assunto que está classificado na linha III. Custos para planejamento, controle e tomada de decisões, bem como as ferramentas ABC e ABM estão classificadas na linha VII. Modelo de Custos ABC/ABM.

Os pesquisadores brasileiros dedicam bastante importância à linha III. Custos para planejamento, controle e tomada de decisões, a qual possui a maior porcentagem dos trabalhos publicados nas revistas brasileiras selecionadas com 19%. No que diz respeito à linha VII. Modelo de Custos ABC/ABM, esta também desperta bastante interesse, visto que 14% das publicações brasileiras foram classificadas nessa linha, sendo a terceira linha de maior interesse dos pesquisadores brasileiros.

Além disso, vale ressaltar que o livro “Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional” de autoria de Gomes e Salas (2001), já procurava refletir os últimos adiantamentos observados no final do século passado na área de Contabilidade Gerencial e sistemas de controle, marcadamente os apresentados em congressos e/ou publicados sob a forma de livros ou artigos, objetivando preencher uma lacuna percebida no cenário ibero-americano (acadêmico e empresarial), notadamente carente de publicação e pesquisa sobre o tema controle gerencial. Os autores despertam o interesse no leitor por alguns aspectos, normalmente ausentes na literatura sobre contabilidade de gestão e sistemas de controle, conduzindo-o a experiências reais vividas por algumas organizações, apresentadas sob a forma de estudos de casos. Além dos indicadores de controle de natureza essencialmente financeiros, encontrados na quase totalidade das referências a sistemas de controle, o livro procura chamar a atenção para outras variáveis consideradas relevantes no desenho e operacionalização dos sistemas de controle de gestão que são o contexto social e a cultura organizacional.

Quanto ao México, verifica-se pouca preocupação por parte dos pesquisadores com relação aos temas atuais abordados na *Accounting, Organizations and Society*, visto que 8% dos artigos publicados nas revistas mexicanas estão classificados na linha III. Custos para planejamento, controle e tomada de decisões e somente 2% estão classificados na linha VII. Modelo de Custos ABC/ABM. Conforme os resultados apresentados neste estudo, a maior preocupação dos pesquisadores do México na área de Contabilidade Gerencial diz respeito aos temas classificados na linha IX. Contabilidade Gerencial Estratégica.

Cabe acrescentar, que dentro das grandes empresas no México se tem trabalhado com sistemas de gestão que tem sido adaptado dos sistemas dos EUA, situação derivada dos investimentos desse país no México e, como consequência, isto tem motivado entre as empresas de menor tamanho que os dão serviço, ter que adotar e adaptar seus sistemas aos efeitos de cumprir com o normativo dessas empresas e poder obter a contratação. Ademais, se deve considerar o estabelecimento de sistemas que permitam o controle e contabilização do capital intelectual, como forma de reconhecer as habilidades do pessoal com que se conta e as necessidades de capacitação que a empresa pode ter. Além disso, incluir dentro dos programas de estudo de graduação e pós-graduação, matérias que permitam conhecer as ferramentas atuais da Contabilidade Gerencial, que incluam uma nova forma de implementação, motivando assim, a mudança estrutural desde as aulas universitárias.

No caso da Espanha, 11% dos artigos publicados nas revistas espanholas selecionadas foram classificados na linha III. Custos para planejamento, controle e tomada de decisões e apenas 5% foram classificados na linha VII. Modelo de Custos ABC/ABM, o que mostra pouca preocupação dos pesquisadores da Espanha com essa linha. Verifica-se que a Espanha, assim como o México está mais preocupada com temas relacionados à Contabilidade Gerencial Estratégica.

Um dos meios possíveis, dentre outros, para descrever a evolução da Contabilidade Gerencial na Espanha, pode ser tomando como referência, por um lado, as pesquisas e pronunciamentos que através dos correspondentes documentos publicados vem sendo desenvolvido na Espanha desde o ano de 1988, a Comissão de Princípios de Contabilidade Gerencial da AECA (Associação Espanhola de Contabilidade e Administração de Empresas), assim como, por outro lado, os Eventos, Encontros, que tem sido organizado, tanto a nível nacional como

internacional, além dos estudos empíricos e publicação de livros e artigos que tem sido realizada durante os anos que esta Comissão tem desenvolvido seu trabalho.

Dentro da AECA foram desenvolvidas suas várias Comissões, que realizam trabalho de pesquisa e normatização, uma das quais é a Comissão de Princípios de Contabilidade Gerencial. A finalidade dessa Comissão é investigar sobre áreas distintas e matérias relativas à Contabilidade Gerencial, difundindo os correspondentes resultados, com o objetivo de fomentar e apoiar as melhorias nos sistemas de informação e gestão das empresas, bem como facilitar um incremento de sua produtividade e competitividade nos mercados. Os temas mais atuais da Contabilidade Gerencial que têm sido abordados por parte da citada Comissão, estão divididos em cinco grandes áreas: Cálculo dos custos e valorização dos produtos, Planejamento e Controle Gerencial, Aplicações Setoriais, Entidades públicas e Novas técnicas e perspectivas da Contabilidade Gerencial. Na área Planejamento e Controle Gerencial, o tema mais abordado é a Contabilidade de Gestão como instrumento de controle. No entanto, das diversas incorporações que a Contabilidade Gerencial vem experimentando de forma notória em seu acervo didático e metodológico, podemos destacar a relativa à Gestão Estratégica de Custos, projeção muito significativa dessa disciplina, sobre a qual está sendo elaborado pela Comissão um Documento, e no qual se trata de contemplar a gestão dos custos com uma perspectiva mais ampla, tanto no tempo como no espaço, e na qual se têm concepções como os sistemas de criação de valor, a posição estratégica da empresa, o ciclo de vida do produto, etc.

Baseado neste trabalho, outros aspectos relacionados ao tema podem ser explorados em futuras pesquisas acadêmicas. Dentro do universo de estudos possíveis, recomendam-se os seguintes:

- Estender a pesquisa aos países anglo-saxões, tendo em vista que a análise comparativa realizada neste trabalho envolveu três países latinos;
- Realizar uma análise comparativa com outros países latinos;
- Ampliar o número de revistas da amostra a fim de tentar garantir a representatividade das revistas em cada ano e país;

- Ampliar o período estudado, a fim de verificar a evolução do interesse dos pesquisadores na área de Contabilidade Gerencial em um período de tempo maior.

REFERÊNCIAS

- ADIZES, Ichak. **Os ciclos de vida das organizações**: como e porque as em presas crescem e morrem e o que fazer a respeito. São Paulo: Pioneira, 1998.
- AHRENS, T.; CHAPMAN, C. S. Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, no. 31, p. 819-841, 2006.
- AHRENS, T.; CHAPMAN, C. S. Management accounting as practice. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, no. 32, p. 1-27, 2007.
- ALCOY SAPENA, Pablo et al. Un análisis comparativo de líneas de investigación en contabilidad de gestión. In: WORKSHOP EN CONTABILIDAD Y CONTROL DE GESTIÓN, 8., 2001, Carmona. **Anais...** Carmona: Universidad de Jaén, 2001.
- ALMEIDA, José Rui Nunes. **Contabilidade de custos para autarquias locais**. Porto: Vida Econômica, 2000.
- APARISI, Caudeli et al. Propuesta de investigación en cálculo y gestión de Costes en España. **Economía y Administración de Empresas**, 6., 1998, Barcelona. **Anais...** [S.]: [s.n.], 1998.
- ARMSTRONG, P. The costs of activity-based management. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, no. 27, p. 99-120, 2002.
- ASK, U.; AX, C. Trends in the development of product costing practices and techniques – a survey of Swedish manufacturing industry. In: CONGRESS OF THE EUROPEAN ACCOUNTING ASSOCIATION, 15., 1992, Madri, **Anais...** 1992. Madri: EAA, 1992.
- ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.
- BALL, R. J.; BROWN, W. An empirical evaluation of accounting income numbers. **Journal of Accounting Research**, Autumn, v. 6, p. 159-178, 1968.
- BARROS, Vaine de Magalhães. O novo e velho enfoque da informação contábil. **Revista de Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 38, p. 102-112, maio/ago. 2005.
- BERRY, A. J.; BROADBENT, J.; OTLEY, D. **Management control**: theories, issues and practices. 6. ed. London: Macmillan Press, 1995.
- BEZERRA, Francisco Antonio et al. Utilização do custeio ABC na montagem de sistema de cobrança interno para os departamentos de TI: um estudo de caso em um banco de varejo. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 32., 2007. Recife. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007. 1 CD ROM.

BRIGTH, J. et al. The deployment of costing techniques and practices: a UK study. **Journal of Management Accounting Research**, v. 3, p. 201-212, 1992.

BROMWICH, M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, v. 15, no. 1/2, p. 27-46, 1990. Disponível em: <<http://www.elsevier.com/locate/aos>>. Acesso em: 12 nov. 2002.

BROUHERS, K. D.; ROOZEN, F. A. Is it time to start thinking about strategic accounting? **Long Range Planning**, London, v. 32, no. 3, p. 311-322, 1999. Disponível em <<http://www.elsevier.com/locate/lrp>>. Acesso em: 20 jan. 2003.

BURNS, J. The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 13, no. 5, p. 566-596, 2000.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Journal of Management Accounting Research**, v. 11, p. 3-25, 2000.

CARDOSO, Ricardo Lopes; CARMO, Mário Poueri do; AQUINO, André Carlos Busanelli de. **Contabilidade gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos**. São Paulo: Atlas, 2007.

CARDOSO, Ricardo; PEREIRA, Carlos; GUERREIRO, Reinaldo. A produção acadêmica em custos no âmbito do ENANPAD: uma análise de 1998 a 2003. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2004.

CASTELLÓ, Taliani et al. La Investigación En Contabilidad de Costes en el Período 1980-1985. In: ENCUENTRO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE CONTABILIDAD, 5., 1985, Santander. **Anais...** Santander: La Colaboración de la Conserjería de Hacienda y Economía del Principado de Asturias, 1985.

CASTRO, João Bosco B. et al. **Gestão estratégica para redes de varejo farmacêutico: um modelo fundamentado no *Balanced Scorecard***. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 32., 2007, Recife. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

CASTRO, Marcelo L. Uma contribuição ao estudo da harmonização das normas contábeis na era da globalização. In: SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE, 1., 2001, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2001.

CHEIN, Nazlhe; RIPOLL FELIÚ, Vicente Mateo. **Estudio comparativo sobre investigación en Contabilidad de Gestión: Espana-México**. [S.l.]: [s.n.], 2005.

_____. Avances y desafíos de la Contabilidad de Gestión en México. In: ENCONTRO DO MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 9., 2007, Rio de Janeiro; CONGRESSO IBERO-AMERICANO DE CONTABILIDADE DE GESTÃO, 2., 2007, Rio de Janeiro. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: UERJ, 2007.

CHOUDHURY, N. In search of relevance in management accounting research. **Accounting and Business Research**, p. 21-32, 1986.

COGAN, Samuel. Teoria das restrições versus custeio baseado em atividades: um aparente conflito. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6., 1999, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ABC/FEA/USP, 1999. 1CD ROM.

COHEN, J. R.; PAQUETTE, L. Management accounting practices: perceptions of controllers. **Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry**, n. 5, p. 73-83, 1991.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COMPTON, Ted R. Implementing activity-based costing. **The CPA Journal**, v. 66, p. 20-27, Mar.1996.

COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine. Strategic cost management: expanding scope and boundaries. **Cost Management**, Boston, v. 17, no. 1, p. 23, Jan./Feb., 2003.

CORBETT, Thomas. **Contabilidade de ganhos**. São Paulo: Ed. Nobel: 1997.

COTTON, B. "Relevance redux"- management accounting today. **Chartered Accountants Journal**, p. 6-12, Apr. 2005.

COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W.; SAMUEL, S. Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. **Journal of Management Accounting Research**, no. 8, p. 1-35, 1996.

COVALESKI, M. A. et al. Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, p. 3-49, 2003.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2004.

CROSBY, Philip B. **Qualidade é investimento**. Rio de Janeiro: José Olympio, 1994.

DAFT, Richard L. **Teoria e projeto das organizações**. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

DEMING, Willian E. **Qualidade**: a revolução da administração. Rio de Janeiro: Marques-Saraiva, 1990.

DIXON, R. Accounting for strategic management: a practical application. **Long Range Planning**, London, v. 31, no. 2, p. 272-279, 1998. Disponível em <<http://www.elsevier.com/locate/lrp>>. Acesso em: 20 jan. 2003.

DRUCKER, Peter. Uma nova teoria da produção. **Exame**, São Paulo, n. 456, p. 64-72, 27 jun. 1990.

DRURY, C. et al. A survey of management accounting practices in UK manufacturing companies. **Chartered Association of Certified Accountants**, 1993.

DUARTE, Olvera, F. **Administración estratégica de costos como base para la obtención de ventajas competitivas**. [S. l.]: IMCP, 2001.

EMORE, J. R.; NESS, J. A. The slow pace of meaningful changes in cost systems. **Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry**, p. 36-45, 1991.

EDWARDS, K. A.; EMMANUEL, C. R. Diverging views on the boundaries of management accounting. **Journal of Management Accounting Research**, v. 1, no. 1, p. 551-563, 1990.

ESCAITH, Hubert. La integración regional y la coordinación macroeconómica en América Latina. **Revista de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)**, Santiago de Chile, n. 82, 2004.

EVANS, H.; ASHWORTH, G. Survey conclusion: make up to the competition. **Journal of Management Accounting Research**, v. 74, p. 16-18, 1996.

EVIA, Puerto, M. ¿Es la Contabilidad Administrativa una herramienta útil para desarrollar la competitividad de las empresas? **Revista Contaduría y Administración**, Cidade do México, no. 219, p. 145-166, mayo/agosto 2006. Disponível em: <<http://www.ejournal.unam.mx/rca/219/RCA21907.pdf>>. Acesso em: 13 nov. 2006.

FAWCETT, Stanley E.; CALANTONE, Roger J.; ROATH, Anthony. Meeting quality and cost imperatives in a global market., **International Journal of Physical Distribution & Logistics Management**, Bradford, v. 30, p. 472, 2000.

FEIGENBAUM, Armand V. **Controle da qualidade total**. São Paulo: Makron Books, 1994.

FERREIRA, A. C. de S. A contabilidade estratégica e o mundo dos negócios. **Boletim do IBRACON**, São Paulo, n. 171, p. 2-5, ago. 1992.

FERREIRA, A. C. de S.; SILVA, Paula; SANTOS, Odinalci. A percepção dos docentes quanto às práticas de Contabilidade Estratégica: um estudo comparativo. **Revista de Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, n. 44, p. 44-59, maio/ago. 2007.

FREZATTI, Fábio. Agrupamento dos perfis da Contabilidade Gerencial no Brasil. **UNB Contábil**, Brasília, DC, v. 8, n. 1, p. 09-39, 2005.

_____. Análise dos traços de tendência de uma amostra das revistas científicas da área de Contabilidade publicadas na língua inglesa. **Revista de Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 24, p. 50-78, jul./dez. 2000.

GARRISON, Ray L.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. Tradução José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2001.

GENERAL MOTORS COMPANY Disponível em:
<http://www.gm.com/company/corp_info/history/gmhis1920.html>. Acesso em: 6 de jun. de 2005.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
GOLDRATT, Eliyahu M. **Mais que sorte, um processo de raciocínio**. São Paulo: Educator, 1994.

GOMES, J. S. ; RIPOLL FELIU, V. Investigación en contabilidad de gestión: estudio comparativo brasileño/español. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, DF, ano 27, n. 112, jul./ago. 1998.

GOMES, J. S.; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão**: uma abordagem contextual e organizacional. 3. ed. São Paulo. Ed. Atlas, 2001.

GRANADOS, Claudinei Gaona; SOUZA, Fernando Bernardi de. Proposta de um modelo conceitual de análise de viabilidade econômica considerando a teoria das restrições e a teoria das opções reais. In: SIMPÓSIO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 10., 2003, Bauru. **Anais ...** Bauru: UNESP, 2003. 1 CD ROM.

GRANLUND, M.; LUKKA, K. It's a small world of management accounting practices. **Journal of Management Accounting Research**, n. 10, p. 153-179, 1998.

GRANLUND, M. Towards explaining stability in and around management accounting systems. **Journal of Management Accounting Research**, v. 12, p. 141-146, 2001.

GREEN, F. B.; AMENKHIENAN, F. E. Accounting innovations: a cross sectional survey of manufacturing firms. **Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry**, v. 6, no. 1, p. 58-64, 1992.

GRZESZEZESZYN, Gilberto; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. Práticas de contabilidade gerencial estratégica no Sul e Sudeste do Brasil: uma abordagem do Estudo "An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices". In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2004.

GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto; LOPES, Alexsandro Broedel. Uma contribuição ao entendimento da estabilidade e da mudança da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2004.

GUILDING, C.; CRAVENS, K. S.; TAYLES, M. An international comparison of strategic management accounting practices. **Journal of Management Accounting Research**, n. 11, p. 113-135, 2000. Disponível em: <<http://www.idealibrary.com>>. Acesso em 12 nov. 2002.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. Tradução Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira, 2001.

_____. **Gestão de custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HAUSER, J.; KATZ, G. Metrics: you are what you measure! **European Management Journal**, Paris, v. 16, no. 5, p. 517-528, 1998.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HOPWOOD; A. G.; MILLER, P. **Accounting as social and institutional practice**. Cambridge University Press: Cambridge, 1994.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade gerencial**. Tradução Elias Pereira. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IMBERMAN, Woodruff. Eliminating the cost of poor quality. **FDM Magazine**, Des Plaines, p. 100-103, Oct. 2001.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **International Management Accounting Practice 1**, March 1998. Disponível em: <http://mmm.mia.org.my/handbook/guide/IMAP/imap_1.htm>. Acesso em: 1 maio 2003.

_____. **Management accounting concepts**, New York, p. 82-100, 1998. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 1 maio 2003.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective? **Journal of Accounting & Economics**, no. 32, p. 349-410, 2001.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; GELBKE, R. E. "É a contabilidade estratégica" ou é o contador que deve assumir uma postura estratégica? **IOB - Informações Objetivas, Caderno Temática Contábil e Balanços**, São Paulo, n. 29, p. 1-6, 2001.

_____. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável também as demais sociedades. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H. Theory of the Firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, North-Holland, v. 3, p. 303-360, 1976.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade gerencial**. Tradução Tatiana C. Quírico. São Paulo: LTC, 2002.

JOHNSON. H. Thomas. Its time to stop overselling activity-based concepts. **Management Accounting**, New Jersey, v. 74, n. 3, p. 26-35, Sept. 1992.

_____. Management accounting in an early multidivisional organisation: general Motors in the 1920s. **Business History Review**, v. 52, no. 4, p. 450-517, 1978.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial: a reestauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Tradução Ivo Korytowski. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

_____. **A relevância da contabilidade de custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

_____. **Relevance lost-the rise and fall of management accounting**. Boston: Harvard Business School Press, 1987.

JURAN, J. M.; GRYNA, Frank M. **Controle da qualidade**. São Paulo, Makron, McGraw-Hill, 1991.

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

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David. Putting the balanced scorecard to work. **Harvard Business Review**, São Paulo, v. 71, no. 5, p. 134-142, Sep./Oct. 1993.

_____. **The balanced scorecard: translating strategy into action**. Boston: Harvard Business School Press, 1996.

_____. Using the balanced scorecard as a strategic management system. **Harvard Business Review**, São Paulo, v. 74, no. 1, p. 75-85, Jan./Feb. 1996.

KAPLAN, R. S. The evolution of management accounting. **The Accounting Review**, Sarasota, v. 59, no. 3, p. 390-418, July 1984.

KOTHARI, S. P. Capital markets research in accounting. **Journal of Accounting and Economics**, no. 31, p. 105-231, 2001.

KOTLER, P. **Administração de marketing: análise, planejamento, implementação e controle**. São Paulo: Atlas, 1996.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

LEZANA, Álvaro G. Rojas. **Empreendedorismo e ciclo de vida das organizações**. Florianópolis: UFSC, 2001.

LIBBY, T.; WATERHOUSE, J. H. Predicting change in management accounting system. **Journal of Management Accounting Research**, no. 8, p. 137-150, 1996.

LORD, Beverley R. Strategic management accounting: the emperor's new clothes. **Journal of Management Accounting Research**, no. 7, p. 347-366, 1996.
Disponível em: <<http://www.idealibrary.com>>. Acesso em 12 nov. 2002.

LUFT, Joan; SHIELDS, Michael D. Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, p. 169-249, 2003.

LUNKES, Rogério J. **Manual de contabilidade hoteleira**. São Paulo: Atlas, 2004.

MACEDO, José Ferreira. **Uma metodologia para verificação do ciclo de vida das organizações com estudo de caso**. 1993. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção)- Universidade Federal de Santa Catarina,: Florianópolis, 1993.

MACINTOSH, N. B. **Management accounting and control systems: an organizational and behavioral approach**. New York: John Wiley & Sons, 1994.

MADEIRA, Geová José; SILVA, Cátia Beatriz Amaral; ALMEIDA, Fabiana Lucas de. Harmonização de normas contábeis: um estudo sobre as divergências entre normas contábeis internacionais e seus reflexos na contabilidade brasileira. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 150, p. 74-83, nov./dez. 2004. Disponível em: <www.cfc.org.br/uparq/trab4colocado.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2005.

MAGALHÃES, Elizete Aparecida et al. Apuração do custo por aluno do ensino de graduação da Universidade Federal de Viçosa. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 32., 2007. Recife. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MANCERA, R. **Breve historia de la profesión de la contabilidad pública en México**. [S.l.]: IMCP 2000.

MARINHO, Sidnei V. **Utilização do conceito de gestão estratégica de custos dentro do Balanced Scorecard**. 1999. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção)- Universidade Federal de Santa Catarina,: Florianópolis, 1999.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINEWSKI, André Luís. **Mudanças no controle gerencial de empresas brasileiras estatais e privatizadas: estudo de casos**. 2003. 246 f. Tese (Doutorado em Administração)- Instituto Coppead de Administração, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MAUAD, Luiz G. A.; PAMPLONA, Edson O. O custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 9., 2002, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ABC, 2002.

MENDES, Jefferson B.; HILDEBRAND, Elisabeth. **Custos como medida de desempenho e instrumento de gestão**. Curitiba: Silviconsult Engenharia, 1997.

MIRANDA, Luiz C. Gerenciamento da cadeia de valor. In: SCHMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

MINTZBERG, Henry; AHLSTRAND, Bruce.; LAMPEL, Joseph. **Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

MONDEN, Yasuhiro. **Sistemas de redução de custos: custo-alvo e custo kaizen**. Porto Alegre: Bookman, 1999.

MONTAGUD, Mascarell et al. La investigación en contabilidad de costes en el período 1980-1990. In: ENCUENTRO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE CONTABILIDAD, 5., 1991, Santander. **Anais...** Santander: La Colaboración de la Conserjería de Hacienda y Economía del Principado de Asturias, 1991.

MOORI, Roberto G.; SILVA, Rubens V. Um estudo do sistema de gestão do custo da qualidade nas empresas químicas do Brasil. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 25., 2001. Campinas. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2001.

MOSCOVE, Stephen A.; SIMKIN, Mark G.; BAGRANOFF, Nancy A. **Sistemas de informações contábeis**. Tradução Geni G.Goldschmidt. São Paulo: Atlas, 2002.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. **Gestão estratégica de custos, conceito, sistemas e implementação JIT/TQC**. São Paulo: Atlas, 2000.

NORREKLIT, Hanne. The Balanced Scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, no. 28, p. 591-619, 2003.

NOSSA, Valcemiro; MAZOCO, Lucinéia de Fátima. Ensino de contabilidade gerencial: uma proposta metodológica. In: FÓRUM NACIONAL DE PROFESSORES DE CONTABILIDADE DO RIO DE JANEIRO, 2., 2001, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: CRC-RJ, 2001. 1 CD ROM. Disponível em: <http://www.fucape.br/_admin/upload/centro_pesquisa/2001-Gerencial-ForumProfessores.pdf>. Acesso em: 11 nov. 2002.

OBSERVATORIO-IBEROAMERICANO. Disponível em: <<http://www.observatorio-iberoamericano.org/paises/Spain/index.htm>>. Acesso em: 25 mar. 2008.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Sistemas de informações gerenciais: estratégias, táticas, operacionais**. 6. ed. São Paulo. Ed. Atlas, 1999.

OLIVEIRA, Marcelle. Análise dos periódicos brasileiros de contabilidade. **Revista de Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 29, p. 68-86, maio/ago. 2002.

OLIVEIRA, Otávio J.; MELHADO, Sílvio B. Nova norma ISO 9000, versão 2000. In: OLIVEIRA, Otávio J. (Org.). **Gestão da qualidade**: tópicos avançados. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004. p. 57-75.

OLVE, Nils-Goran; ROY, Jan; WETTER, Magnus. **Condutores da performance**: um guia prático para o uso do balanced scorecard. Rio de Janeiro : Qualitymark, 2001.

OSTRENGA, Michael R. et al. **Guia Ernst & Young para gestão total dos custos**. 13. ed. Rio de Janeiro: Record, 1997.

OTLEY, D. T. Developments in management accounting research. **Management Accounting**, p. 37-42, Sep. 1985.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Aspectos metodológicos do ensino da disciplina contabilidade gerencial**. 1992. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)- Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 1992.

_____. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura e aplicação. São Paulo: Thomson Learning, 2003.

_____. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Controladoria avançada**. São Paulo: Thompson Learning, 2005.

_____. O papel da contabilidade gerencial no processo empresarial de criação de valor. **Caderno de Estudos/FIPECAFI**, São Paulo, v. 11, n. 21, p. 42-55, maio/ago. 1999.

PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva**: criando e sustentando um desempenho superior. Tradução Elizabeth Maria de Pinho Braga. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

PRAHALAD, C. K; RAMASWAMY, Venkatram. **Criação de valor compartilhada**. **HSM Management**, Barueri, ano 6, n. 34, set./out. 2002.

RAPOSO, Mário Lino Barata; FERREIRA, João José de Matos. **Estudo e desenvolvimento de uma taxonomia de estádios de ciclo de vida das pequenas e médias empresas**. Covilhã Universidade da Beira Interior, 1997.

RICARDINO, Alvaro. **Contabilidade gerencial e societária**: origens e desenvolvimento. São Paulo: Saraiva, 2005.

RICARDINO FILHO, Álvaro Augusto. **Do steward ao controller, quase mil anos de management accounting**. 1999. Dissertação (Mestrado em Contabilidade)- Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

RIPOLL FELIU, Vicente M.; AYUSO MOYA, Amparo. **Nueva visión de los sistemas tradicionales de gestión de existencias en la Contabilidad de Gestión**. In: CONTABILIDAD de la empresa y sistemas de información para la gestión. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda. 1995, p. 254-274.

ROBLES JUNIOR, Antonio. **Custos da qualidade**: aspectos econômicos da gestão da qualidade e da gestão ambiental. São Paulo, Atlas, 2003.

ROCHA, Welington. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica**. 1999. Tese (Doutorado em Contabilidade)- Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

ROSLENDER, Robin; HART, Susan J. Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting. **Critical Perspective on Accounting**, no. 13, p. 255-277, 2002. Disponível em: <<http://www.idealibrary.com>>. Acesso em: 12 nov. 2002.

RUST, Roland T.; ZAHORIK, Anthony J. e KEININGHAM, Timothy L. **Return on quality**: measuring the financial impact of your company's quest for quality. Chicago: Probus Professional Pub, 1993.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, Ademilson Rodrigues et al. Um novo conceito para a contabilidade gerencial?. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13., 2005, Itapema. **Anais...** Belo Horizonte, 2005. 1 CD-ROM.

SANTOS, Antonio Raimundo. **Metodologia científica**: a construção do conhecimento. Rio de Janeiro: DP&A, 1999.

SCARPIN, Jorge Eduardo. **Target costing e sua utilização como mecanismo de formação de preços e gerenciamento de lucros e custos para novos produtos**. 2000. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria)– Universidade do Oeste do Paraná, Londrina, 2000.

SIEGEL, Gary; SORENSEN, James E. Counting more, counting less: transformations in the management accounting profession. **Strategic Finance Magazine**, Montvale, p39-44, Sept. 1999. Disponível em: <<http://imanet.org/ima/docs/1600/1564.pdf>>. Acesso em: 05 out. 2004.

SIMMONDS, Kenneth. The accounting assessment of competitive position. **European Journal of Marketing**, v. 20, no. 1, p. 16-31, 1986.

SCAPENS, R. W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Journal of Management Accounting Research**, no. 5, p. 301-321, 1994.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SHANK, John K; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos.** Tradução Luiz Orlando Coutinho Lemos. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, Lino Martins. **Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custeamento na administração pública.** 1997. Tese (Livre Docência)- Universidade Gama Filho, Rio de Janeiro, 1997.

SOUZA, Antônio Artur de Souza et al. Modelagem do custeio baseado em atividades para farmácias hospitalares. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 32., 2007. Recife. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

SOUZA, Fernando Bernardi de et al. Utilização da abordagem da teoria das restrições na gestão da cadeia de suprimentos: uma revisão conceitual. In SIMPÓSIO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 11., 2004, Bauru. **Anais...** Bauru: UNESP, 2004. 1 CD ROM.

SUNDER, Shyam. **Theory of accounting and control.** South-Western: College Pub., 1996.

VESCO, Delci Grapegia Dal et al. Preços de transferência e avaliação de desempenho: uma análise em cooperativas agropecuárias paranaenses. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 32., 2007. Recife. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

YOUNG, J. Constructing, persuading and silencing: the rhetoric of accounting standards. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, no. 28, p. 621-638, 2003.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial.** Tradução Andre O. D. Castro. São Paulo: Thomson Learning, 2003.

WRIGHT, Peter; KROLL, Mark J.; PARNELL, John. **Administração estratégica.** São Paulo: Atlas, 2000.

ZANELLA, Luiz Carlos. **Administração de custos em hotelaria.** Caxias do Sul: EDUGS, 1993.

APÊNDICE A - Revistas Brasileiras

1. REVISTA BASE

<u>Ano</u>	<u>Mês</u>	<u>Nome do Artigo</u>	<u>Tema</u>	<u>Autor</u>
2005	Janeiro	Otimização de resultados econômicos em empresas industriais que utilizam os sistemas de custeio e de gestão abc/abm combinados com o eva	VII	José Eduardo Prudêncio Tinoco, Juracy Vieira de Carvalho
2005	Maio	Avaliação do capital intelectual na perspectiva da tridimensionalidade da linguagem contábil	VII	Romualdo Douglas Colauto e Ilse Maria Beuren
2005	Setembro	Gestão estratégica de custos: uso da engenharia reversa na análise dos custos de concorrentes	IX	Daniel Bartz, Tarcisio Staudt, Marcos Antonio de Souza
2005	Setembro	O balanced scorecard e o alinhamento organizacional: um estudo de casos múltiplos	III	Eduardo Santos Galas, Vera Maria Rodrigues Ponte
2004	Setembro	O custeio variável e o custeio-alvo como suportes às decisões de investimentos no desenvolvimento de novos produtos	VI	Evandir Megliorini, Reinaldo Guerreiro
2004	Setembro	Configuração informacional na gestão da cadeia de valor e utilização de Business Intelligence (BI)	VI	Adolfo Alberto Vanti, André Rauter, Fábio Dal-Soto, Moacir Santos

2. REVISTA CONTABILIDADE VISTA E REVISTA

<u>Ano</u>	<u>Mês</u>	<u>Nome do Artigo</u>	<u>Tema</u>	<u>Autor</u>
2005	Abril	Custos de Comercialização da Exportação de Cafés Especiais por uma Cooperativa do Sul de Minas Gerais	XI	Josmária Lima Ribeiro De Oliveira Sidney Lino De Oliveira Antônio Artur De Souza
2005	Abril	A Contabilidade Gerencial como Instrumento Eficaz para a Sobrevivência no Mercado Competitivo	III	Geová José Madeira Katia Fernandes Teixeira Maura Fernandes Teixeira
2005	Agosto	Análise da Aplicabilidade do Sistema ABC em Hospitais e Congêneres	VII	Simone Letícia Raimundini Antônio Artur De Souza Ernani Mendes Botelho Mirian Aparecida Micarelli Struett Luciano Gomes Dos Reis
2005	Agosto	As Dificuldades de Mensuração e Conseqüente Divulgação nas Demonstrações Contábeis do Capital Intelectual: uma reflexão teórica	VI	Luciano Gomes Dos Reis
2005	Agosto	Aplicabilidade do Custeio Baseado Em Atividades em Hospitais	VII	Atair Ferreira Da Costa Junior Antônio Artur De Souza Renata Drumond Pinto Coelho
2005	Agosto	Aplicação do Activity Based Costing no Setor de Maternidade de uma Organização Hospitalar	VII	Flávia Defrein Wensing Ilse Maria Beuren Fabiano Maury Raupp Andréa Durieux
2004	Abril	Quadro de Controle Estratégico: uma proposta	IX	Carlos Honorato Schuch Santos Giovana Savitri Pasa Magda Medianeira Reginato Bassanesi Patrícia Rodrigues Da Rosa

2004	Abril	O Uso da Programação Dinâmica pela Contabilidade De Custos na Otimização de Recursos Escassos	VI	Fabiano Maury Raupp Artur Roberto De Oliveira Gibbon Ilse Maria Beuren
2004	Agosto	Balanced Scorecard (BSC): uma contribuição à contabilidade gerencial	III	Délcio Duque Moraes Fernando Celso De Campos
2004	Agosto	Gestão Estratégica de Custos	IX	Marco Antônio Lauschner Dra. Ilse Maria Beuren
2004	Agosto	Análise da Aplicabilidade do Sistema de Custeio Baseado em Atividades em um Hospital Público	VII	Mirian Aparecida Micarelli Struett Antônio Artur De Souza Simone Letícia Raimundini
2004	Agosto	Análise dos Fatores Envolvidos na Estimação de Custos e Formação de Preço das Empresas de Auditoria	I	Josmária Lima Ribeiro De Oliveira Antônio Artur De Souza Carlos Maurício Vieira
2004	Dezembro	Avaliação de Mecanismos para Análise de Custos em Investimentos Ambientais	III	André Luiz Ricco Maísa De Souza Ribeiro
2004	Dezembro	Custos Hospitalares: uma proposta de implantação	XI	Geová José Madeira Maura Fernandes Teixeira
2004	Dezembro	Estimação de Custos para a Importação	I	Josmária Lima Ribeiro De Oliveira Antônio Artur De Souza Sidney Lino De Oliveira Karuza Antunes Morais
2003	Abril	Contabilidade e Gestão da Saúde Pública	X	Denise De Queiroz Ferreira
2003	Abril	Análise do Estado Atual da Gestão Financeira em Hospitais Públicos no Brasil	X	Simone Letícia Raimundini Antônio Artur De Souza
2003	Agosto	Indicadores de Desempenho como Instrumento de Avaliação da Gestão Ambiental	III	Vera Sirlene Leonardo

2003	Agosto	Gestão de Custos num Hospital de Santa Cruz do Sul, RS	XI	Patrícia Rodrigues Da Rosa Carlos Honorato Schuch Santos
2003	Agosto	Indicadores de Desempenho Empresarial Divulgados por Empresas Norte-Americanas	III	Luiz Carlos Miranda Juliana Matos De Meira Cláudio De Araújo Wanderley Ana Carolina Miranda Da Silva
2003	Novembro	O Plano de Contas Contábil como Indutor da Transparência Operacional e Instrumento para Tomada de Decisões	II	Fernanda Das Neves Ramos Rogério Mário Fernandes Silvério Antônio Do Nascimento Simone Martins Abreu
2003	Dezembro	Perfil do Gestor de Custos: um estudo do setor de confecções de João Pessoa	XI	Aldo Leonardo Cunha Callado Luiz Carlos Miranda Antonio André Da Cunha Callado
2003	Dezembro	Orçamento Participativo: instrumento de democratização da administração pública	X	Denise Queiroz Ferreira
2003	Dezembro	Sistema de Suporte à Decisão para a Gestão do Conhecimento em Formação de Preços	VI	Antonio Artur De Souza Márcio Noveli Karla R. Brunaldi João Otávio M Endrici Carlos Hegeto Junior
2002	Agosto	Existe de Fato uma Contabilidade Gerencial?	II	Carlos Werner Dos Santos Geraldo José Pinheiro José Fermo, Luís Cunha
2002	Dezembro	O Balanced Scorecard e seu Impacto na Contabilidade Gerencial	III	Maria Elizabeth Pereira Kraemer
2002	Dezembro	A Contabilidade como Sistema de Apoio à Decisão	III	Délcio Duque Morais Geová José Madeira
2001	Abril	Contabilidade de Gestão em Empresas Internacionalizadas: algumas evidências de empresas brasileiras	III	Josir Simeone Gomes André Luis Martinewski

2001	Abril	Custo Hospitalar: uma reflexão sobre implantação e necessidades	XI	Carlos Alberto Serra Negra Elizabete Marinho Serra Negra
2001	Agosto	A Necessidade do Planejamento Estratégico nas Organizações Contábeis	IX	Vidigal Fernandes Martins
2000	Abril	Contabilidade Decisória: a decisão de produção	III	José Wagner Morais De Paiva Rui Américo Mathiasi Horta
2000	Abril	Geração, Comunicação e Utilização das Informações de Custos	III	Antônio Robles Júnior José Carlos Marion
2000	Abril	Sistema de Informação Contábeis Fundamentado no Custeamento Baseado Em Atividades (ABC – Activity Based Costing)	VII	Maria Elisabeth Pereira Kraemer
2000	Agosto	Fatores que Influenciam a Estimação de Custos e Formação de Preços em Empresas que Fabricam sob Encomenda	I	Antônio Artur De Souza Claudiane G. Aguilar Daniela N. Nogueira
2000	Agosto	Cálculo da Depreciação de Máquinas e Equipamentos com a Aplicação do Método do Custo Anual Uniforme Equivalente e da Interpolação Linear Associado ao Direcionador de Custo Tempo	I	Patrícia Vieira Wagner Verônica De Miglio Moura Ilse Maria Beuren
2000	Dezembro	Controle Social do Orçamento-programa: um enfoque da administração pública municipal	X	Paulolino Pereira Patrícia Siqueira Varela
1999	Março	As Decisões Empresariais e o Sistema de Informações Contábeis: uma abordagem com vistas à análise de performance financeira	III	Antônio Dias Pereira Filho
1999	Setembro	A Contabilidade de Custos e a Terceirização: um estudo do setor eletroeletrônico	XI	Cristina O. Da Cruz E Possas Ingrid De Souza Siqueira Antônio Artur De Souza
1999	Setembro	Fatores Relevantes da Franquia na Análise dos Custos e Rentabilidade para o Franqueado	III	Kátia Cristina Coelho Ilse Maria Beuren
1999	Setembro	Contabilidade Gerencial: uma necessidade de mudança operacional	V	Maria Elisabeth Pereira Kraemer

3. REVISTA CONTEMPORÂNEA DE CONTABILIDADE

<u>Ano</u>	<u>Mês</u>	<u>Nome do Artigo</u>	<u>Tema</u>	<u>Autor</u>
2005	Janeiro	Metodologias para Avaliar o Desempenho Organizacional: Revisão e Proposta de uma Abordagem Multicritério	V	Ademar Dutra
2005	Julho	Custos Universitários: um Estudo Multicaso	XI	José Francisco Bernardes, Mestre; Nélson Colossi, Dr.; Thiago Coelho Soares, Mestrando
2005	Julho	Estimativa de Custos de Importação da Loja Elétrica	XI	Me. Josmária Lima Ribeiro de Oliveira, Dr. Antônio Artur de Souza e Me. Sidney Lino de Oliveira
2005	Julho	Proposta de Integração dos Planejamentos Estratégico e Operacional ao Balanced Scorecard: O Caso de uma Rede de Empresas	III	Ariovaldo Mambrini, Dr ^a Ilse Maria Beuren, Romualdo Douglas Colauto
2004	Janeiro	O ABC em uma empresa de desenvolvimento de Software: um estudo de caso	VII	Dr. Antônio Diomário de Queiroz , Renato Costa e Sônia Maria da Silva Gomes
2004	Janeiro	Gestão de Custos em Escritório de Advocacia	XI	Dr. Altair Borgert e Dra. Bernadete Pasold
2004	Julho	O Papel da Contabilidade no Provimento de Informações para a Avaliação do Desempenho Empresarial	V	Dra. Valdirene Gasparetto

4. REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO MACKENZIE

<u>Ano</u>	<u>Mês</u>	<u>Nome do Artigo</u>	<u>Tema</u>	<u>Autor</u>
2005	Julho	Fatores que interferem na implantação de um modelo de gestão estratégica baseado no Balanced Scorecard: estudo de caso em uma Instituição Pública	III	Eduardo Santos Gala Sérgio Henrique Arruda Cavalcante Forte
2004	Janeiro	Análise contratual sob a óptica da economia dos custos de transação: a relação entre uma cooperativa hortícola e uma rede de supermercados no estado de Pernambuco	XI	Reginaldo José Carlini Júnior Cléber Luis Ferreira Dantas
2004	Julho	A gestão de competências e a obtenção de vantagem competitiva sustentável em organizações bancárias	VI	Carla Patrícia Bahry Suzana da Rosa Tolfo
2002	Julho	Planejamento Estratégico da Tecnologia de Informação Alinhado ao Planejamento Estratégico de Empresas	V	Denis Alcides Resende e Aline França de Abreu
2000	Janeiro	Utilização de indicadores de desempenho para a tomada de decisões estratégicas: um sistema de controle	III	Adalberto Américo Fischmann e Moises Ari Zilber
2000	Janeiro	Supply chain como um fator de geração de valor: uma aplicação do conceito de EVA	VI	Roberto Giro Moori, Leonardo Fernando Cruz Basso e Wilson Toshiro Nakamura
2000	Janeiro	Métodos de custos adotados pela indústria farmacêutica e suas influências na decisão de promover um produto	I	Armando Berdinadelli, Walter Miyabarra e Sílvio Papadiuk

5. REVISTA DE CONTABILIDADE E FINANÇAS DA USP

<u>Ano</u>	<u>Mês</u>	<u>Nome do Artigo</u>	<u>Tema</u>	<u>Autor</u>
2005	Maio	TESTES EMPÍRICOS SOBRE O COMPORTAMENTO ASSIMÉTRICO DOS CUSTOS NAS EMPRESAS BRASILEIRAS	I	Otávio Ribeiro de Medeiros Patrícia de Souza Costa César Augusto Tibúrcio Silva
2005	Maio	CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC) APLICADO AOS PROCESSOS DE COMPRA E VENDA DE DISTRIBUIDORA DE MERCADORIAS	VII	Rodney Wernke
2004	Janeiro	CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES APLICADO À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS DE RADIOLOGIA	VII	Simeão Antônio Silveira Brasil
2004	Maio	AUDITORIA NO SECTOR PÚBLICO: UM INSTRUMENTO PARA A MELHORIA DA GESTÃO PÚBLICA	X	Maria da Conceição da Costa Marques / José Joaquim Marques de Almeida
2003	Maio	PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL ADOTADAS POR SUBSIDIÁRIAS BRASILEIRAS DE EMPRESAS MULTINACIONAIS	V	Marcos Antônio de Souza Lázaro Plácido Lisboa Wellington Rocha
2003	Maio	O TRATAMENTO CONTÁBIL DO CAPITAL INTELECTUAL EM EMPRESAS COM VALOR DE MERCADO SUPERIOR AO VALOR CONTÁBIL	VI	Joel Marques de Oliveira Ilse Maria Beuren
2003	Setembro	MODELO DE APURAÇÃO DE RESULTADO DE REDES DE VAREJO SOB O ENFOQUE DA GESTÃO ECONÔMICA - GECON	VI	Vera Maria Rodrigues Ponte
2002	Janeiro	DA CONTABILIDADE À CONTROLADORIA: A EVOLUÇÃO NECESSÁRIA	XII	Nilton Cano Martin
2002	Janeiro	UMA CONTRIBUIÇÃO À DISCUSSÃO SOBRE A AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR - UMA ABORDAGEM DA GESTÃO ECONÔMICA	XI	Luis Paulo Guimarães dos Santos

2002	Maio	CAPITAL INTELECTUAL: VERDADES E MITOS	VI	Maria Thereza Pompa Antunes Eliseu Martins
2002	Setembro	O USO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES - ABC (ACTIVITY BASED COSTING) NAS MAIORES EMPRESAS DE SANTA CATARINA	VII	Ilse Maria Beuren Ari Roedel
2001	Janeiro	A CONTABILIDADE GERENCIAL E OS MÉTODOS MULTICRITERIAIS	III	Rodney Wernke Antonio Cezar Bornia
1999	Maio	AUDITORIA DE GESTÃO: UTILIZAÇÃO DE INDICADORES DE GESTÃO NO SETOR PÚBLICO	X	Ivan Ricardo Guevara Grateron
1999	Maio	O PAPEL DA CONTABILIDADE GERENCIAL NO PROCESSO EMPRESARIAL DE CRIAÇÃO DE VALOR	V	Clóvis Luiz Padoveze
1999	Setembro	ANÁLISE DE VARIAÇÕES DE CUSTO-PADRÃO: EXISTE AFINAL VARIAÇÃO MISTA?	I	Reinaldo Guerreiro Armando Catelli

6. REVISTA PENSAR CONTÁBIL

<u>Ano</u>	<u>Mês</u>	<u>Nome do Artigo</u>	<u>Tema</u>	<u>Autor</u>
2005	Fevereiro	APLICAÇÃO DE MÉTODOS QUANTITATIVOS NA SEGREGAÇÃO DO CUSTO MISTO EM SEUS COMPONENTES FIXOS E VARIÁVEIS	I	Hilton de Araújo Lopes
2005	Fevereiro	CONTROLADORIA ESTRATÉGICA: FOCANDO O FUTURO DA ORGANIZAÇÃO	IX	Patrícia Aparecida Vieira José Alberto Teixeira da Silva
2005	Maio	A FUNDAMENTAÇÃO CIENTÍFICA DO MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE COM BASE NA TEORIA NEOPATRIMONIALISTA	VII	Marco Antônio Amaral Pires
2005	Agosto	ATUAÇÃO DO CONTROLLER NO SETOR HOTELEIRO: ALGUMAS CONSIDERAÇÕES À LUZ DA LITERATURA	XI	André da Costa Ramos Frederico A. de Carvalho
2004	Fevereiro	Relatórios Contábeis Gerados pela Controladoria para o Controle de Gestão: um estudo de caso em uma Empresa de Construção Civil	III	Samira Augusta Vieira Fabiano Maury Raupp Ilse Maria Beuren
2004	Maio	A história das métricas de avaliação de desempenho	III	Andréia Fátima Fernandes Limeira José Carlos Sardinha
2004	Maio	A Contribuição do Balanced Scorecard para a Evidenciação Contábil	III	Eurídice Mamede
2004	Maio	O planejamento como base da contabilidade para a gestão pública	X	Cleber Batista de Sousa Daniel Gerhard Batista Nilton de Aquino Andrade
2004	Agosto	A Importância do Controle Interno para a Gestão de Empresas	III	Antônio Nunes Pereira
2004	Agosto	Seleção de investimentos com otimização de recursos escassos através de um modelo de integração entre a programação dinâmica e o EVA	VI	Fabiano Maury Raupp Ilse Maria Beuren
2003	Janeiro	Sistema Integrado de Gestão - A Revolução	V	

2003	Janeiro	Gerenciamento de custos em ambientes de manufatura avançada: O desafio da nova era	V	
2003	Janeiro	Critério de custeio: Qual é o melhor para a sua empresa?	I	Antônio Carlos Cunha Menezes José Argemiro da Silva Pedro Marlus Cavalcante de A. Estrela
2003	Janeiro	Determinação de custos no mundo moderno: A escolha de critérios para definição dos vetores de custo no sistema abc	VII	José Carlos Sardinha Álvaro da Silva e Abrantes Fábio Brasil Carvalho da Fonseca
2003	Fevereiro	A Ausência da Taxionomia na Contabilidade de Custos: Uma Proposta de Estudo	I	José Carlos Sardinha Artur Olavo Ferreira Heber Luiz de Souza
2003	Maio	Gestão dos Custos da Qualidade Ambiental	VIII	Maria Elisabeth Kraemer
2003	Agosto	A REDUÇÃO DOS CUSTOS DE UMA EMPRESA INDUSTRIAL ALICERÇADA NO GERENCIAMENTO DE PROCESSOS	VI	Marco Aurélio Batista de Sousa Fabiano Maury Raupp Ilse Maria Beuren
2002	Maio	SISTEMAS DE CUSTOS EM EMPRESAS PRESTADORAS SERVIÇOS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA : UM ESTUDOS DE CASO	XI	
2001	Fevereiro	Custos na Gestão de Negócios Ecoturísticos	XI	Flávio de São Pedro Filho
2001	Fevereiro	O Custeio ABC e suas Aplicações	VII	Carlos Eduardo Barros Leite
2001	Maio	Impacto das estratégias na estrutura de Custos e Retroalimentação Proativa: um Estudo de Caso	IX	Guilherme Teixeira Portugal
2000	Fevereiro	Geração, Comunicação e Utilização das Informações de Custos	III	Antônio Robles Júnior José Carlos Marion
2000	Fevereiro	A Soja e o Custo do Desperdício da Colheita no Serrado do Oeste da Bahia	I	Antônio dos Santos
2000	Fevereiro	Uma Necessidade de Mudança Operacional na Contabilidade Gerencial	V	Maria Elisabeth Pereira Kraemer

2000	Fevereiro	Sistemas Integrados	V	Pedro Schubert
2000	Maio	Sistema de Gestão Permite Reduzir Custos de Empresa	VI	Maria Elisabeth Pereira Kraemer
2000	Agosto	Custos Emergentes na Contabilidade Ambiental	VI	Sebastião Bergamini Junior
2000	Agosto	A Evidenciação dos Passivos Ambientais	VI	Eurídice Soares Mamede de Andrade
2000	Agosto	"A Contabilidade como um Instrumento de Gestão Ambiental e Empresarial, e sua Contribuição à Melhoria da Qualidade de Vida Planetária"	VI	Regiane L. Silveira Queiroz Eliseu Silveira Queiroz
1999	Março	Contabilidade Gerencial - Sistemas de Informação e Controle	V	Cláudio Ulysses Ferreira Coelho
1999	Março	A Empresa Estatal - A Necessidade de Revisão nas Práticas de Gestão	X	Oswaldo Meyer Fleury
1999	Abril	Indicadores de Desempenho	III	Roberto Boclin
1999	Agosto	Gerenciamento de Custos	III	Maria Elisabeth Pereira Kraemer
1999	Agosto	Desmistificando o Capital Intelectual na Contabilidade	VI	Antonio dos Santos
1999	Agosto	Contabilidade Estratégica	IX	Luiz Lins

7. REVISTA UNB CONTÁBIL

<u>Ano</u>	<u>Mês</u>	<u>Nome do Artigo</u>	<u>Tema</u>	<u>Autor</u>
2005	Janeiro	Agrupamentos dos Perfis da Contabilidade Gerencial no Brasil	II	Fabio Frezatti
2004	Janeiro	Medidas utilizadas na avaliação do desempenho da área de suprimentos: Um estudo exploratório	V	Jeronymo José Libonati e Luiz Carlos Miranda
2004	Julho	Proposta de gestão estratégica de custos fundamentada no custeio baseado em atividades para um flat service	IX	Fábio Monteiro e Ilse Maria Beuren
2003	Janeiro	Custos no processo de tomada de decisão em empresas rurais	XI	Antônio André Cunha Callado e Aldo Leonardo Cunha Callado
2003	Julho	O custeio baseado em atividade para apuração dos custos de uma organização hospitalar	VII	Romualdo Douglas Colauto & Ilse Maria Beuren
2003	Julho	Análise da Aplicação do Sistema de custeio baseado em atividades em hospitais públicos	VII	Miriam Aparecida Micarelli Struett, Antônio Artur de Souza, Simone Leticia Raimundini e Ernani Mendes Botelho
2003	Julho	Aplicabilidade das informações de custo em hospitais universitários: O caso do Hospital Universitário de Brasília	XI	Patrícia de Souza Costa & Beatriz Fátima Morgan
2002	Janeiro	Custo histórico e custo histórico corrigido: Um estudo das empresas brasileiras	I	César Augusto Tibúrcio Silva
2002	Janeiro	Análise do Custeio por atividades e do custo meta sob a abordagem da avaliação da informação, em contexto estratégico	VII	Marcelo Aida
2002	Julho	Utilização do Activity Based Costing - ABC e do Economic Value Added - EVA para avaliação do resultado das atividades	VII	Cláudio de Araújo Wanderley, Juliana Matos de Meira & Luiz Carlos Miranda
2000	Janeiro	Gestão de Custos para pequenas organizações industriais	XI	Antônio C. Callado e Aldo C. Callado
2000	Janeiro	A depreciação de máquinas e equipamentos apurada com a aplicação do método do custo anual uniforme equivalente e o direcionador de custo tempo	I	Patrícia V. Wagner, Verônica de M. Moura e Ilse Maria Beuren

2000	Julho	Análise de custos das empresas de transporte rodoviário de passageiros: Abordagem econométrica utilizando funções de produção	XI	Edwin Pinto de la Sota Silva, Adelaida Pallavicini Fonseca & Otávio Medeiros
1999	Janeiro	Sistema de informações gerenciais - O caso da Cotrijal	V	Sandra Luana Warken e Gilson Frederico Witte
1999	Janeiro	Problema de Agência: teoria e aplicações	VI	Edilberto Carlos Pontes Lima
1999	Julho	Vantagens e desvantagens da mensuração do lucro econômico: uso do Economic Value Added - EVA	VI	Ângela Bockmann Siqueira
1999	Julho	Decisão Estratégica em custo	IX	César Augusto Tibúrcio Silva

ANEXO A – Revistas Mexicanas

1. REVISTA ADMINISTRATE HOY

<u>Año</u>	<u>Mes</u>	<u>Nombre del Artículo</u>	<u>Autor</u>
2004	Noviembre	Misión Organizacional: Defina su concepto de negocio	Flores Hernández, Víctor Flint
2004	Noviembre	Contabilidad de Costos ¿Confiable para tomar decisiones?	Vázquez González, Edilberto
2004	Septiembre	Análisis estratégico par el desarrollo de la PYME	Ballerina Ríos, Francisco.
2004	Septiembre	Cultura Organizacional y como cambiarla	García Córdoba, Fernando; Vilchis Fuentes, Jesús
2004	Julio	Vertientes Alternas de Estructura Organizacional	Franklin Fincowski, Enrique Benjamín
2004	Julio	Función para desplegar Calidad	Delgado Hernández, David Joaquín
2004	Junio	Créditos Hipotecarios: Costos y Características	Vázquez Gutiérrez, Leonor
2004	Junio	Métodos para la Valuación de Empresas	Adam Siade, Juan Alberto
2004	Mayo	Ideas para las Organizaciones	Reza Trosino, Jesús Carlos
2004	Mayo	Participación en la Organización del Trabajo, Flexibilidad y Control	González Sánchez, Ignacio
2004	Abril	Desarrollo Organizacional y Calidad total una Familia Disfuncional	Robledo Ruiz, Edgardo

2004	Marzo	PYMES: Deficiencias Administrativas	Rodríguez Valencia, Joaquín
2004	Febrero	Costo de Capital	Hernández Méndez, Marcelo
2004	Febrero	Innovación Tecnológica, una Razón estratégica	Martínez de los Santos, Isora A.
2003	Diciembre	La Conciencia de la Calidad	Mugueda Magaña, Pablo
2003	Octubre	Trabajo en Equipo; Estrategia de Excelencia Empresarial	Reza Trosino, Jesús Carlos
2003	Octubre	Intragob: Un Modelo de Calidad	Espiricuetto Islas, Ma. Esther
2003	Septiembre	Desarrollo de Grupos	Ibargüengoitia, Patricia
2003	Septiembre	Nivel de Servicios: ¿Cómo determinarlo y caracterizarlo?	Toirac García, Alexander Carballo; Borges, Idalmir
2003	Agosto	Como Determinar, Evaluar y Mejorar la Estructura Financiera Organizacional	Vázquez Jiménez, Imelda L.; Ochoa Jaime, Blanca R.; Celaya Figueroa, Roberto
2003	Agosto	ISO 9001-2000; El Ciclo de la Calidad	Rosales González, Roberto
2003	Agosto	Modelo de Gestión de Micro-Pequeñas Empresas basado en la Cadena de Valor	Colin Flores, Carlos Gabriel
2003	Julio	La Norma ISO 9000-2000	Rosales González, Roberto
2003	Julio	El cuerpo y sus Indicadores de Comportamiento Organizacional	Pino Durán, Milagros

2003	Mayo	Control de Calidad Preventivo: El Enfoque JT	Morales Camarena, Jair Gabriel
2003	Mayo	Productividad Global de Máquina: Como sacar el Mejor Provecho del Equipo	López Rivera, José
2003	Mayo	La Creatividad y la Innovación en la Empresa	Palafox de Anda, Gustavo
2003	Abril	Los procesos Estratégicos en la Empresa	Palafox de Anda, Gustavo
2003	Marzo	Calidad en Servicios	Palafox de Anda, Gustavo
2003	Marzo	La Naturaleza de la Administración Estratégica	Vidal Bonifaz, Rosario
2002	Noviembre	Asegura la Calidad en tu Empresa para que todo marche mejor	Mendieta Corona, Ana Lilia
2002	Noviembre	El costo para las Pymes por no cubrirse ante una devaluación	Morales Castro, Arturo
2002	Septiembre	Creando Riqueza Humana o Física	Pérez Peregrino, Efrén
2002	Septiembre	Programa para Mejorar la Calidad y la Competitividad en la Empresa	Carballo Borges, Idalmis; Toirac García, Alexander; Mendieta Corona, Ana Lilia
2002	Julio	Control de Gestión: Proyección Estratégica y Diagnóstico 2ª. Parte	Carballo Borges, Idalmis; Toirac García, Alexander; Mendieta Corona, Ana Lilia
2002	Julio	Estrategia Sistemática en Selección de Personal por Competencias Laborales	Toirac García, Alexander
2002	Junio	Control de Gestión: Proyección Estratégica y Diagnóstico: Diseño y Aplicación de un Enfoque Integrado. 1ª. Parte	Mendieta Corona, Ana Lilia

2002	Junio	Empowerment y Liderazgo	Herrera Avendaño, Carlos Eduardo
2002	Mayo	Sistemas de Gestión de Calidad 3ª. parte	Montaño Sánchez, Francisco
2002	Mayo	Downsizing o Paradigma de la Realidad	Franklin Fincowsky, Enrique Benjamín
2002	Abril	La Determinación de Objetivos: Importancia	Olivares Ramírez, Bernabé
2002	Abril	Diagnóstico de un Sistema de Calidad según Normas ISO 9000: Aplicación de una metodología	Toriac García, Alexander; Carballo Borges, Idalmis; Mendieta Corona, Ana Lilia
2002	Abril	La Cultura Organizacional como Factor de Competitividad	Forteza Vargas, Juan Luís
2002	Marzo	Estrategias de Supervivencia en el Pequeño comercio	García de León, Campero Salvador
2002	Marzo	Sistemas de Gestión de la Calidad: Requisitos. 2ª. Parte	Montaño Sánchez, Francisco Arturo
2002	Enero	Sistemas de Gestión de la Calidad: Fundamentos y vocabulario. 1ª. Parte	Montaño Sánchez, Francisco Arturo
2002	Enero	El Plan Estratégico de la Consultoría	Montes Barreto, Ramón
2002	Enero	Proyección Estratégica: Metodología y Aplicación	Toirac García, Alexander
2001	Diciembre	Procesos de Transferencia, Asimilación e Innovación Tecnológica: Repercusión en empresas de países en vías de desarrollo	Toirac García, Alexander
2001	Diciembre	Sistemas de Manufacturas: Push contra Pull	Reynosa M., Luís Fernando

2001	Noviembre	Cultura Organizacional y Poder Simbólico ¿Aprenderemos a crear organizaciones mejores?	Carrada-Bravo, Teodoro
2001	Noviembre	Sistemas de Información y Control en la Empresa	Fleitman Schvarcer, Jack
2001	Octubre	Ética en los Negocios: un modelo interactivo responsable	Viguri Bretón, Carlos
2001	Octubre	Planeación de la Producción. La Importancia de la Planeación de la Producción en la Empresa	Fleitman Schvarcer, Jack
2001	Octubre	Administración de Compras y Suministros	Montaño Sánchez, Francisco Arturo
2001	Septiembre	Creatividad y Organización. La Creatividad en el Contexto de los Estudios Organizacionales	Saldaña Rosas, Alejandro
2001	Septiembre	Creatividad en la Planeación. La reunión de Reflexión y Diseño	Jiménez, Jaime
2001	Septiembre	Liderazgo Creativo en las Organizaciones que Aprenden	Dabadub, Lilian
2001	Septiembre	Evaluación de Organizaciones: Diagnóstico y Auditoría Administrativa	Reza Borja, Gabriela
2001	Septiembre	Modelo Holístico Empresarial	Alday Echavarría, Alberto Santiago
2001	Septiembre	Auditoría Administrativa del Sistema de Personal	Rodríguez Valencia Joaquín
2001	Agosto	Competitividad a Partir del Capital Intelectual	Gómez Hernández, Luís; Ramírez Chavero, Iván
2001	Agosto	Auditoría de la Calidad	Montaño Sánchez, Francisco A.

2001	Agosto	Factores Críticos de Competitividad Empresarial: como conocerlos, especificarlos y reforzarlos	Barssé Casas, Víctor M.
2001	Agosto	Los Costos en la Toma de Decisiones	Montaño Sánchez, Francisco Arturo
2001	Agosto	Puesto por Comparación de Factores	Varela Juárez, Ricardo
2001	Agosto	Como Desarrollar el Plan de Producción	Lerma Kirchner, Alejandro E.
2001	Julio	Liderazgo de Servicios	Bugeda Magaña, Pablo
2001	Junio	Estrategias de Planeación para Alcanzar el Éxito	Delgado Hernández, David Joaquín; Morales Camarena, Jair Gabriel; Suárez Rocha, Javier; Vite Arroyo, Mario Daniel
2001	Junio	Modelo de Puntos: ¡Valuación de Puestos!	Varela Juárez, Ricardo
2001	Junio	El Nivel Adecuado de Inventarios	Montaño Sánchez, Francisco Arturo
2001	Mayo	Éxito Competitivo a Través de la Estrategia	Gómez Hernández, Luís
2001	Mayo	Administración de las Operaciones de la Producción	Montaño Sánchez, Francisco Arturo
2001	Mayo	La Administración de los Sistemas de Salud. El derecho y la Salud.	Aarún Ramé, Jesús Lorenzo; Montes-Barreto, Ramón
2001	Abril	El Modelo de Grados Predeterminados	Varela Juárez, Ricardo
2001	Abril	Calidad y Satisfacción al Cliente	Montaño Sánchez, Francisco Arturo

2001	Marzo	Como Elaborar un Plan de Negocios	Fleitman Schvarcer, Jack S.
2001	Marzo	Juntas Efectivas: Directivos Satisfechos	Carrada-Bravo, Teodoro
2001	Marzo	Tratadistas de la Calidad	Montaño Sánchez, Francisco A.
2001	Marzo	Capacidad de Producción de la Empresa	Montaño Sánchez, Francisco Arturo
2001	Febrero	Competitividad Sostenible: Las Cuatro Dimensiones Básicas. 1ª Parte	Barssé Casas, Víctor
2001	Febrero	Valuación de Puestos	Varela Juárez, Ricardo
2001	Enero	El Humanismo como Modelo de Cultura Empresarial. "Sin Valores Crecerá la Mediocridad"	Carrada-Bravo, Teodoro
2001	Enero	Alianzas Estratégicas y Fusiones. Los Nuevos Enfoques de Organización Empresarial	Morales Castro, Arturo
2001	Enero	Cecklist para Tiempos de Crisis. Lo que los Empresarios y Consultores Debemos Hacer	López Solano, Eduardo
2001	Enero	La Prueba del ADN Humano, ¿Una nueva opción para llegar a la calidad total en las empresas?	Aurioles González, Ma. Esther
2001	Enero	ISO: Organización Internacional para la Estandarización	Montaño Sánchez, Francisco Arturo
2001	Enero	Consideraciones Prácticas para la Administración de Riesgos	Peraza Talavera, Héctor Raúl
2000	Diciembre	El Elemento Humano, Base para Consolidar una Empresa de Clase Mundial	Castrejón Cruz-Márquez, Carlos

2000	Diciembre	Outsourcing: La Subcontratación en el Mundo Cambiante del Trabajo.	Espiricuetto Islas, Ma. Esther
2000	Octubre	Como Formar Equipos de Trabajo Autodirigidos	Bustamante, Marco Tulio
2000	Octubre	Equipos Efectivos para la Competitividad en las Empresas	Barssé Casas, Víctor M.
2000	Octubre	Mejora Continua o Mejora Discontinua	Oropeza Beivide, Tirso Alejandro
2000	Octubre	El Resultado de las Interacciones	Velázquez Mastreta, Gustavo
2000	Septiembre	Subcontratación de Procesos Industriales. Mecanismos de Promoción y Enlace	García de León Campero, Salvador
2000	Septiembre	Administración Estratégica: Implantación	Pérez Canal, Carlos Alberto
2000	Agosto	Buy Out. El valor de Unir Esfuerzos	Herrera Avendaño, Carlos E.
2000	Junio	Metodología para el Análisis de las Empresas	Herrera Avendaño, Carlos E.
2000	Mayo	Perfil de las Organizaciones que Aprenden	Reza Trasino, Carlos
1999	Diciembre	Contabilidad Administrativa. La Adaptación Requerida en la Pequeña y Mediana Empresas	Rodríguez Valencia, Joaquín
1999	Diciembre	Desarrollo Organizacional en las Empresas	Reza Trasino, Carlos
1999	Diciembre	Calidad Total	Morales Castro, Arturo

1999	Diciembre	El Trabajo en Equipo una Estrategia poderosa para Mejorar el Desempeño de las Empresas	Martínez de los Santos, Isora
1999	Noviembre	Elementos y Manifestaciones de la Cultura Organizacional	García Córdova, Fernando; Flores Santillán, Juan Manuel

2. REVISTA CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

<u>Año</u>	<u>Mes</u>	<u>Nombre del Artículo</u>	<u>Autor</u>
2004	Sep.-Dic.	Propuesta de un proceso educativo de habilidades del pensamiento como estrategias de aprendizaje en las organizaciones	Montoya Pérez, Luz María
2004	Sep.-Dic.	Trayectoria tecnológica y ciclo de vida de las empresas: una interpretación metodológica acerca del rumbo de la innovación	Jasso Villazul, Javier
2004	May.-Ago.	Política ambiental y su impacto en la innovación tecnológica y organizativa: el reciclaje de vehículos automotores	Álvarez Medina, Ma. De Lourdes
2004	May.-Ago.	Las aproximaciones organizacionales. Caracterización, objeto y problemática	Rendón Cobián, Marcela; Montaña Hirose, Luis
2004	Ene.-Mar.	Identidad ocupacional y género en Telmex: El caso de las operadoras de la central San Juan	Tunal Santiago, Gerardo; Pérez Pérez, Gabriel
2003	Oct.-Dic.	La administración: entre la profesionalización y la científicidad	Silva Camarena, Juan Manuel
2003	Abr.-Jun.	Competencias centrales y ventaja competitiva: el concepto, su evolución y su aplicabilidad	Álvarez Medina, Ma. De Lourdes
2003	Abr.-Jun.	El cambio mundial de la siderurgia. Enfoque de comportamiento económico, tecnológico y comercial de las últimas décadas del siglo XX	Cruz Soto, Luis Antonio
2003	Abr.-Jun.	Revisión crítica al ABC y a los nuevos métodos de costeo	Castellanos Elías, Julio
2003	Ene.-Mar.	Modernización Productiva y flexibilidad laboral en Telmex	Tunal Santiago, Gerardo
2002	Jul.-Sep.	Cambios en la industria automotriz frente a la globalización: el sector de autopartes en México	Álvarez Medina, Ma. De Lourdes

2002	Abr.-Jun.	Administración, ciencia, técnica y tecnología	Padrón Martínez, Claudia Liliana
2002	Abr.-Jun.	Gestión medioambiental y auditoría	Marques de Almeida, Jose Joaquim; Da costa Marques Ma. Da Conceicao
2001	Oct.-Dic.	Medición del valor del capital intelectual	Fuentes Cataño Yolanda; Hernández Garnica Cleotilde
2001	Jul.-Sep.	Prospectiva y normatividad del medio ambiente para la industria siderúrgica nacional	Valdés Hernández, Luis Alfredo
2001	Abr.-Jun.	Los círculos de control de calidad en empresas de manufactura en México	Reyes Aguilar, Primitivo; Simón Domínguez, Nadima
2001	Abr.-Jun.	Inversiones adicionales por costos de no calidad	Escobedo Pérez, Jesús
2001	Ene.-Mar.	El compromiso personal hacia la organización y la intención de permanencia: algunos factores para su incremento	Arias Galicia, Fernando
2001	Ene.-Mar.	El sistema de autodiagnóstico Empresarial: una herramienta para mejorar la competitividad	Velázquez Pardo, Silvia; Macías Herrera Santiago
2000	Oct.-Dic.	Revisión de la jungla de la teoría administrativa	Koontz, Harlod, traducción de
2000	Oct.-Dic.	Análisis de la relación entre cooperativas cultura y desarrollo local: Los casos de España, India y Bangladesh	Flores-Crespo, Pedro
2000	Jul.-Sep.	La consultoría en administración como una tecnología de investigación: Alternativa del ISEOR y su aplicación en la UAM-Xochimilco	Fernández Ruvalcaba, Martha M.; Andrade Romo, Salvador
2000	Jul.-Sep.	ISO 14000: un sistema de administración ambiental con oportunidades para contadores y otros consultores	Label, Wayne A. traducción de Escobedo Perez, J. Jesús

2000	Jul.-Sep.	Como mejorar la competitividad de la empresa latinoamericana por medio de la estrategia ambiental	Pratt, Lawrence
2000	Abr.-Jun.	Modelos organizacionales y Crisis: La experiencia reciente de Japón	Montaño Hirose, Luis
2000	Abr.-Jun.	El concepto de las anarquías organizadas en el análisis organizacional	Solís, Pedro C.; López Villarreal, Blanca E.
2000	Abr.-Jun.	Competitividad y estrategia: el enfoque de las competencias esenciales y enfoque basado en los recursos	Morales González Ma. Antonia; Pech Vázquez, José Luís
2000	Ene.-Mar.	¿Hay dos modelos (teórico-descriptivo y técnico-prescriptivo) del proceso administrativo?	Arias Galicia, Fernando
2000	Ene.-Mar.	En torno a los modelos de "proceso" administrativo teórico-descriptivo y técnico-prescriptivo: réplica a la crítica de Arias Galicia	Ríos Salía, Jorge
2000	Ene.-Mar.	Una exploración inicial sobre la naturaleza de la administración y de la teoría administrativa	Gómez Urquiza, Mario Gabriel

3. REVISTA DIRECCIÓN ESTRATÉGICA

<u>Año</u>	<u>Mes</u>	<u>Nombre del Artículo</u>	<u>Autor</u>
2005	Dic.-Feb.	Diseño de Nuevos Productos: Una Actividad Multidisciplinada	Gigola, Cristina; Romero, Sergio; Romero, Omar
2005	Dic.-Feb.	La Ciencia Básica ¿Elemento Esencial en el Desarrollo Del País?	Sudarsky, Daniel
2005	Dic.-Feb.	Redefiniendo la Estrategia del Real Estate... El Resurgimiento del Negocio de la Abuela	Casbañares, Jorge
2005	Dic.-Feb.	La Administración Estratégica de Actividades (ABM) Realmente Efectiva	Cervantes, Sergio
2004	Sep.-Nov.	¿Igualdad en la empresa? Gestión de la diversidad	
2004	Sep.-Nov.	Estabilidad y permanencia en la empresa familiar	
2004	Jun.-Ago.	¿Al Borde de un Colapso? Redimensionando la Ética de Negocios en el Nuevo Entorno Corporativo	Castañares, Jorge
2004	Jun.-Ago.	Comunicación de Riesgos y Seguridad Industrial	Pérez Floriano, Lorena
2004	Jun.-Ago.	Comunicar el Cambio	García, Erick
2004	Jun.-Ago.	¿La Responsabilidad Social es para mí? ¿Es para mi Empresa?	Cosio, Carlos
2004	Mar.-May.	Líderes ¿Nacen o se Hacen?	Hernández, Ricardo
2004	Mar.-May.	Benchmarking de Procesos Logísticos	Antún, Juan Pablo; Ojeda, Lilia
2004	Mar.-May.	Liderazgo ¿Quién Puede Ejercerlo?	De Orduña, José María
2004	Mar.-May.	La Gerencia Estratégica como Fortalecedora de la Gerencia	Artigas, Wiledys
2003	Sep.-Nov.	Creatividad y Grupos Creativos	Chiesa, Giulio
2003	Sep.-Nov.	Servicio, factor del éxito en la creación de negocios	
2003	Jun.-Ago.	Los Retos del Nuevo Directivo Público	
2003	Jun.-Ago.	Gobierno Corporativo	

2003	Mar.- May.	Cómo valorar su capital intelectual	
2003	Mar.- May.	Gobierno Corporativo	
2003	Mar.- May.	El recuento de los daños	
2003	Mar.- May.	Dirección de Equipos Auto-regulados	
2003	Mar.- May.	Calidad ISO 9000:2000	
2002	Dic.-Feb.	Ignore el valor de su negocio: Administración estratégica de tecnologías de información	
2002	Dic.-Feb.	Un nuevo enfoque para la planeación estratégica	
2002	Dic.-Feb.	Cómo valorar su capital intelectual	
2002	Dic.-Feb.	Antes de decidir, ¡simule!	
2002	Sep.- Nov.	Las contradicciones del cambio	
2002	Sep.- Nov.	Valores del empresario	
2002	Sep.- Nov.	La Bio-Estrategia	
2002	Sep.- Nov.	Tecnología, negocios y medio ambiente	
2002	Sep.- Nov.	Reduzca costos sin afectar su empresa	
2002	Jun.- Ago.	¿Cómo hacer que la gente se ponga la camiseta?	
2002	Mar.- May.	Convierta su presupuesto tradicional en una herramienta poderosa de planeación y control	
2002	Mar.- May.	Administre mejor sus proyectos. 12 pasos básicos para el éxito	

4. REVISTA EMPRENDEDORES

<u>Año</u>	<u>Mes</u>	<u>Nombre del Artículo</u>	<u>Autor</u>
2004	Nov.- Dic.	Comprender los conceptos económicos básicos puede ayudarle en la dirección de su empresa	Sauza Godínez, Isabel
2004	Nov.- Dic.	El control de inventarios	Foncerrada López, Carlos
2004	Nov.- Dic.	Reglas para tener éxito en los proyectos	Castro Martínez, Antonio; Rosado Zúñiga, Angélica
2004	Nov.- Dic.	En busca del estrategos	Nava Condarco, Carlos
2004	Nov.- Dic.	Impacto del ERP en las organizaciones	Mejía Estañol, Raúl
2004	Nov.- Dic.	Más sobre estrategias	Romero Pérez, María Dolores; Flores Vázquez, Norma Angélica; Calderón Fortis, María de Lourdes
2004	Nov.- Dic.	Auditoría operacional y Auditoría al desempeño	
2004	Sep.- Oct.	Reflexiones sobre productividad	Medina Ortiz, Carlos C.
2004	Sep.- Oct.	La asociación de pequeñas y medianas empresas mejoran la productividad	Mercado Gasca, Ignacio
2004	Sep.- Oct.	Hablando de calidad ¿Cómo construir un indicador simple de eficiencia en empresas de servicios	Rodríguez Franco, Jesús; Pierdant Rodríguez, Alberto I.
2004	Sep.- Oct.	¿ISO 9001:2000 es una moda o un medio?	Fuentes Fernández, Enrique
2004	Sep.- Oct.	Proceso de detección de necesidades de capacitación	Jiménez, Carlos

2004	Sep.- Oct.	Los audaces chinos saben más economía y calidad que los mexicanos ¿Por qué los productos chinos se venden tanto?	Castro Martínez, Antonio
2004	Sep.- Oct.	¿Qué beneficios tiene la certificación? El caso del Contador Público	Sánchez Rodríguez, Benjamín
2004	Sep.- Oct.	Herramientas estadísticas para el control de calidad	Valdés Hernández, Luis Alfredo
2004	Sep.- Oct.	EMA, primera entidad de acreditación de gestión privada en México	
2004	Sep.- Oct.	Certificación en competencia laboral para consultor y capacitador	García Sahagún, María Concepción
2004	Sep.- Oct.	La calidad en la industria de la construcción	Monfiel, Daniel
2004	Sep.- Oct.	Gestión de Calidad Aplicada a Hostelería y Restauración	
2004	Jul.- Ago.	La idea de un negocio en un mundo de constantes cambios	Mendoza Moheno, Jessica; Hernández Calzada, Martín Aubert
2004	Jul.- Ago.	Las tendencias en la organización del Trabajo	González Sánchez; Ignacio
2004	Jul.- Ago.	Capital humano: asunto crítico en la sociedad de la información	Carreón, Juan
2004	Jul.- Ago.	Apuntes sobre e-logística	Casati San Miguel; Susana B.
2004	May.- Jun.	Los 10 mandamientos del jefe de recursos humanos	Bastida Salomón; Héctor Daniel
2004	May.- Jun.	Reflexiones sobre la administración de la salud en el trabajo	Puente Lomelín, Arturo
2004	May.- Jun.	El caso de una empresa en la exportación de "Mezcal a Taiwan"	Olivares Chapa, Alejandro

2004	May.- Jun.	Ventajas competitivas de las PyMEs	Vega Escalante, Horacio
2004	May.- Jun.	El Caso de ACHTLI, S.A. de C.V. Mazapanes mexicanos de calidad para la exportación	
2004	May.- Jun.	Mercado de trabajo y valuación de capital humano	Rodríguez Tepezano, José Luis
2004	Mar.- Abr.	Coaching empresarial: ¿qué es?	Villavicencio Ayub, Erika R.
2004	Mar.- Abr.	¿La violación o internacionalización? Caso: Chihuahua. La administración de recursos humanos internacionales en la industria maquiladora	García Bencomo, Myrna Isela; Reyes López, José Gerardo; etal
2004	Mar.- Abr.	La planeación de personal y sus variables en la capacitación	Puig López, Gema
2004	Mar.- Abr.	¡Haz de tu empresa un equipo!	Romero Pérez, María Dolores; Flores Vázquez, Norma Angélica
2004	Mar.- Abr.	Construya organizaciones que aprenden	Rodríguez Tepezano, José Luis
2004	Mar.- Abr.	Capacitación en acción: caso práctico. El punto de vista del asesor externo	Correa Montejó, Andy Javier
2004	Mar.- Abr.	¿Para qué sirve el índice de rotación de personal?	Ríos Vázquez, Claudia Irene; Vargas Rodríguez, Elizabeth; Gutiérrez Flores, Víctor
2004	Mar.- Abr.	El nuevo papel de los recursos humanos en las organizaciones	Rodríguez Tepezano, José Luis
2004	Ene.- Feb.	Estrategias de matriz FODA. ¡Entérese y utilícelas!	Ortega Castro, Alonso
2004	Ene.- Feb.	¿Cuál es el diseño organizacional que usted prefiere?	Rodríguez Tepezano, José Luis

2004	Ene.- Feb.	Conceptos básicos sobre la fidelización de clientes. Y ahora, ¿cómo conservo a mis clientes?	
2003	Nov.- Dic.	Organización, estructura y comunicación en pocas palabras	Durand Bautista, Silvia Adriana
2003	Nov.- Dic.	La nueva función de la gerencia financiera	Castro, René; Cedeno Jeysy
2003	Nov.- Dic.	Información un recurso invaluable. Como protegerla	Carrillo, Jorge
2003	Nov.- Dic.	Pland de negocios de exportación de joyería en plata fina. Taller de los Ballesteros	Leal Pérez, Héctor
2003	Nov.- Dic.	La fábrica del conocimiento. Los tiempos cambian (La educación abierta y a distancia)	Montero Montiel, Gabriela
2003	Sep.- Oct.	Oportunidades de outsourcing para PYMES en el ramo de los servicios sociales	
2003	Sep.- Oct.	Experiencia de outsourcing al IMSS. Outsourcing: oportunidades para las PYMES. Una forma moderna de gestión empresarial	Gómez Rodríguez; José Antonio
2003	Sep.- Oct.	Las PYMES también requieren de outsourcing: un caso práctico	Pérez Flores, Jorge
2003	Sep.- Oct.	Outsourcing. Subcontratación	José Valenzuela, Adriana
2003	Sep.- Oct.	Subcontratación y aprendizaje organizacional	Hernández Domínguez, Enriqueta
2003	Sep.- Oct.	Aspectos relevantes para lograr un outsourcing exitoso (subcontratación)	López del Valle, Sergio
2003	Sep.- Oct.	La otra cara de la moneda. La administración del outsourcing	Tarsch, Simon
2003	Sep.- Oct.	La importancia del outsourcing como mecanismo de exportaciones	Olivares Chapa, Alejandro; Antonio Meza, Alma Ivette

2003	Sep.- Oct.	Para outsourcing en publicidad, diseño y exposiciones	González García, Héctor Javier
2003	Jul.- Ago.	Competencias laborales para la productividad y la competitividad	Manzanilla López de Llergo, Lorenzo
2003	Jul.- Ago.	Benchmarking, como estrategia de mejora para las empresas	Romero Pérez, Ma. Dolores; Flores Vázquez, Norma Angélica; Calderón Fortis, Ma. de Lourdes
2003	Jul.- Ago.	Las estrategias modernas de administración	Castro Martínez, Antonio; García Guzmán, Omar; Cortés Piña, Erick César; León Gómez, Miralda
2003	Jul.- Ago.	La empresa y sus sistemas de información	Camargo Salinas, César Augusto
2003	May.- Jun.	La competitividad como factor de desarrollo: el punto de vista del empresario	Polevnsky Gurwitz, Yeidokol
2003	May.- Jun.	Una experiencia en la aplicación del benchmarking para mejorar la calidad en el servicio al cliente	Mejía Estañol, Raúl
2003	May.- Jun.	¿Qué es la calidad para el consumidor?	Benaque Rojas, María Luisa
2003	May.- Jun.	Sistemas financieros automatizados hechos a la medida de su microempresa (parte 5a de 5)	Bribiesca Correa, Graciela
2003	May.- Jun.	¿Incremento de productividad con base en compensación variable?	Varela Juárez, Ricardo
2003	Mar.- Abr.	Las maquiladoras mexicanas sin transferencia de tecnología. Resultados de una entrevista	Mota Palomino, Lizbeth Patricia
2003	Mar.- Abr.	Culturas de alta confianza en las organizaciones	Chávez, Juan Carlos
2003	Mar.- Abr.	Administración y responsabilidad social	Gómez Velasco, Marcelino

2003	Mar.- Abr.	Controle los presupuestos de los departamentos de su empresa con un modelo en hojas electrónicas	Rodríguez Franco, Jesús; Pierdant Rodríguez, Alberto I.; Guevara Pietrak, Iván
2003	Mar.- Abr.	La utilidad del "Brand Equity", o valor de marca	Benaque Rojas, María Luisa
2003	Mar.- Abr.	La Gerencia de marca	Velasco M., Carlos A.
2003	Ene.- Feb.	Calculando sus costos con Excel	Rodríguez Franco, Jesús; Pierdant Rodríguez, Alberto I.; Guevara Pietrak, Iván
2003	Ene.- Feb.	El ABC para el Reclutamiento y Selección en las Micro y Pequeñas Empresas	Raya Sánchez, Ma. Angélica
2002	Nov.- Dic.	La consultoría... un camino para resolver problemas	Urzúa Vega, David
2002	Nov.- Dic.	La Administración de tecnología, un proceso estratégico. Comentario al caso PEMEX Exploración y producción (PEP)	Torres Solís, José Ramón; Mendizabal Cruz
2002	Nov.- Dic.	La transferencia del sistema tecnológico en las empresas	Valdés Hernández, Luis Alfredo
2002	Nov.- Dic.	116 oportunidades de negocio para exportar	González Ramírez, Héctor Javier
2002	Sep.- Oct.	Si su negocio es Exitoso ¡Franquícelo!	González Ramírez, Héctor Javier
2002	Sep.- Oct.	Ahora usted evalúe la calidad de algunas franquicias de comida rápida	González Ramírez, Héctor Javier
2002	Sep.- Oct.	Teriyaki San. Franquicias a la Mexicana	Diez de Bonilla, Patricia
2002	Sep.- Oct.	¿Su empresa, desarrolla y transmite conocimiento? Cómo desarrollar y transmitir el conocimiento para crecer	Rodríguez Franco, Jesús; Pierdant Rodríguez, Alberto Isaac

2002	Sep.- Oct.	Para Exportar... ¿Cómo vender en el extranjero?	Olivares Chapa, Alejandro; Villanueva Jiménez, Víctor Octavio
2002	Jul.- Ago.	El reporte de visitas de ventas	Grabinsky Steider, Salo
2002	Jul.- Ago.	Ventas: función esencial en la empresa	Alderete Peña, Teresa
2002	Jul.- Ago.	En ventas Industriales, conocer para vender	Tanda Castillo, Manuel
2002	Jul.- Ago.	Excelencia en capacitación de negocios - Promoción Empresarial	
2002	Jul.- Ago.	Administración de ventas: El camino para la venta profesional	Mejía Estañol, Raúl
2002	Jul.- Ago.	Sáquele jugo al conocimiento de su empresa ¿Cómo generar y organizar el conocimiento tácito?	Rodríguez Franco, Jesús; Pierdant Rodríguez, Alberto Isaac
2002	Jul.- Ago.	Las Relaciones Públicas una herramienta invaluable para vender	Castro Martínez, Antonio
2002	May.- Jun.	La responsabilidad de crear confianza y... creer	Grabinsky Steider, Salo
2002	May.- Jun.	Hablando de responsabilidad social	
2002	May.- Jun.	Responsabilidad Profesional	Gallegos Zacarías, Ana María
2002	May.- Jun.	¿De verdad quieres entrar al juego? La responsabilidad de ser empresario	Castro Gómez, Adolfo Miguel
2002	May.- Jun.	La formación de la administración del conocimiento, una nueva herramienta para crecer	Pierdant Rodríguez, Alberto I.; Rodríguez Franco, Jesús
2002	May.- Jun.	¡La comunicación organizacional es más que un juego!	Durand Bautista, Silvia Adriana

2002	May.- Jun.	Administración de las pequeñas y medianas empresas. Retos y Problemas ante la Nueva Economía Global	Barragán Codina, José N.; Pagán, José A.
2002	Mar.- Abr.	15 Pasos para abrir un negocio	Martínez García, Francisco; González Zepeda, Christian; Onofre Hernández, Pablo A.
2002	Mar.- Abr.	Empresas al borde de un ataque de cambios	Martínez García, Francisco; Araiza Solano, Jorge
2002	Mar.- Abr.	S.O.S. Empresarial, apoyos a microempresas	Martínez García, Francisco; González Zepeda, Christian
2002	Mar.- Abr.	Sistemas financieros automatizados hechos a la medida de su microempresa	Bribiesca Correa, Graciela
2002	Ene.- Feb.	El medio a planear y los negocios familiares	Grabinsky Steider, Salo
2002	Ene.- Feb.	Manual práctico del comerciante electrónico	Olivares Chapa, Alejandro
2002	Ene.- Feb.	Las diez lecciones de Jeff Bezos. 25 tips para que hagan "click" em su web	Aragón Silva, José Rodrigo
2002	Ene.- Feb.	Solución de modelos de optimización lineal con Excel	Pierdant Rodríguez, Alberto Isaac
2002	Ene.- Feb.	Empowerment	Franklin Fincowsky, Enrique Benjamín
2001	Nov.- Dic.	"Un gran dolor de cabeza". Adquirir equipo y maquinaria adecuada para el tamaño y tipo de empresa (última parte)	Castro Martínez, Antonio
2001	Nov.- Dic.	Sistemas Financieros Automatizados Hechos a la Medida de su Microempresa (Tercera parte de cinco)	Bribiesca Correa, Graciela
2001	Nov.- Dic.	Los 22 mayores errores de los administradores	Sandoval, Rudy
2001	Sep.- Oct.	Calidad en el servicio	Mejía Estañol, Raúl

2001	Sep.- Oct.	"Un gran dolor de cabeza". Adquirir equipo y maquinaria adecuada para el tamaño y tipo de empresa	Castro Martínez, Antonio
2001	Sep.- Oct.	Auditoría de recursos humanos	Romero P., Ma. Dolores; Flores V., Norma; Calderón F., Lourdes
2001	Sep.- Oct.	Sistemas financieros automatizados hechos a la medida de su empresa	Bribiesca Correa, Graciela
2001	Sep.- Oct.	Centro UNAM-BANCOMEXT. España. Oportunidades de exportación	Martínez García, Francisco; Olivares Chapa, Alejandro
2001	Jul.- Ago.	La administración como un sistema político	José Valenzuela, Adriana
2001	Jul.- Ago.	La importancia del derecho en las organizaciones del siglo XXI	Dorantes Hernández, Patricia M.; Ontiveros Jurico, Humberto Javier
2001	Jul.- Ago.	Importancia de realizar procesos de adecuación en las organizaciones	Moreno Ocaña, Andrés
2001	Jul.- Ago.	"Un gran dolor de cabeza". Adquirir equipo y maquinaria adecuada para el tamaño y tipo de empresa	Castro Martínez, Antonio
2001	Jul.- Ago.	Sistemas financieros automatizados hechos a la medida de su empresa	Bribiesca Correa, Graciela
2001	Jul.- Ago.	La protección a la propiedad industrial: un elemento importante en la estrategia competitiva de las empresas modernas	González, Iris
2001	May.- Jun.	Reflexiones sobre el enfoque clásico de la administración	Torres Carrasco, Ruth
2001	May.- Jun.	Más sobre filosofía de la administración. La organización como una máquina	José Valenzuela, Adriana
2001	May.- Jun.	Importancia de realizar procesos de adecuación en las organizaciones	Moreno Ocaña, Andrés
2001	May.- Jun.	Control de inventarios: Una función más allá de contar los artículos de un pequeño negocio	Castro Martínez, Antonio

2001	May.- Jun.	Determinación de plan de vida y carrera en la administración de personal	García Morales, Rolando
2001	May.- Jun.	Protegiendo a sus recursos humanos	Hernández y Lozano, Antonio
2001	May.- Jun.	Practique su inglés: Teaching to think. An Introduction to the Use of Cases	
2001	May.- Jun.	Un plan de negocios de comercio electrónico	Martínez García, Francisco
2001	Mar.- Abr.	Filosofía de la administración. La organización como una prisión de la mente (4a. Parte)	José Valenzuela, Adriana
2001	Mar.- Abr.	Algunas reflexiones sobre el concepto de organización	Moreno Ocaña, Andrés
2001	Mar.- Abr.	El advenimiento de la administración científica "En el proceso de productividad y condiciones de trabajo"	Ontiveros Junco, Humberto Javier; Dorantes Hernández, Patricia M.
2001	Mar.- Abr.	Cómo desarrollar la creatividad en los negocios	Durand Bautista, Silvia Adriana
2001	Mar.- Abr.	Empresario: proteja a sus recursos humanos... y protéjase de ellos	Hernández y Lozano, Antonio
2001	Mar.- Abr.	Genética y administración de personal	Torres Solís, José Ramón
2001	Mar.- Abr.	Inventarios y control de inventarios. Talón de Aquiles de las pequeñas empresas	Castro Martínez, Antonio
2001	Mar.- Abr.	Simulación del punto de equilibrio como análisis de contribución y márgenes en una empresa utilizando Excel	Bribiesca Correa, Graciela
2001	Ene.- Feb.	Filosofía de la administración. La organización como una cultura (3ª. parte)	José Valenzuela, Adriana
2001	Ene.- Feb.	Cómo desarrollar la creatividad en los negocios (1a. parte)	Durand Bautista, Silvia Adriana

2001	Ene.- Feb.	Administración con base en la calidad total, un enfoque para la aplicación en la micro, pequeña y mediana empresa	Mejía Estañol, Raúl
2001	Ene.- Feb.	El almacén, un área olvidada de la empresa, pero un lugar que nos cuesta mucho dinero si no lo cuidamos	Castro Martínez, Antonio
2001	Ene.- Feb.	El análisis de puestos	Romero Pérez, Ma. Dolores; Flores Vázquez, Norma Angélica; Calderón Fortis, Ma. de Lourdes
2001	Ene.- Feb.	Practique su inglés: Working with creative people. 1st part	
2000	Nov.- Dic.	Filosofía de la administración. La organización como un organismo vivo (2a parte)	José Valenzuela, Adriana
2000	Nov.- Dic.	Auditoría administrativa: aspectos fundamentales	Franklin Fincowsky, Enrique Benjamín
2000	Nov.- Dic.	Los principios fundamentales de la dirección japonesa	
2000	Nov.- Dic.	PNL: Programación neurolingüística: ¿una herramienta útil en la administración?	Moreno Díaz Couder, Salvador
2000	Sep.- Oct.	Filosofía de la administración (1a parte)	José Valenzuela, Adriana
2000	Sep.- Oct.	Código de barras, un elemento indispensable en la logística y la comercialización global	Castro M., Antonio; Esparza R., Rosa María
2000	Sep.- Oct.	Aspectos descuidados de la capacitación en la pequeña empresa	García Morales, Rolando
2000	Jul.- Ago.	La administración pública para el 2000	Preciado Gutiérrez, José Luis
2000	Jul.- Ago.	El licenciado en administración en la función de producción/operación	Corral Gallardo, Samuel
2000	Jul.- Ago.	Mantenimiento: una función olvidada, que es indispensable en las operaciones cotidianas e industriales	Castro, Antonio; Esparza, Rosa María

2000	Jul.- Ago.	Tips financieros. Estrategias de outsourcing	López del Valle, Sergio
2000	May.- Jun.	Construyendo una nueva cultura empresarial en México	Gómez Hernández, Luis
2000	May.- Jun.	Estrategia política para el cambio en competitividad nacional: fuerzas a favor y fuerzas en contra	Colburn, Forrest; Sánchez, Fernando
2000	May.- Jun.	La administración para la calidad total en las empresas sin importar su tamaño	Valdés Hernández, Luis Alfredo
2000	May.- Jun.	Desarrollo organizacional	Blancas Martínez, Luis Felipe
2000	May.- Jun.	Estrategias del outsourcing (subcontratación)	López del Valle, Sergio
2000	Mar.- Abr.	La visión empresarial de México en el nuevo milenio	Yañez Solloa, Vicente
2000	Mar.- Abr.	La empresa mexicana y las verdades culturales	Ibargúengoitia y R., Patricia
2000	Mar.- Abr.	Practique su inglés. Trilogía TQM para establecer un sistema de administración para la calidad total	Mahoney, Francis X.; Thor, Carl G.
2000	Ene.- Feb.	La administración para la calidad total en las empresas sin importar su tamaño	Valdés Hernández, Luis Alfredo
2000	Ene.- Feb.	La fuerza de la función de compras en las MYPES	Castro Martínez, Antonio
2000	Ene.- Feb.	El manejo de los inventarios en un ambiente de incertidumbre	López del Valle, Sergio
2000	Ene.- Feb.	Rotación de personal	Blancas Martínez, Luis Felipe
2000	Ene.- Feb.	Practique su inglés. Negociación más allá del estilo "ganar-ganar"	Mitchell, Brian

5. REVISTA CONTADURÍA PÚBLICA

<u>Año</u>	<u>Mes</u>	<u>Nombre Del Artículo</u>	<u>Autor</u>
2004	Noviembre	Gestión de Recursos	
2004	Mayo	Oportunidades y retos de la Contaduría Pública	
2004	Enero	Análisis de las principales condiciones regulatorias en el ámbito mundial en materia de gobierno corporativo	
2004	Enero	Responsabilidad de los administradores de sociedades mexicanas	
2003	Diciembre	Consideraciones para el futuro inmediato en la industria automotriz mexicana	
2003	Octubre	Administración integral del riesgo	
2003	Julio	Recursos Humanos	
2003	Junio	Industria Del Turismo	
2003	Mayo	Nuevas reglas de Gobierno Corporativo	
2003	Abril	Mejoras prácticas corporativas	
2002	Diciembre	Riesgos y Oportunidades	
2002	Octubre	Calidad en la Contaduría Pública	
2002	Septiembre	Administración de riesgos	
2002	Mayo	Fortalezas y áreas de oportunidad	
2002	Marzo	Gobernabilidad Corporativa	
2001	Octubre	Función del auditor como asesor de negocios	

6. REVISTA SEGMENTO

<u>Año</u>	<u>Mes</u>	<u>Nombre del Artículo</u>	<u>Autor</u>
2004	Ago.-Oct.	¿Es rentable medir la satisfacción del cliente?	
2004	May.-Jul.	Hoy un Adventor no es un cliente	
2004	Feb.-Abr.	La Investigación cualitativa como herramienta de Innovación	
2003	Nov.-Ene.	Estudios de Imagen y Posicionamiento	
2003	Ago.-Oct.	EFFIE México 2003: Efectividad Creativa	
2003	May.-Jul.	Construcción de la Estrategia: Los Blancos Móviles. El itinerario de los grupos objetivo	
2003	Feb.-Abr.	Grupo Posadas: Un Servicio más allá del Hospedaje	
2003	Feb.-Abr.	CRM y la Empresa Centrada en el Cliente	
2003	Feb.-Abr.	¿Por qué se Perdió al Cliente?	
2002	Nov.-Dic.	Sesiones de Grupo en Línea	
2002	Nov.-Dic.	Sabritas Investiga Cómo hacerte Sonreír	
2002	Sep.-Oct.	Sobresaturación de Mensajes, ¿Amenaza u Oportunidad para las Marcas?	
2002	Jul.-Ago.	American Express: La Llave del Servicio	
2002	Jul.-Ago.	Aproveche al Máximo su CAPACIDAD	
2002	Jul.-Ago.	Promover lo intangible	
2002	May.-Jun.	Jumex Distribución que da vida	
2002	May.-Jun.	Administración de la Cadena de Suministros	
2002	May.-Jun.	Administración por categorías, el reto de un Objetivo Compartido	

2002	Mar.-Abr.	La Lealtad de los Clientes y su Medición	
2002	Mar.-Abr.	El empaque como Herramienta Estratégica	
2002	Enero	Efectos de la Franquicia en la Globalización	
2001	Noviembre	CINEMEX: El Consumidor hace la Magia	
2001	Septiembre	EPSI: La Diferencia es la Experiencia	
2001	Julio	Rompiendo Esquemas, Cambiando Paradigmas	
2001	Marzo	Modelos de Negocio en la Nueva Economía	
2001	Enero	El Proceso Creativo	
2000	Noviembre	Satisfacción con Valor	
2000	Septiembre	Investigación Cualitativa: Una Reflexión	
2000	Marzo	Bimbo: Distribución de Clase Mundial	
2000	Marzo	Mercadotecnia y Logística: ¿Divorcio o Reconciliación?	
2000	Enero	Bancomer: Una Estrategia con Enfoque	
1999	Abril	Gerencia de Marca	

7. REVISTA VÉRTICE UNIVERSITARIO

<u>Año</u>	<u>Mes</u>	<u>Nombre del Artículo</u>	<u>Autor</u>
2004	Ene.-Mar.	Innovación y Competitividad: El Sistema Regional de Innovación	Flores Varela, Ramona
2004	Ene.-Mar.	La utilización de los Presupuestos como Instrumentos de Decisión por parte de los Gerentes de las Empresas	Rascón Dórame, Luis; Meza Sánchez, Arturo Alejandro
2004	Ene.-Mar.	Las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMes) en el Proceso de Transformación Productiva: Crecimiento con Innovación Tecnológica	Olivares Leal, Armando
2003	Oct.-Dic.	El cambio y las organizaciones	Cabrera Murillo, Ana María
2003	Oct.-Dic.	Importancia de los costos en la Microindustria	Felix Enríquez, Sergio; Trasviña Soto, Irma Cecilia
2003	Oct.-Dic.	La renovación continua en el manejo de los inventarios	Andrade Paco, Josefina
2003	Oct.-Dic.	Sistema Integral de Control y Evaluación de la Gestión Gubernamental	Gastelum Castro, Ismael Mario
2003	Jul.-Sep.	Factores de riesgo para la economía mexicana	Parra Castro, Javier
2003	Jul.-Sep.	Sistemas de información basados en computadoras para la Administración en las Organizaciones	Ochoa Medina, Ivone Edith
2002	Oct.-Dic.	Distribución: la "P" olvidada	Mendoza Acuña, Martín F.
2002	Oct.-Dic.	La Cultura de la Calidad	Flores Preciado, Juan
2002	Jul.-Sep.	Kaizen o Mejoramiento Continuo: Cambio para Mejorar	Trasviña Soto, Irma Cecilia

2002	Jul.-Sep.	La Influencia de la Cultura en el Funcionamiento y la Eficiencia Organizacionales	Ortega Rangel, Rodrigo
2002	Abr.-Jun.	Las organizaciones y el conocimiento	Borjas García, Jorge Edgardo
2002	Abr.-Jun.	El posmodernismo en las empresas	De la Rosa Leal, María Eugenia
2001	Oct.-Dic.	La gestión en la economía global	Minjarez Salas, Marco Antonio
2001	Jul.-Sep.	La empresa y su organización	Oloño León, Everardo
2001	Jul.-Sep.	Alianzas estratégicas en Sonora	Meza Sánchez Laurel, Arturo
2001	Abr.-Jun.	Desarrollo de equipos de trabajo	Medellín Palencia, Alejandro
2001	Abr.-Jun.	Información organizacional ecológica	De la Rosa Leal, María Eugenia
2001	Ene.-Mar.	Nuevos modelos de predicción en la administración	Gálvez Medina, Ernesto
2001	Ene.-Mar.	La búsqueda de información estratégica en las pequeñas y medianas empresas	Ochoa Ruiz, Josefina
2000	Oct.-Dic.	Cultura de calidad para la microempresa del sector comercio	Huerta Jiménez, Yolanda
2000	Oct.-Dic.	La evolución de la administración financiera y su objetivo perenne	Oloño León, Everardo
2000	Jul.-Sep.	Dimensionamiento de la computación organizacional en la toma de decisiones de las empresas	Ochoa Ruiz, Josefina

2000	Abr.-Jun.	Los factores productivos en el desarrollo económico	Parra Castro, Javier
2000	Abr.-Jun.	Las marcas y su importancia	Figuroa González, Luis Fernando
2000	Abr.-Jun.	El departamento de compras, un "as" estratégico para las empresas sonorenses	Urrutia Cruz, Horacio
2000	Ene.-Mar.	Expectativas empresariales por técnicas de recursos humanos	Meza Sánchez Laurel, Arturo
2000	Ene.-Mar.	Influencia de la Automatización de información en la efectividad de la toma de decisiones en las empresas	Ochoa Ruiz, Josefina
2000	Ene.-Mar.	Costeo a base de actividades, Técnica ABC	Andrade Paco, Josefina
1999	Oct.-Dic.	La predicción de los ciclos económicos	Erquizio Espinal, Alfredo
1999	Oct.-Dic.	Herencia empresarial "Compañía industrial y explotadora de maderas, S.A."	Gracida Romo, Juan José
1999	Jul.-Sep.	La productividad y el factor humano	Inzunza Inzunza, Vicente
1999	Jul.-Sep.	La incertidumbre ambiental, el gran reto de la empresa	Ochoa Ruiz, Josefina
1999	Jul.-Sep.	Calidad total. Una alternativa de organización del trabajo	Robles Ibarra, Juan Carlos
1999	Jul.-Sep.	Formación, desarrollo y administración de equipos	Medellín Palencia, Alejandro
1999	Abr.-Jun.	Los retos de la globalización	Ordaz Alvarez, Arturo

1999	Abr.-Jun.	Desarrollando empresas exitosas a través de productos competitivos, el enfoque de la metodología QFD	Molina Miranda, Jesús Manuel
1999	Ene.-Mar.	Administración aplicada a la PYME: ¿en qué consiste?	Camargo Mireles, Francisco
1999	Ene.-Mar.	Propuesta de modelo de análisis de administración de recursos naturales	Coronado Quintana, José Angel
1998	Diciembre	Visión Estratégica	De la Rosa Leal, María Eugenia
1998	Diciembre	La Contabilidad por Actividades, la Excelencia Empresarial y Mejora Continua	Aguirre Villegas, Jesús Manuel

ANEXO B - Revistas Espanholas

1. REVISTA HARVARD DEUSTO FINANZAS Y CONTABILIDAD

<u>Año</u>	<u>Mes</u>	<u>Nombre del Artículo</u>	<u>Temas</u>	<u>Autor</u>
2005	Ene.- Feb.	Planificación Financiera y Presupuestos como Herramientas de Gestión.	III.2 y 5	Gahagan Jim.
2005	Ene.- Feb.	Control y Sucesión en la Empresa Familiar	III.7	Sancho Carlos.
2005	Ene.- Feb.	Caso Práctico: La Planificación Estratégica y la Implantación del Cuadro de Mando Integral del Sistema Portuario Español.	III.5; IV.2; XI.4	Ripoll Feliú Vicente, aparsi Caudeli José Antonio, Maganto López Julián.
2004	Nov.- Dic.	La Esencia del Cuadro de Mando	III.4	Muñiz Luis.
2004	Nov.- Dic.	La Valoración de los Intangibles en una Empresa de Internet.	I.5; V.3; VI.4;	Lozano Gutiérrez Ma. Carmen, Fuentes Martín Federico.
2004	Sept.- Oct.	El "Outsourcing" en la Gestión Financiera y Contable.	I.5; V.3; VI.4;	Hayward Cathy.
2004	Sept.- Oct.	La Planificación Estratégica en las Entidades sin Ánimo de Lucro.	I.5; IX.4	Soldevila i García Pilar.
2004	Jul.- Ago.	La Propuesta de Valor y el Sistema de Costes ABC: La Matriz de Valor.	VII.1	Urrutia de Hoyos Ignacio.
2004	Jul.- Ago.	Caso Práctico:El Cuadro de Mando Integral en una Pequeña Empresa.	IV.4; VI.6	Alonso Mollar Eduardo.
2004	May- Jun.	Fusiones y Adquisiciones como Modelos de Crecimiento.	V.1	Llaudet Óscar, Sabé Jordi.
2004	May- Jun.	Cuadro de Mando Integral: Modelo Orientativo para una PYME.	VI.6	Alonso Mollar Eduardo.

2004	Ene.- Feb.	El Lado Oculto de los Intangibles: Activos y Pasivos Ligados a la Sostenibilidad.	VI.4; IX.1	García-Ayuso Manuel, Larrinaga Carlos.
2004	Ene.- Feb.	¿Qué es la Estrategia Impulsada por los Rendimientos?	IX.4	Frigo Mark L., Litman Joel.
2004	Ene.- Feb.	La Gestión Estratégica en la Creación de Valor para las Empresas.	IX.6	Aguilar Omar.
2003	Nov.- Dic.	Los Activos Intangibles: Presente y Futuro de su Contabilización.	VI.4	Fernández Rodríguez emilia, González Díaz Belén.
2003	Nov.- Dic.	Hagamos Bien las Cosas (incluso Planificar)	III.2	Carnicero Eusebi.
2003	Nov.- Dic.	Hacia unas Previsiones Evolutivas Eficaces.	III.2	Montgomery Phil.
2003	Nov.- Dic.	La Necesidad de los Presupuestos Financieros.	III.2	Bailey Adam.
2003	Nov.- Dic.	La Inteligencia Competitiva en la Planificación Estratégica y Financiera.	III.2; IX.6	Tena Millán Joaquín, Comai Alessandro.
2003	Nov.- Dic.	La Planificación y el Aprendizaje Organizativo: El ejemplode EDF GDF Services en Francia.	III.2; V.5; IX.4	Gómez Marie-Leandre.
2003	Nov.- Dic.	El Diseño de un sistema de Control de Gestión.	III.7; VI.5	Muñiz Luis.
2003	Sept.- Oct.	Ventajas de la Implantación del ABC: el Caso Barclays.	III.7; VII.4	Porteous John.
2003	Sept.- Oct.	La Innovación en la Gestión y Elaboración de Presupuestos.	III.2; V.1	Latimer Michael F.

2003	Sept.- Oct.	Medición y Gestión del Rendimiento de Ventajas de los Sistemas de Indicadores Integrados.	I.5; VI.5	Martínez Ramos Miguel.
2003	May- Jun.	Seis Sigma: Hacia la Perfección de la Mejora del Rendimiento.	VIII.5; IX.6	Lucier Gregory T. Seshadri Sridhar.
2003	May- Jun.	Crear Valor Mediante el Comercio Electrónico.	V.1 y 3	Chen Y. Ai, Ingraham Laura R., Jenkins J. Gregory.
2003	May- Jun.	Los Requisitos de la Nueva Economía.	V.1	Glassman David.
2003	May- Jun.	La Adaptación de los Sistemas de Contabilidad de Costes al Nuevo Entorno.	I.5; III.1	Drury Colin, Tayles Mike.
2003	Mar.- Abril	Cultivar el Talento Financiero dentro de la Empresa.	III.5; V.2	Archer Eric, Morgan Robert.
2003	Mar.- Abril	Claves del Éxito de la Inversión Socialmente Responsable.	IX.2	Sánchez Pablo, Rodríguez Miguel Ángel, Ricart Joan Enric.
2003	Mar.- Abril	Incorporar la Estrategia al Cuadro de Mando Integral.	VI.6; IX.2	Brewer Peter.
2003	Ene.- Feb.	Hacia unos Presupuestos Dinámicos.	III.2	Bourne Mike, Neely Andy, Heyns Herman.
2003	Ene.- Feb.	La Creación de Valor en la Empresa y los "Stakeholders".	VI.9; IX.6	Lorca Fernández Pedro.
2002	Nov.- Dic.	Como Superar la Resistencia al Cambio.	V.1 y 2	Gunn Bob.
2002	Nov.- Dic.	La Evaluación de la Eficiencia de los Servicios Públicos.	VIII.5; IX.6; X.3	Navarro Galera Andrés, Buendía Carrillo Dionisio.

2002	Nov.- Dic.	El Cuadro de Mando Integral y su Aplicación al Control de la Gestión en las Administraciones Públicas.	III.5; X.7	Rodríguez Bolívar Manuel P., Ortiz Rodríguez David.
2002	Sept.- Oct.	"Credit Management": Hacia una cultura Basda en el "Customer Service".	VIII.3; IX.5	Santandereu Eliseu, Bosch Nadal Francisco.
2002	Sept.- Oct.	El "Controler" en Grandes Empresas Descentralizadas: Estudio de un Caso.	III.7; X.2	Bonsón Ponte E., Escobar Rodríguez T., Martínez Ramos M., Serrano Domínguez F.
2002	Sept.- Oct.	El Papel de la Gestión de Costes por Actividades en la Determinación del Valor del Cliente (II).	VII.4; IX.4	Ness Joseph A., Schroeck Michael J., Letendre Rick A., Douglas Willmar J.
2002	Jul.- Ago.	Evolución de la Figura del "Controler en la Empresa".	III.7; IX.2	Bonsón Ponte E., Escobar Rodríguez T., Martínez Ramos M., Serrano Domínguez F.
2002	Jul.- Ago.	Las Funciones del "Credit Manager" y el Departamento de Créditos.	III.7; IX.5	Santandereu Eliseu.
2002	Jul.- Ago.	El Papel de la Gestión de Costes por Actividades en la Determinación del Valor del Cliente (I).	VII.4; IX.4	Ness Joseph A., Schroeck Michael J., Letendre Rick A., Douglas Willmar J.
2002	Jul.- Ago.	Presente y Futuro del Cuadro de Mando Integral.	VI.6	Entrevista con Robert Kaplan.
2002	May- Jun.	Los Directivos y los Equipos de Trabajo.	V.2; IX.1	Finely Michael.
2002	May- Jun.	Decisiones Estratégicas y Creación de Valor.	VIII.5; IX.3	
2002	May- Jun.	Herramientas para la Gestión de las Entidades sin Ánimo de Lucro: Adaptación del Plan General de Contabilidad.	V.6; IX.2; XI.7	Amiano Bonatxea Iratxe.
2002	Mar.- Abril	La Gestión Eficaz de Equipos Virtuales.	V.2 y 3	Lee-Kelley Liz.

2002	Mar.- Abril	Claves para la Implantación del Cuadro de Mando Integral.	III.5	Fernández Terricabras Alberto.
2002	Mar.- Abril	Los Sistemas de Información Basados en la Estrategia.	IX. 4 y 7	López Viégla Alfonso.
2002	Mar.- Abril	El Modelo Integrado EFQM & BSC: Transformando Estrategia en Acción Excelente.	VIII.5; IX.7	Trullenque Francisco, Liqueste Juan.
2002	Mar.- Abril	Los Requisitos de la Nueva Economía (I).	VI.1	Glassman David.
2001	Nov.- Dic.	Más Allá del Proceso Presupuestario.	III.2; IX.1	Hope Jeremy, Fraser Robin.
2001	Nov.- Dic.	El Futuro de la Contabilidad de Gestión.	V.1	Burns John, Yazdifar Asan.
2001	Nov.- Dic.	Algunas Reflexiones Sobre la Contabilidad de Costes para Activos Intangibles.	I.5; VI.4	Vega Montserrat, Bonilla Ma. Jesús, Santos Cebrían Mónica.
2001	Sept.- Oct.	Los Costes Medioambientales en la Empresa.	VI.1	Bonilla Priego María Jesús, Molero López Juan José, Sevillano Martín Francisco J.
2001	Sept.- Oct.	Activos y Pasivos Derivados de la Gestión de Personas en la Empresa.	V.6; II.2	Moreno Campos Inés.
2001	Jul.- Ago.	La Función de los "Controllers" en Equipos Multidisciplinarios.	III.4; V.2	Siegel Gary.
2001	Jul.- Ago.	Tendencias en la Práctica de Gestión de Costes.	V.1	Oldman Alf, Mills roger, Bellis Jones Robin.
2001	Jul.- Ago.	La Práctica del Cálculo del Coste por Producto.	I.1 y 5	Lucas Mike.

2001	Jul.- Ago.	La Reducción de Costes y la Gestión de Reclamaciones.	I.1; IX.5	Camaleño simón Ma. Cristina.
2001	Jul.- Ago.	Planificación Desarrollo y Nueva Economía.	III.2; IX.1	Benedetti Craig.
2001	May- Jun.	Gestión Estratégica y Control	IX.1; III.7	Allen Daved.
2001	May- Jun.	La Práctica de la Gestión Basada en la Creación de Valor.	VIII.5; IX.3	Francis Graham, Minchington Clare.
2001	May- Jun.	Organizar su Empresa para la Evolución de Internet.	V.3; IX.2	Epstein Marc. J.
2001	May- Jun.	Presupuestos e Internet.	III.2; V.3	Simon Gary.
2001	May- Jun.	Racionalización de Costes y Portales B2B.	I.5; V.3	Boot Rupert.
2001	May- Jun.	Difusión de las Innovaciones en Gestión de Costes.	I.5; V.1	Smith Malcolm.
2001	May- Jun.	Identificación y Asignación de los Costes Medioambientales en la Empresa.	VI.1	Bonilla Priego María Jesús.
2001	Mar.- Abril	Los Tipos de Personalidad de los "Controlers".	III.4	Blais William.
2001	Mar.- Abril	La Gestión y el Valor para el Accionista.	II.2	Cooper Stuart, Crowther David, Davis Ted, Davies Matt.
2001	Mar.- Abril	Sistemas ABC que Sirvan para la Determinación Estratégica de Costes y la Mejora Operativa.	VII.4; IX.4	Cooper Robin, Slagmulder Regine.

2001	Mar.- Abril	La Medición del Rendimiento Ofrece Resultados.	VIII.5	Dritna Ralph.
2001	Mar.- Abril	La Eficacia de los Diferentes Sistemas de Gobierno Corporativo.	VIII.5; IX.2	Macey Jonathan R.
2001	Ene.- Feb.	El Papel de los Directores Financieros.	III.4	Allen David.
2001	Ene.- Feb.	El Gobierno de la Empresa y el Mercado de Control.	III.4; IX.8	Gurriarán Ramón.
2001	Ene.- Feb.	La Eficacia de los Diferentes Sistemas de Gobierno Corporativo (I)	IX.2	Macey Jonathan R.
2000	Nov.- Dic.	El Directivo Financiero y el Márketing en la Empresa.	III.4; V.6	Bliley Linda M.
2000	Nov.- Dic.	Hacia la Superación del Sistema Tradicional de Elaboración de Presupuestos.	III.2; V.1	Hope Jermy, Graser Robin.
2000	Nov.- Dic.	El Proceso Prsupuestario en el Siglo XXI	III.2	Fanning John
2000	Nov.- Dic.	La Comunicación y Presentación de Presupuestos.	III.2	Stanke Catherine M.
2000	Nov.- Dic.	Esquema Práctico del Sistema de Costes Basado en las Actividades.	VII.1	Robles Paramio María Paz.
2000	Sept.- Oct.	Aplicación del Cuadro de Mando Integral en Lilly.	III.5; XI.1	Martín Felipe Jesús.
2000	Jul.- Ago.	Crear Cualidades de Liderazgo	V.2 y 6	Messmer Max.

2000	Jul.- Ago.	El "Outsourcing" en el Área de Finanzas	I.5; II.2;	Vilaclara Pont Luis.
2000	Jul.- Ago.	Los Sistemas de Creación y Medición de Valor.	I.5	Vega Fernández Javier.
2000	Jul.- Ago.	La Gestión de Costes a Través de un Sistema de Coste Objetivo en un Ambiente de Certeza e Incertidumbre (II).	I.5; III.3	Rodríguez Pérez Alicia.
2000	May- Jun.	La Selección del socio en una "Joint-Venture".	III.3	Rajadell Carreras Manuel.
2000	May- Jun.	Una Perspectiva Estratégica del Valor Económico Añadido.	IX.2	McLaren Josie.
2000	May- Jun.	El Cuadro de Mando Integral: Algunas Reflexiones.	VI.6	Camaleño Simón Ma. Cristina.
2000	May- Jun.	El Cuadro de Mando Integral: Algunas Reflexiones.		Camaleño Simón Ma. Cristina.
2000	Ene.- Feb.	Los "Controllers" del Futuro Serán "Socios" del Negocio.	III.4; IX.2	Scheumann Jon.
2000	Ene.- Feb.	Las Competencias Fundamentales en el Proceso de Creación de Valor de la Empresa.	IX.4 y 6	Scott Mark C.
2000	Ene.- Feb.	La Gestión Interorganizativa de Costes.	I.5; IX.4	Cooper Robin, Slagmulder Regine.
2000	Ene.- Feb.	La Gestión de Costes a Través de un Sistema de Coste Objetivo en un Ambiente de Certeza e Incertidumbre (I).	I.5; III.3	Rodríguez Pérez Alicia.

2. REVISTA PARTIDA DOBLE

<u>Año</u>	<u>Mes</u>	<u>Nombre del Artículo</u>	<u>Temas</u>	<u>Autor</u>
2005	Marzo	El Control Interno Operativo del Área de Compras.	III.7	Hernández -Mora José Antonio, Hernández Fernández Joaquín.
2005	Marzo	Diferencia entre Gastos y Costes Ambientales: Su incidencia en las Empresas de Aguas.	IV.1; VI.1; XI.4	Pérez alemán Jerónimo, Déniz José Juan, Bona Sánchez Carolina.
2004	Octubre	El Cálculo de Costes en los Hospitales Públicos Españoles: Ventajas e Inconvenientes de los Modelos Utilizados	I.5; IV.4; XI.4	Monge Lozano Pedro
2004	Septiembre	La Gestión Basada en las Actividades en las Entidades no Lucrativas.	VII.4; XI.7	Ruiz Lozano Mercedes, Tirado Valencia Pilar.
2004	Jul.-Agosto	Limitaciones de la Contabilidad Frente a las Obligaciones Ambientales.	VI.1	López Gordo Ma. Gloria, Rodríguez Ariza Lázaro.
2004	Jul.-Agosto	Desarrollo de la Metodología del Modelo ABC: El Caso de las Autoridades Poruarias.	VII.4; XI.4	Cavero Rubio José A. Sansalvador Sélles Manuel E.
2004	Junio	Con Don Florentino ¿El Madrid se estiona con Tino? (II) Analizando Contablemente el Color del Balance Blanco.		Gay Saludas José María
2004	Mayo	Activos Naturales y Costes Ambientales.	VI.1	Senés García Belén, Rodríguez Bolívar Manuel Pedro.
2004	Mayo	Con Don Florentino ¿El Madrid se estiona con Tino? (I) Analizando Contablemente el Color del Balance Blanco.		Gay Saludas José María
2004	Abril	Activos Intangibles Visibles: Identificación y Reconocimiento Contable.	VI.4	Ramírez Córcoles Yolanda
2004	Abril	El Capital Intelectual de la Empresa.	VI.4	Monclús salamero Ana Ma.

2004	Abril	El Conocimiento como Principal Activo Intangible: Tratamiento Contable.	VI.4	Castilla Polo Francisca, Chamorro Rufián Eva Ma.
2004	Marzo	Las Memorias de Sostenibilidad de la Global Reporting Initiative	II.1; VI.1	Archel Domenech Pablo
2004	Marzo	El Control Interno: La Garantía del Sistema contable para la Gestión y la Auditoría.	III.7	Vidal Hernández-Mora José Antonio.
2002	Diciembre	Implantación de un ERP: El Valor Añadido a la Empresa.	IX.7	Muñiz González Luis.
2002	Diciembre	Plan de Contingencias: Elaboración, Desarrollo y Gestión.	IX.7	Martínez Juan Gaspar.
2002	Diciembre	SPempres@, Alternativa del Mercado a los ERPs.	IX.7	Jiménez Javier.
2002	Noviembre	Coste y Valoración de Productos.	I.1	Garrido Gómez Antonio.
2002	Noviembre	Normativa Contable del Coste de Producción.	I.1; II.4	Ortega Julio A.
2002	Noviembre	Calidad e ISO 9000: Experiencias en Servicios Públicos.	VIII.3; X.7	Rodríguez Prieto Beatriz.
2002	Jul.-Agosto	Sistemas de Retribución Variable e Indicadores de Control de Gestión	III.7	Prat Ramón, Muñiz Luis.
2002	Mayo	Un Sistema de Indicadores de Control de Gestión para Asesorías.	III.7	Muñiz González Luis.
2002	Mayo	La Implantación de Sistemas de Costes Totales de la Calidad: Una Propuesta Metodológica.	IV.3; VIII.4	Sansalvador Sellés Manuel E., González Carbonell José Francisco.

2002	Mayo	La Reflexión sobre el Coste Óptimo de la Calidad.	VIII.1	Sansalvador Sellés Manuel E., Serrano Maeo Cristina.
2002	Abril	Indicadores de Calidad en el Sector Asegurador.	VIII.5; XI.5	Millan Aguilar Adolfo, Muñoz Colomina Clara Isabel.
2002	Abril	Indicadores de Capital Intelectual: El caso de las Entidades de Crédito.	VI.4; XI.5	Nevado Peña Domingo, López Ruiz Víctor Raúl.
2002	Abril	Las Entidades Financieras: El Modelo de Creación de Valor.	VII.1; XI.5	Gómez López Roberto.
2002	Febrero	Los Sistemas de Control de Calidad de la Auditoría en la U.E.	VIII.5; X.3	Alvarado Riquelme María, Rivero Menéndez José Ángel.
2002	Febrero	Cómo Crear un Departamento de Normas, Procedimientos y Organización.	II.4; V.1	Mesa Orama Jesús, López Cardoso Fñelix, Iduarte ayra Lourdes.
2002	Febrero	El Control Interno y la Calidad de la Información Financiera.	III.5 y 7; IV.1	Herrador Alcaide Teresa C., de los Ríos Sastre Susana.
2001	Diciembre	De la Contabilidad por Ordenador al ERP: Una Nueva Forma de Entender la Contabilidad.	V.1	Sevillano Martín Javier.
2001	Diciembre	El Concepto ERP: Enterprise Resource Management.	V.1	Miranda Navarro Alfonso
2001	Noviembre	Capital Intelectual y Gestión del Conocimiento: Problemática Contable.	IV.3; VI.4	Gallardo Vázquez Dolores.
2001	Octubre	El Cuadro de Mando Integral y el Crecimiento Empresarial.	III.4; VI.6	Amat Salas Oriol, Miquel Hernández Joan, Fontrodona Jordi, Fontana Isabel
2001	Septiembre	La Situación Actual del Modelo ABC.	VII.5	Covero Rubio José Antonio, Trigueros Pina José Antonio.

2001	Septiembre	El Grafocoste: ¿Un Gráfico del Proceso Productivo?	I.1	López Cruces Francisco, López Godoy Manuel
2001	Septiembre	Procedimiento para la Imputación de Costes: Un Caso Práctico.	I.5; IV.1	Molinero Gutiérrez Frumen.
2001	Septiembre	Sistemas de Gestión Ambiental en la Empresa.	IV.1; VI.1	Fernández Cuesta Carmen.
2001	Septiembre	El Nuevo Marco Medioambiental Europeo: Implicaciones para la Contabilidad.	II.1; IV.1; VI.1	Archel Domench Pablo.
2001	Septiembre	Pasos hacia una Información Contable Medioambiental Obligatoria.	IV.1; VI.1	Llull Gilet Antoni.
2001	Jul.-Agosto	La Gestión por Procesos y el Lenguaje IDEFO.	I.5; IV.1	Costa Estany Josep M.
2001	Jul.-Agosto	Casos Empresariales de Gestión por Procesos: en las Entidades Bancarias.	I.5; XI.5	Sáenz Martínez Josune.
2001	Jul.-Agosto	Casos Empresariales de Gestión por Procesos: Empresas de TI.	I.5; XI.4	Keiffer Mark.
2001	Jul.-Agosto	La Gestión Documental.	IX.4	Herranz Paloma
2001	Jul.-Agosto	Un Caso Práctico de Sistemas de Gestión Documental: Gotta.	IV.4; IX.4	Garcia Rafael.
2001	Jul.-Agosto	La Gestión por Procesos y la Contabilidad.	I.5	Serrano Moracho Francisco.
2001	Abril	Análisis de las Desviaciones en Costes: ¿Cómo Utilizar la Programación Lineal Difusa?	III.1; V.3	Reig Mullor Javier, González Francisco Javier, Caveró Rubio Jose Antonio.

2001	Abril	Envases y Embalajes: Gestión, Contabilidad y Auditoría.	I.V; IV.4	Muñoz Colomina Clara Isabel, Millán Aguilar Adolfo.
2000	Diciembre	El Procurement: Una Nueva Estrategia en la Gestión de Compras.	IX.5	Somoscarrera Fernando.
2000	Diciembre	El Comercio Electrónico en el Contexto Contable y Organizativo.	V.3; IX.4	García-Ordaz Mercedes, Luna Huertas Paula, Marínez López José, del Pozo Barajas Rafael, Ruiz del Castillo José Carlos.
2000	Noviembre	La Información Contable sobre el Capital Humano.	II.4; VI.4	Sierra Molina Guillermo J., Moreno Campos Inés.
2000	Noviembre	Los sistemas de Información y la Reorganización de las Empresas (II)	III.5; IX.7	Fernández Fenández Florencio.
2000	Octubre	Costes de la Prevención de Riesgos Laborales.	V.6	Tejada Ponce Ángel, Pérez Morote rosario, Rojas Tercero José Antonio.
2000	Octubre	¿Como Medir el Capital Intelectual de una Empresa?	I.5; VI.4	Nevado Peña Domingo, López Ruiz Víctor Raúl.
2000	Octubre	Los Sistemas de Información y la Reorganización de las Empresas (I)	III.5; IX.7	Fernández Fenández Florencio.
2000	Septiembre	El Cuadro de Mando Integral Una Herramienta para el Control de Gestión.	III.5; VI.6	Aparisi Caudely José Antonio, Ripoll Feliú Vicente M.
2000	Jul.-Agosto	Las Funciones Actuales del "Controller".	II.2; III.4	Muñiz González Luis.
2000	Jul.-Agosto	Docencia, Investigación y Práctica de la Contabilidad de Gestión.	IV.2 y 3	Escobar Pérez Berabé, Lobo Gallardo Antonio.
2000	Jul.-Agosto	La Formación Universitaria en Contabilidad: Por un Cambio de Contenido.	IV.3	Martín Bueno José.

2000	Junio	Medio Ambiente: Un Reto para el Auditor Financiero.	III.7; VI.1	Martínez Gonzalo José M.
2000	Mayo	El control Interno ante los Precios de Transferencia Internacionales.	III.7; VI.10	Mosqueda Almanza Rubén.
2000	Mayo	El Plan de Mejora de la Función Pñublica: Su Aplicación en Empresas Públicas.	IX.6; X.2	Camaleño Simon Cristina.
2000	Mayo	La Nueva Gestión Pública: New Public Management.	VI.5; X.2	Fernández Rodríguez Emilia.
2000	Abril	El Informe Hampel sobre el "Gobierno Corporativo": el "Combined Code".	IX.1	Chércoles Blazquez Javier.

3. REVISTA DE CONTABILIDAD

<u>Año</u>	<u>Mes</u>	<u>Nombre del Artículo</u>	<u>Temas</u>	<u>Autor</u>
2004		Mejora Continua y Benchmarking Interno Aplicados a la Gestión de Costes: Experiencia en un Grupo Multinacional.	I.5;V.5; IX.6	Escobar Pérez B., González González J. Ma., Lobo Gallardo A.
2003		Propuesta Metodológica para la aplicación del Benchmarking a través de Indicadores: Una Investigación Empírica en Administraciones Locales.	II.1; IV.4; X.5	Navarro Galera A., Ortiz Rodríguez D.
2003		Normativa Reguladora de la Gestión, Control y Revisión Contables del Banco Público Municipal de Valencia a Finales del Siglo XVI y Comienzos del XVII	II.4; IV.3; X.2 XII	Mayordomo García-Chicote F.
2002		Análisis y Control de Gestión de los Costes de Calidad en las Entidades de Crédito.	VIII.5; XI.5	Marín Hernández S., Hernández Carreño Ma. F.
2001		Tendencias Metodológicas en la Investigación en Contabilidad de Gestión.	II.2; V.1	Escobar Pérez B., Lobo Gallardo A.
2001		El Grafocoste Multinivel: Una Técnica para la Cartografía de los Procesos Productivos.	I.1 y 5	López Cruces F., López Godoy M.
2001		Algunos Determinantes de la Información Medioambiental Divulgada por las Empresas Españolas Cotizadas.	VI.1; XI.8	Archel Domench P., Lizarraga Dallo F.
2001		Una Exploración Empírica de los Factores que Condicionan la Actitud Frente a la Contabilidad Ambiental.	IV.4; VI.1	Páez Sandubete J. Ma.
2000		El Marco Normativo en la Auditoría de Gestión: Una Propuesta de Normas para la Evaluación de la Gestión.	II.4	González Bravo Ma. I.

4. REVISTA DE ECONOMÍA Y EMPRESA

<u>Año</u>	<u>Mes</u>	<u>Nombre del Artículo</u>	<u>Temas</u>	<u>Autor</u>
2003	Sept.- Dic.	Competencia y Supervivencia Organizativa: Una Revisión de las Líneas de Investigación Surgidas en Ecología Organizativa.	IV.1; VI.1	Moyano Fuentes José, Nuñez Nickel Manuel.
2003	Sept.- Dic.	Las Relaciones de Agencia y la Gestión de la Empresa Familiar: Revisión Teórica de su Eficacia y Eficiencia Frente a las Empresas no Familiares.	III.8; VI.9; XI.8	Pertusa Orega Eva María, Rienda García Laura.
2003	Sept.- Dic.	Valentín Ramos: Franquicia y Estrategia de Crecimiento.	IX.1	Ferradas Moreira Enrique, Vargas Sánchez Alfonso.
2003	Mayo- Ago.	La Dirección del conocimiento en el Proceso Estratégico Emergente de la Empresa: Infomación, Complejidad e Imaginación en la Espiral del Conocimiento.	V.1; VI.4; XI.8	Bueno Campos Eduardo, Salmador Sánchez Ma. Paz.
2003	Mayo- Ago.	Aportaciones del Conocimiento a la Tecnología.	V.6; VI.4	Fernández Esteban, Pérez-Bustamante Guillermo.
2003	Mayo- Ago.	Transferencia de Flujos de Conocimiento en Empresas Multinacionales: Implicaciones para la Gestión del Conocimiento.	V.1; VI.4	Ordóñez de Pablos Patricia.
2003	Mayo- Ago.	El Modelo General de Valoración de Start ups (SGVM): Un enfoque del Capital Intelectual.	I.5; VI.4	Martins Rodríguez Blanca.
2003	Mayo- Ago.	Nuevas Aportaciones en la Construcción del Paradigma del Capital Intelectual.	V.1; VI.4	Viedma Marti José María.
2003	Mayo- Ago.	Vinculaciones Entre Tipos de Conocimiento Relevantes para la Gestión de la I + D en Universidades: Análisis de un Caso.	IV.3;V.6; XI.6	Rodríguez Castellanos Arturo, Charterina Abando Jon, Hartman Patrick.
2003	Enero- Abril	La Difusión de Innovaciones en la Industria Frigorífica.	V.6;	Badía Roig Carmina, Sabaté Prats Pere, Ruiz González Manuel.
2003	Enero- Abril	La Adopción el EDI en la Industria Auxiliar de Automoción: Estudio de Factores Determinantes.	IV.4; V.1; XI.1	Martínez Sánchez Ángel, Pérez Pérez Manuela.

2003	Enero-Abril	Proceso de Predesarrollo de Nuevos Productos: Antecedentes y Consecuencias.	IV.1; V.1	Benito torres José Leandro, Varela González José Antonio.
2003	Enero-Abril	Fuentes de Financiación e Inversión en I + D: Análisis para la Gran Empresa Manufacturera Española.	V.6; XI.1	Correa Rodríguez Alicia, Acosta Molina Miguel, Barrios del Pinoi Idaira.
2003	Enero-Abril	Los Riesgos del Outsourcing de Sistemas de Información: Un Estudio en las Mayores Empresas Españolas.	I.5; V.3; XI.8	González Ramírez Ma. Reyes, Gascó Gascó José Luis, Llopis Taverner Joan.
2003	Enero-Abril	El Coste de la Cadena de Valor del Producto Agroalimentario. Diferencias Percibidas pr el Agricultor Individualy el Asociado.	I.1; XI.3	García Pérez Ana Ma., Oreja Rodríguez Juan Ramón, González Dávila Enrique.
2002	Sept.-Dic.	Presiones Sectoriales y Estrategia Competitiva Internacional: Análisis del Proceso de Ajuste e Impacto Sobre los Resultados.	V.5; IX.6	Claver Cortés Enrique, Quer Ramón Diego, Moina Azorín José Francisco.
2002	Sept.-Dic.	La Estrategia de Externalización como Fuente de Ventaja Competitiva.	IX.6	Espino Rodríguez Tomás Fco.
2002	Sept.-Dic.	Acciones Competitivas como Información y su Efecto en la Respuesta de los Rivales. Un Estudio Comparado de los Sectores Alimentario y Químico.	IV.1; IX.6; XI.1 y 3	Otero Neira Ma. Carmen.
2002	Sept.-Dic.	La Difusión del Teletrabajo: Estudio de Percepciones Sobre las Capacidades de la Empresa.	IV.1; V.1; XI.8	Pérez Pérez Manuela, Martíenz Sánchez Ángel, de Luís Carnicer Ma. Pilar.
2002	Sept.-Dic.	Teorías que Justifican el Uso de Franquicia: Contraste Empírico.	I.5; II.4 IV.4;	Moro Prieto Maria Antonia.
2002	Mayo-Ago.	Análisis Institucional de la Difusión de Estrategias de Downsizing.	I.5; IV.1; IX.7	Fernández Alles María de la Luz, Valle Cabrera Ramón, de la Calle durán Carmen.
2002	Mayo-Ago.	Gestión del Conocimiento y Equipos Transnacionales: Papel de las Prácticas de Recursos Humanos.	V.5 y 6 VI.4	Ordóñez de Pablos Patricia.

2002	Mayo-Ago.	El Modelo de Gestión Propuesto por la Organización Internacional del Trabajo para la Prevención de los Riesgos Laborales.	II.4; V.6	Ruibio Romero Juan Carlos, Benavides Velasco Carlos A.
2002	Mayo-Ago.	Comportamientos de Ciudadanía Organizacional: Un Estudio de sus Antecedentes	IV.1; IX.1	Rego Arménio, Ingelmo Marta.
2002	Ene.-Abril	Las Relaciones Interorganizativas: Una Revisión de la Literatura.	IV.1; IX.1	Medina Muñoz Rita D.
2002	Ene.-Abril	Las Relaciones de subcontratación en la Industria Electrónica Española: Evidencias Empíricas.	I.5; IV.4; XI.1	López Bayon Susana.
2002	Ene.-Abril	Las Pequeñas Firmas Industriales y la cooperación Estratégica con los Proveedores.	IX.5	Marco Lajara Bartolomé, García Lillo Francisco, Molina Azorín José Francisco.
2001	Sept.-Dic.	Fundamentos para el Desarrollo de una Teoría Administrativa de la Gestión de la Calidad Total.	II.4; VIII.2	Albacete Sáez Carlos A., Fuentes Fuentes María del Mar.
2001	Sept.-Dic.	Un Instrumento de Evaluación de los Resultados Derivados de la Implantación de la Dirección de la Calidad.	IV.1; VIII.2	Escrig Tena Ana Belén, Bou Llusar Juan Carlos.
2001	Sept.-Dic.	Gestión y Control de Calidad en la Empresa Agroalimentaria de Castilla y León. Un Estudio Empírico.	IV.4; VIII.5; XI.3	Mures Quintana M. Jesús., Huerga Castro Carmen.
2001	Sept.-Dic.	La Capacidad de Respuesta Corporativa hacia los Empleados Mediante la Gestión de Alto Compromiso.	IX.2 y 4	de Saá Pérez Petra, Déniz Déniz María de la Cruz
2001	Sept.-Dic.	Estrategia, Liderazgo y Calidad Total. Estudio de Caso.	IV.1; VIII.3; IX.7	Albors José.
2001	Mayo-Ago.	La Repercusión del Outsourcing en los Responsables de Sistemas de Información el Caso de las Universidades Públicas Españolas.	I.5; IV.1; XI.6	Claver Cortés Enrique, González Ramírez Ma. Reyes, Gascó Gascó José Luis, Llopis Taverner Juan.
2001	Mayo-Ago.	El Balanced Scorecard como Vehículo para el Cambio Organizativo.	V.1; VI.6	Martínez Ramos Miguel, Alcarria Jaime José.

2001	Ene.- Abril	La dirección de los Grupos de Intrés en la Nueva era del Conocimiento: La Importancia de una Adecuada Estructura Organizativa.	III.3; VI.4; IX.7	Déniz Déniz Maria de la Cruz, Zárraga Oberty Celia.
2001	Ene.- Abril	Factores Inductores del Comportamiento Medioambiental en las Empresas Industriales Españolas.	VI.1; XI.1	del Río González Jesús Ángel, Junquera Cimadevilla Beatriz.
2001	Ene.- Abril	Revisión Crítica de la Fase de Diferenciación del Proceso de Diseño Organizativo.	IV.1; IX.7	Camps Torres Joaquín.
2001	Ene.- Abril	El Estudio de Casos Explicativo. Una Reflexión.	IV.1	Chiva Gómez Ricardo.
2000	Sept.- Dic.	Análisis Dinámico de los Acuerdos de Franquicia: Crecimiento y Estructura de Propiedad.	IX. 4 y 7	López Fernández Begoña, González-Busto Múgica Begoña, Álvarez Castaño Yolanda.
2000	Sept.- Dic.	Alianzas Estratégicas y Gestión del Conocimiento: Una Experiencia Alemana.	V.5; VI.4; IX.1	Benavides Velasco Carlos A., Quintanta Garacia Cristina.
2000	Sept.- Dic.	Factores Culturales y Políticos en la Selección de un Sistema de Información en una Joint-Venture Internacional. Estudio de Caso.	I.5; IV.4; V.2 y 5;	Escobar Pérez Bernabé, Frresneda Guentes Silvia, Lobo Gallardo Antonio.
2000	Mayo- Ago.	Factores Relacionados con la Recuperación de la Inversión en la Certificación ISO 9000	I.7; VIII.4	Escanciano García-Miranda Carmen.
2000	Mayo- Ago.	Análisis Empírico de la Incidencia de la Normativa ISO 9000 en la Rentabilidad Económica de las Empresas.	II.4; VIII.4	Heras Saizarbitoria Iñaki, Ochoa Laburu Carlos, Arana Pérez Pilar.
2000	Mayo- Ago.	Identificación de los Factores de Éxito en Empresas Certificadas.	VIII.4; IX.2	Conca Flor José Francisco, Llopis Taverner Juan, Tarí Guilló Juan José.
2000	Mayo- Ago.	Innovación y Gestión del Cambio.	V.1	Batle Lorente F.J., Gil Estallo Ma. dels A., Giner de la Fuente F. Celma Benaiges Ma.
2000	Mayo- Ago.	El Caso de Cora, la Mayor Fresera de Europa. Estudio de Caso.	I.5; IV.4; XI.3	Vargas Sanchez Alfonso.

2000	Enero-Abril	Patrones de Cambio Estratégico y Aprendizaje Tecnológico en Pequeñas y Medianas Empresas Coreanas	V.3; IX.4; XI.8	KimYoungbae, Lee Byungheon.
2000	Enero-Abril	Administración del Cambio con un Enfoque de Implicación y aprendizaje de los Empleados. Un Experimentarium como Foro de Aprendizaje.	IV.1; V.1; IX.6	Busk Kofoed Lise, Rosenorn Torben.
2000	Enero-Abril	La Innovación Tecnológica como Estrategia de Crecimiento en una Pequeña empresa Brasileña de Productos Lácteos.	V.1, 3 y 5; IX.7	Marques Vieira Luciana, Barbosa Lima Ma. Aparecida, Evaldo Fensterseifer Jaime.

5. REVISTA ESPAÑOLA DE FINANCIACION Y CONTABILIDAD

<u>Año</u>	<u>Mes</u>	<u>Nombre del Artículo</u>	<u>Temas</u>	<u>Autor</u>
2004	Oct.- Dic.	Diseño y Comunicación de Instrumentos de Medición del Rendimiento en el Marco de la Nueva Gestión Pública.	II.1; X.2	Álvarez López José Ma. Carlos, Lillo Criado Juan Luis.
2004	Oct.- Dic.	Manipulación contable y Calidad del Auditor. Un Estudio Empírico de la Realidad Española.	III.7; IV.4	Navarro Garcia Juan Carlos, Martínez Conesa Isabel.
2004	Oct.- Dic.	Configuration, Design and Uses of Management Control Systems in International Equity Joint Ventures: A Theroretical and Empirical Study.	III.2; IV.4	Porporato Daher Marcela María (Tesis Doctoral).
2004	Jul.- Sept.	Los Costes Intangibles de la Calidad: Propuesta Metodológica de Cuantificación.	IV.1; VIII.1	Salvador Sellés Manuel Enrique, Reig Mullor Javier, Cavero Rubio José.
2004	Jul.- Sept.	El Uso de los Sistemas de Información y Control de Gestión por los Equipos Directivos: Efectos en la Implantación de la Estrategia.	III.5; IV.4; IX.3	Naranjo-Gil David (Tesis Doctoral).
2004	Abril- Junio	Calidad, un Nuevo Concepto clave en el Desenlace del Proceso de Armonización Contable Internacional.	II.3; V.5; VIII.2	Zorio Grima Ana, García Benau Maria Antonia, Pucheta Martínez María Consuelo.
2004	Abril- Junio	Verificación Empírica y Método del Caso: Revisión de algunas Experiencias en Contabilidad de Gestión a la Luz de su Metodología.	IV.3 y 4	Azofra Palenzuela Valentín, Prieto Moreno Begoña, Santidrián Arroyo Alicia.
2004	Abril- Junio	Las Empresas de Transporte de Viajeros por Carretera: Una Propuesta de Modelo Informativo Contable Externo.	III.5; IV.4; IX.3; XI.4	Suárez Falcón Heriberto (Tesis Doctoral).
2003	Abril- Junio	La Valoración, por Analistas Financieros, de la Utilidad de la Infomación Contable Sobre el Capital Humano.	III.5; IV.4 VI.4	Camúñez Ruiz José Antonio, Moreno Campos Inés, Sierra Molina Guillermo J.
2003	Abril- Junio	La Divulgación de la Información social y Medioambiental de la Gran Empresa Española en el Período 1994-1998.: Situación Actual y Perspectivas.	IV.4; VI.1; XI.8	Archel Domench Pablo.

2003	Ene.- Mar.	Medición y Comparación Internacional de los Costes de Administración para el Afiliado en las Cuentas Individuales de Capitalización.	I.5; V.5; XI.5	Devesa Carpio J:E., Rodríguez Barrera R., Vidal Melá C.
2003	Ene.- Mar.	Activos Intangibles Internamente Generados: Reconocimiento y Valoración del Capital Humano en los Clubes Profesionales de Fútbol.	IV.4; VI.6	Serrano Domínguez Francisco (Tesis Doctoral).
2003	Ene.- Mar.	Internalización de la Variable Medioambiental: Respuesta Estratégica Cambio Organizativo e Implicación de los Sistemas de Información Contable para la Gestión. Estudio de Un caso Múltiple.	III.5; IV.4; V.1; VI.1	Crespo Soler Cristina (Tesis Doctoral).
2002	Oct.- Dic.	Un Modelo de Asignación de Costes Compartidos en Situaciones de Economías de Escala.	I.5; IV.3	Cruz Rambaud Salvador, Valls Martínez María del Carmen.
2002	Sep.- Oct.	El Impacto de las Adquisiciones Transnacionales Sobre los Sistemas de Control: El Caso de TESA.	III.7; IV.4; XI.1	Escobar Pérez Bernabé, Lobo Gallardo Antonio.
2002	Sep.- Oct.	La Divulgación de la Información Sobre Intangibles en Internet: Evidencia Internacional.	IV.3 y 4; V.3 y 5; VI.4	Gandía Cabedo Juan Luis.
2002	Sep.- Oct.	Medida de la Calidad: Adaptación de la Escala Servqual al Ámbito Financiero.	VIII.2 y 3; IX.5	Canals Saurina Carmen.
2002	Sep.- Oct.	Barreras para la Implantación de un Modelo ABC: El Caso de las Autoridades Portuarias Españolas.	IV.4; VII.4; XI.4	Cavero Rubio José Antonio, Sansalvador Sellés Manuel Enrique, Reig Mullor Javier.
2002	Sep.- Oct.	El Cuadro de Mando como Herramienta para el Control de Gestión: El Estudio de un Caso.	III.7; IV.4	Escobar Rodríguez Tomás.
2002	Sep.- Oct.	Variables que Influyen en el Diseño, Implantación y Control del Sistema de Costes y Gestión Basado en las Actividades. Estudio de un Caso.	I.5; III.7; IV.4	Tamarit Aznar Carmen (Tesis Doctoral)
2002	Sep.- Oct.	El Capital Intelectual en Contabilidad Fianciera: Natualeza, Reconocimiento y Divulgación.	II.4; IV.4; VI.4	Sierra Fernández Montserrat (Tesis Doctoral)

2002	Abril-Junio	Modelo Borroso del Control de Gestión de Materiales.	I.5; III.7	Reig Mullor Javier, González Carbonel José Francisco.
2002	Ene.- Mar.	Estudios de Costes en la Renta de la Pólvora de Nueva España ante la Implanación de un Nuevo Sistema de Gestión (1766-1785).	I.5; XII.	Núñez Torrado Miriam.
2002	Ene.- Mar.	Implicaciones Teóricas y Metodológicas de la Evolución de la Investigación en la Contabilidad de Gestión.	II.3; IV.1	Escobar Pérez Bernabé, Lobo Gallardo Antonio.
2002	Ene.- Mar.	Auditoría de Gestión Pública: Una Propuesta Metodológica.	II.3; III.7; IV.4	Alejos Garmendia Beatriz (Tesis Doctoral).
2002	Ene.- Mar.	Contabilidad Medioambiental y Desarrollo Sostenible en el Sector Turístico.	IV.4; VI.1; XI.4	Llull Gilet Antoni. (Tesis Doctoral).
2001	Oct.- Dic.	Problemática Contable de los Daños en el Medioambiente. El Caso del Sector Agrario.	VI.1; XI.3	Sabaté Prats Pere.
2001	Oct.- Dic.	Reacción del Mercado de Acciones Español Ante Anuncios de Carácter Medioambiental: Una aplicación del Estudio de Eventos.	II.2; IV.1; VI.1	Verona Martel María Concepción.
2001	Oct.- Dic.	Utilidad de los Cuestionarios Como Indicadores para la Medición de la Calidad del Servicio: Un Análisis Empírico.	II.3; IV.4; VIII.5;	Gimeno Zuera Javier, Ruiz-Olalla Corcuera M. Carmen.
2001	Oct.- Dic.	Fusiones y Adquisiciones: Implicaciones de los Sistemas Contables de Gestión en los Procesos de Integración y Cambio Socio-Cultural.	IV.4; V.2	Barrachina Palanca Mercedes (Tesis Doctoral).
2001	Jul.- Sept.	La Gestión del Tiempo en el Entorno Productivo: El Caso de la Real Fábrica de Tabacos de Sevilla (1744-1790).	I.1; IV.1; XII	Gutiérrez Hidalgo Fernando, Romero Funez Dominga.
2001	Jul.- Sept.	Diseño e Implantación del Cuadro de Mando Estratégico: El Caso de Tres Empresas Multinacionales.	III.5; IV.1; V.5	Fernández- Revuelta Pérez Luis, Ask Urban.
2001	Jul.- Sept.	El Reporting Medioambiental como Práctica Institucional: Su Proceso de Difusión en una Empresa Eléctrica.	II.3; IV.4; VI.1; XI.1	Correa Ruiz Carmen (Tesis Doctoral).
2000	Oct.- Dic.	El Control de Gestión en Organizaciones sin Ánimo de Lucro. El Caso Particular de los Colegios de	III.7; IV.4; XI.7	Soldevila i Garcia Pilar (Tesis Doctoral).

		Economistas de España.		
2000	Oct.- Dic.	Cambio Contable e Intensidad Competitiva: Estudio de un Caso.	IV.4; V.1; IX.6	Araújo Pinzón Pedro (Tesis Doctoral).
2000	Abril- Junio	La Valoración de las Quejas como Aproximación al Coste Total de la Calidad.	III.1 y 3	Sansalvador Sellés Manuel E., Gonzálaz Carbonella José F.
2000	Abril- Junio	La Contabilidad en la Interacción Empresa-Medioambiente. Su Contribución a la Gestión Medioambiental.	II.2; VI.1	Llena Macarulla Fernando (Tesis Doctoral).
2000	Abril- Junio	El Proceso de Captación de los Costes de Marketing (Interrelación Contabilidad-Marketing), Estudio del Caso AINIA (Instituto Tecnológico Agroalimentario).	IV.1; V.6; XI.3	Alcoy Sapena Pablo (Tesis Doctoral)
2000	Abril- Junio	Influencia de la Cultura Sobre la Contabilidad. Una Aproximación Conceptual y Empírica	II.3; IV.4; V.2	Casca Galán Ma. del Mar (Tesis Doctoral).
2000	Ene.- Mar.	El Cuadro de Mando como Instrumento de Control en la Gestión Social: Recursos Humanos y Medio Ambiente.	III.5 y 7; V.2; VI.1	Benegas Ochovo Regino, Nevada Peña Domingo, Tejada Ponce Ángel.

6. REVISTA IBEROAMERICANA DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN

<u>Año</u>	<u>Mes</u>	<u>Nombre del Artículo</u>	<u>Temas</u>	<u>Autor</u>
2004	Jul.- Dic.	Gestión de la Calidad de los Servicios Sanitarios: Caso de Autoevaluación Según el EFQM.	VIII.5; X.6	Zardoya Alegría Ana I., Guevara Braterón Ricardo, García Bernal Javier, Marzo Navarro Mercedes.
2004	Jul.- Dic.	Una Proyección de la Contabilidad de Dirección Estratégica en la Promoción Inmobiliaria.	IX.1 y 4	Blanco Ibarra Felipe.
2004	Jul.- Dic.	Controlar los Costes para Competir: Una Imperiosa Necesidad de las Explotaciones Tabaqueras Españolas.	I.5; IX.6; XII	Muñoz Colomina Clara Isabel, Cano Monetero Elisa Isabel.
2004	Jul.- Dic.	Un Análisis de la Flexibilidad del Cuadro de Mando Integral (CMI) en su Adaptación a la Naturaleza de las Organizaciones.	III.5; IX.7	Santos Cebrián Mónica, Fidalgo Cerviño Esther.
2004	Jul.- Dic.	Una Nueva Visión del Cuadro de Mando Integral para el Sector Público.	VI.6; X.2	Barros da Silva Filho Joao Batista, Rodríguez González Ricardo.
2004	Jul.- Dic.	Los Indicadores de Gestión en el Ámbito Municipal: Implantación Evolución y Tendencias.	VI.5; X.3	Prado Lorenzo José Manuel, García Sánchez Isabel Ma.
2004	Jul.- Dic.	La Relación ente el Cambio Cultural y la Contabilidad de Gestión. El Caso de España.	V.2; IV.1	Amat Salas oriol, Oliveras Sobrevias Ester.
2004	Jul.- Dic.	Importancia de la Teoría de las Limitaciones en la Contabilidad de Gestión.	VI.3	Iglesias Sánchez José Luis.
2004	Ene.- Jun.	Algunas Puntualizaciones Metodológicas Respecto a la Asignación de Costes en el Sistema ABC.	I.5; II.4; VII.4	Machado Cabezas Ángel.
2004	Ene.- Jun.	Diseño e Implantación del Sistema Activity Based Costing en el Sector Hotelero: Estudio de un Caso.	IV.4; VII.4; XI.4	Sánchez Rebull M. Victoria.
2004	Ene.- Jun.	Modelamiento de la Información para un Sistema de Costos Basado en Actividades (ABC).	VII.4	Schmal Simón Rodolfo, Vorphal Albrecht Urzula.

2004	Ene.- Jun.	Diseño de los Precios de Transferencia como Estrategia para la Evaluación de la Gestión	VI.10; IX.4	Zardoya Alegría Ana Isabel, Cosenza José Paulo.
2004	Ene.- Jun.	O Valor Criado na Empresa, como Elemento Estrategico de Gestao	IX.4	Fernandes Ferreira Rogério.
2004	Ene.- Jun.	Cash Management: Análisis Empírico de una Cultura Fianciera.	II.2; IV.4	Iturralde Jainaga Txomin, Maseda García Amalia, Ruiz de Agirre Leire San José.
2004	Ene.- Jun.	Estudio sobre la Implantación de la Contabilidad de Gestión en España.	IV.1; V.6	Montesinos Julve, Escuder Vallés, García Benau, Giner Inchausti, Ripoll Felliú, Sánchez Tomás, Serra Salvador, Vela Pastor.
2003	Jul.- Dic.	Estudio Comparativo de los Diferentes Sistemas o Modelos de Costes Implantados en los Hospitales Públicos Españoles.	I.5; VII.2; XI.4	Monge Lozano Pedro.
2003	Jul.- Dic.	El Paradigma de Calidad Reformada en el Sector Público Universitario.	VIII.3; XI.6	Roccaro Isabel Esther.
2003	Jul.- Dic.	Gestión de los Costes de Calidad y Rendimiento de las Pequeñas y Medianas Empresas.	VIII.3 y 4	Miñarro Quiñonero Diego, García Pérez de Lerma Domingo.
2003	Jul.- Dic.	Un Nuevo Enfoque de la Gestión de la Calidad en Base a la Metodología TOC.	VIII.3; V.1	Iglesias Sánchez José Luis.
2003	Jul.- Dic.	¿Cómo Avanzar en la Investigación Empírica en Contabilidad de Gestión?	IV.3; V.1	Lorca Fernández Pedro, García Díez Julita.
2003	Jul.- Dic.	El Balanced Scorecard. Estudio del Proceso de Implantación en una Mediana Empresa.	III.5; IX.7	Martínez Ramos Miguel, Heredia álvaro José Antonio.
2003	Jul.- Dic.	El Cost Accounting Standads Board, Historia, Actividad y Principales Planteamientos.	I.5; IV.3	Casas Novas Jorge Luis.

2003	Ene.- Jun.	Aspectos que Influyen en las Diferencias Internacionales en Materia de Contabilidad de Gestión.	V.2 y 5;	Amat Oriol, Falguera Jordi, Puig Xavier, Soldevilla Pilar.
2003	Ene.- Jun.	Una Revisión de la Literatura Internacional sobre el Sistema ABC/ABM: Aspectos Teóricos y Empresariales.	V.5; VII.4	Tamarit Carmen, Ripoll Vicente.
2003	Ene.- Jun.	La Contabilidad de Gestión en Argentina: Aspectos Profesionales y Académicos.	IV.2; V.5; XI.6	Ruiz de Chávez Salvador, Escobedo Jesús.
2003	Ene.- Jun.	La Formación Académica en Contabilidad de Gestión del Contador Público Mexicano.	IV.2; V.5; XI.6	Ruiz de Chávez Salvador, Escobedo Jesús.
2003	Ene.- Jun.	Evolución y Perspectivas de la Contabilidad de Gestión en Cuba.	IV.2; V.5; XI.6	Armenteros Marta, Vega Falcón Vladimir.
2003	Ene.- Jun.	Contabilidad de Gestión y Gestión Contable en Colombia: Una Proyección en los Servicios Públicos Domiciliarios.	IV.3; X.5	Mantilla Samuel Alberto.
2003	Ene.- Jun.	La Contabilidad de Gestión en Portugal.	IV.2; V.5; XI.6	Fernandes Ferreira Rogério, Fernandes Leonor.
2003	Ene.- Jun.	La Contabilidad de Gestión en los Paradigmas de Administración Medioambiental.	VI.1	Manuel Gil Jorge.
2003	Ene.- Jun.	El Diseño de Cuadro de Mando Inegral en Empresas Agrarias.	VI.6; XI.3	Rodríguez Ricardo.
2003	Ene.- Jun.	La Cuantificación del Factor Trabajo en Escenarios de Crisis e Inflación.	V.6	Asuga Carolina.
2003	Ene.- Jun.	Contabilidad de Gestión y Procesos de Concentración Empresarial: Repercusiones Organizativas y Sociales de las Fusiones y Adquisiciones.	V.2; IX.2	Escobar Bernabé, González José Ma., Lobo Antonio.
2003	Ene.- Jun.	Características de las Empresas que Utilizan el Sistema ABC/ABM en España: Una Proyección Empírica.	IV.4; VII.4; XI.8	Castelló emma, Lizcano Jesús.

2003	Ene.- Jun.	Importancia del Control Presupuestario en el Contexto de la Implementación Estratégica: Reflexiones y Resultados Empíricos.	III.1; IV.4; IX.7	Greiner Oliver.
------	---------------	--	-------------------------	-----------------

7. REVISTA TECNICA CONTABLE

<u>Año</u>	<u>Mes</u>	<u>Nombre del Artículo</u>	<u>Temas</u>	<u>Autor</u>
2005	Marzo.	El Balanced Scorecard o Cuadro de Mando Integral y el Cuadro de Mando Tradicional: Principales diferencias.	III.5; VI.6	Santos Cebrián Mónica, Fidalgo Cerviño Esther.
2005	Marzo.	Modelo de Costes Tradicionales. Modelo de Costes ABC, el caso de las empresas constructoras de viviendas.	VII.2; XI.1	Cavero Rubio Jose A.
2004	Octubre	Aportaciones desde la contabilidad de Gestión a la Nueva Información Financiera sobre Activos Intangibles	III.5; VI.4	Pérez Calderón Esteban.
2004	Septiembre	¿Cómo Diseñar un Sistema de costes Basado en las Actividades ABC?: Un caso práctico.	VII.4	Ruiz Lozano Mercedes, Tirado Valencia Pilar
2004	Septiembre	Actuales tendencias en la Gestión Empresarial: su adaptación contable (II)	V.1	Muñoz Dueñas Pilar
2004	Septiembre	¿Cuál es la Aplicación Real de los Sistemas de Gestión de la Producción?: Un Estudio Aplicado	IV.4	Climent Serrano Salvador
2004	Julio-Agosto	Actuales tendencias en la Gestión Empresarial: su adaptación contable (I)	V.1	Muñoz Dueñas Pilar
2004	Febrero	La Gestión de los Costes de Calidad: Estudios Empíricos.	VIII.4	Miñarro Quñonero Diego
2003	Diciembre	El Modelo ABC: Una aplicación en la Industria de Extracción de Aceite de Oliva.	VII.4; XI.1	Camacho Miñano Maria del mar, Nuñez Nickel Manuel y Moyano Fuentes José
2003	Noviembre	Evolución y Práctica del Informe de Control Interno Contable.	III.7	Tanarro Nemiña Fernando
2003	Octubre	La Universidad Pública Española diseño de un Sistema de Costes.	I.5; XI.6	Cervera Oliver Mercedes

2003	Octubre	Los Flujos de Información como soporte para la Gestión Empresarial.	III.5; IX.1	Moro Prieto Maria Antonia
2003	Octubre	Hacia un Renovado Marco Conceptual del Coste de Calidad Total: Formulación y Problemática Contable.	II.3; VIII.1	Fernández Álvarez Carlos Alberto
2003	Septiembre	Registro contable de los Inmateriales Generados Internamente: El caso de los Recursos Humanos.	VI.4	Ordóñez Solana Celia
2003	Junio	La Reingeniería de Procesos de Negocio y la Contabilidad de Gestión.	VI.5	Escobar Pérez Bernabé, González González José María.
2003	Mayo	¿Cómo Efectuar un Contro Interno Adecuado para la Tesorería?	III.7	Vidal Hernández- Mora José Antonio, de la Villa Sanz Domingo
2003	Abril	El Proceso de Gestión de las O.N.G.	XI.7	Álvarez Pérez Mónica, Cárcaba García Ana.
2003	Marzo.	Perspectiva Organizativa y Social en la Implantación de un Sistema de Costes ABC	V.6; VII.4	Araújo Pinzón Pedro
2003	Febrero	la Contabilidad de Dirección Estratégica en Escenarios de Valor.	IX.4	Blanco Ibarra Felipe
2002	Diciembre	La Normativa contable Española sobre Información Financiera Medioambiental	II.4; VI.1	Moneva José Mariano, Fernández Cuesta Carmen, Larrinaga Carlos.
2002	Noviembre	Reflexiones en torno a la Contabilidad Creativa.	IX.1	Vidal Blasco Arántzazu
2002	Noviembre	Luces y Sombras en torno a la Contabilidad Medioambiental.	VI.1	Déniz Mayor José Juan.
2002	ic.Octubre	Las Empresas Financieras y los Nuevos Métodos de Control de Gestión.	V.1; XI.5	Ortega Rosell Javier.
2002	Julio	Unas Definiciones polémicas: Medio Ambiente y Gasto Ambiental.	VI.1	Fernández Cuesta Carmen. Cabezas Ares Alfredo.

2002	Julio	El Surgimiento de la Contabilidad de Costes en una Empresa Pública: RENFE.	I.5; X.6	Luengo Mulet Pedro, Senés García Belén.
2002	Mayo	El Cuadro de Mando Integral en las Pequeñas y Medianas Empresas. Propuesta de aplicación en una Industria de Transformación de Madera.	VI.6; XI.4	Sabaté Prats Peré y Joval B. Jordi.
2002	Abril	La Medición de la diversidad Contable Internacional.	II.4	Lorca Fernández Pedro.
2002	Marzo.	La Medición de la Calidad a Través de los sistemas ABC.	VII.5	Sansalvador Sellés Manuel E., Trigueros Pina Jose A., Serrano Mateo Cristina.
2002	Marzo.	Las Deficiencias de la Calidad del Servicio: Contribución de la Contabilidad a su Minimización.	VIII.1; IV.4	Gimeno Zuera javier, Ruiz-Olalla Corcuera Carmen.
2002	Febrero	La Relevancia del Capital Humano en la Información Financiera: análisis y revisión de la literatura empírica.	VI.4	Moreno Campos Inés, Sierra Molina Guillermo.
2002	Enero	El Modelo ABC en la Gestión de las Industrias de Transformación de Madera. Propuesta de aplicación en la fabricación de contenedores y Envases..	VII.4; XI.1	Sabaté Peré, Joval Jordi.
2002	Enero	La Concordancia entre las Cuentas Anuales y el Informe de Gestión en la Opinión del Auditor.	III.7	Montañés Mancera Dolores, Sánchez Barrios Mariano.
2001	Diciembre	Contabilidad de Dirección Estratégica para la Gestión Empresarial	IX.1	Álvarez López Jose, Blanco Ibarra Felipe.
2001	Diciembre	Resolución del 9 de Mayo de 2000: Criterios para la Determinación del Coste de Producción. Un desarrollo Operativo (conclusión).	II.1; IV.4	Alonso Pérez Angel, Pousa soto Raquel.
2001	Noviembre	Resolución del 9 de Mayo de 2000: Criterios para la Determinación del Coste de Producción. Un desarrollo Operativo (conclusión).	II.1; IV.4	Alonso Pérez Angel, Pousa soto Raquel.

2001	NoviembreLIII	Efectos Medioambientales de las Prácticas agrícolas y su Contabilización.	VI.1; XI.3	Ferruz Agudo Luis, Marco Sanjuán Isabel, Vicente A. Luis.
2001	Octubre	Investigación, Desarrollo e Innovación y su Incidencia Contable.	IV.1 y 4	Muñoz Jiménez Jose.
2001	Agosto- Septiembre	El Control de Gestión en Organizaciones no Lucrativas	III.7; XI.7	Soldevila García Pilar.
2001	Julio	El Control Externo en la Administración Pública Local.	X.2 y 5	Alonso Carrillo Inmaculada, Tejada Ponce Ángel, Pérez Morote Rosario.
2001	Mayo	El Presupuesto y la Contabilidad de las Instituciones de la Unión .	III.2; XI.7	Cortés Fleixas Josep Lluís.
2001	Abril	La Importancia del Coste Total de la Calidad como Instrumento de Gestión.	VIII.1	Sansalvador Sellés Manuel E.
2001	Febrero	Utilidad del Modelo ABC en la Gestión de las Empresas Constructoras.	VII.5; XI.1	Cavero Rubio Jose A., Sansalvador Sellés Manuel E., Reig Mullor Javier.
2001	Enero	Influencia de los Costes de Marketing en el resultado. Futuros Desarrollos.	V.1 y 6	Alcoy Sapena Pablo, Raipoll Feliú Vicente.
2000	Junio	Medición y Valoración del Capital Intelectual.	VI.4	Álvarez López José.