

FRAMEWORK PARA INTEGRAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS LEAN E O PERFORMANCE PRISM: APLICAÇÕES EM EMPRESAS DE CONTABILIDADE

FRAMEWORK FOR INTEGRATION BETWEEN LEAN PRINCIPLES AND PERFORMANCE PRISM: APPLICATIONS IN ACCOUNTING FIRMS

Saul Marques SASTRE
Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS
saul@professorsaul.com.br

Ricardo Marques SASTRE
Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS
ricsastre@gmail.com

Artigo recebido em 05/20 – Aprovado em 05/2021

Resumo

A contabilidade gerencial visa identificar, mensurar, analisar, interpretar e comunicar dados financeiros e não financeiros de modo a auxiliar nas tomadas de decisão. O Performance Prism é uma abordagem utilizada pela contabilidade gerencial, que incorpora as medidas orçamentárias, objetivando elevar o desempenho. O Lean é uma filosofia de gestão que tem foco na eliminação de perdas, possuindo como princípios: Valor, Cadeia de Valor, Fluxo, Produção Puxada e Perfeição. Diante disso, este estudo tem como objetivo desenvolver um Framework para a integração dos Princípios Lean e Performance Prism, como forma de ajudar organizações contábeis a melhorar a qualidade de entrega dos serviços. O Framework foi produzido por meio da abordagem Design Science Research e aplicado em três empresas de diferentes formas de tributação. Os resultados apontaram que o Framework é adaptável às diferentes realidades e contribui na identificação de oportunidades de melhoria na contabilidade gerencial das empresas estudadas.

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

<http://periodicos.unifacef.com.br/index.php/rea>

ABSTRACT

Management accounting aims to identify, measure, analyze, interpret and communicate financial and non-financial data in order to assist in decision making. Performance Prism is an approach used by management accounting, which incorporates budgetary measures, aiming to increase performance. Lean is a management philosophy that focuses on eliminating losses, with the following principles: Value, Value Chain, Flow, Pull Production and Perfection. Therefore, this study aims to develop a Framework for the integration of Lean Principles and Performance Prism, as a way to help accounting organizations to improve the quality of service delivery. The Framework was produced using the Design Science Research approach and applied to three companies with different forms of taxation. The results showed that the Framework is adaptable to different realities and contributes to the identification of opportunities for improvement in the management accounting of the companies studied.

KEYWORDS: *Lean Principles. Performance Prism. Management Accounting.*

INTRODUÇÃO

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

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

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

Esta pesquisa se utiliza da Contabilidade Financeira, no uso de seus resultados, dando ênfase à Contabilidade Gerencial para auxílio na tomada de decisão, sendo que os principais conceitos de Contabilidade Gerencial foram apresentados por auditores nos EUA, ampliando seu significado com as percepções dos responsáveis pelas organizações, englobando o controle orçamentário, o Balanced Scorecard e o valor econômico agregado, segundo a International Federation of Accountants (IFAC). Destaca-se o controle de fluxo de caixa e o orçamento como ferramentas de apoio a gestão organizacional.

O primeiro representa a movimentação de caixa em um determinado período, e o segundo, é como uma forma de planejamento financeiro (QUEIROZ et.al 2018). Segundo o IFAC (1998), a contabilidade gerencial tem sido avaliada com relação às suas técnicas em quatro níveis evolutivos, conforme Quadro1:

Quadro 1 - Avaliação da contabilidade conforme suas técnicas

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

Fonte: adaptada de IFAC (1998).

Cada estágio representa uma evolução necessária de aperfeiçoamento que as organizações buscam para obter a sustentabilidade financeira e para lidar com a inovação e a competitividade, de um jeito a maximizar o desempenho empresarial (IFAC, 1998; PADOVEZE, 2005), independentemente das suas formas de tributação.

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

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

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

A classificação dos stakeholders é fundamental para o uso da ferramenta Performance Prism e, para esta pesquisa, adota-se a classificação de Winch (2004). Esta compreende o modelo de classificação que leva em conta a percepção dos gestores; e classifica os Stakeholders em grau de importância, conforme a capacidade de influenciar a organização mediante os atributos de poder, legitimidade e urgência. Eles podem conjugar os três atributos, ou dois deles, ou apenas um ou nenhum.

O Performance Prism foi introduzido por Neely, Adams e Crowe (2001), e essa abordagem consiste em cinco perspectivas de desempenho, quais sejam: satisfação dos stakeholders, estratégias, processos, capacidades e contribuição das partes com interesse no negócio. Essa interpelação se diferencia dos vários sistemas de medição de desempenho existentes, pois considera a satisfação dos stakeholders da

organização no processo de formulação de objetivos e de persecução de estratégias, além disso surgiu como uma solução complementar de modelos de medição anteriores, posicionando-se como uma proposta aperfeiçoada dos modelos existentes (FORTES, 2010).

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

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

Como problema de pesquisa, este estudo propõe uma solução que auxilie na melhoria da qualidade das entregas das organizações contábeis, através do desenvolvimento de um Framework que integre os princípios Lean com o Performance Prism, colaborando na competitividade dos clientes que atendem, bem como inspirando estudos futuros. Cabe salientar que uma barreira prática para a integração Performance Prism e os princípios Lean pode ser a pouca popularização do Performance Prism (SILVA; LIMA, 2009), em comparação com os Princípios Lean. Com base nisso, este trabalho tem como questão de pesquisa: como integrar os Princípios Lean com o Performance Prism aplicados em organizações contábeis? Outras duas questões secundárias são igualmente abordadas: i) como essa integração entre Princípios Lean e o PP aplicada a organizações contábeis pode contribuir para a melhoria da gestão de seus clientes?; e ii) quais as possíveis barreiras para a integração entre os Princípios Lean e PP?

O objetivo principal deste estudo é desenvolver um Framework para a integração dos Princípios Lean e Performance Prism em organizações contábeis e, com isso, as mesmas poderem prestar um melhor serviço, contribuindo para o desenvolvimento de seus clientes nas diferentes formas de tributação. A partir do desdobramento do objetivo geral, dois objetivos específicos são postulados: i) identificar as contribuições do estudo da integração dos Princípios Lean e Performance Prism para aplicação em organizações contábeis e; ii) identificar barreiras e facilitadores para a integração dos Princípios Lean e Performance Prism para aplicação em organizações contábeis.

O Framework proposto neste estudo é aplicado em três empresas, uma vez e de diferentes formas de tributação no mercado brasileiro: Simples Nacional, Lucro

Presumido e Lucro Real. As companhias estão situadas na região sul do Brasil e aplicado somente nos clientes dos escritórios de contabilidade (stakeholder definitivo). O setor de análise é a diretoria dessas organizações e envolvidos diretos.

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

O artigo está organizado da seguinte forma: a próxima seção mostra o método utilizado na pesquisa, destacando as etapas da pesquisa e os critérios utilizados. Posteriormente, a terceira seção mostra os resultados gerais do estudo. A quarta seção discute os resultados, identificando tendências e oportunidades de pesquisa. Por último, o artigo apresenta as conclusões da pesquisa.

MÉTODO

Esta pesquisa adota o Design Science Research (DSR) como estratégia de pesquisa, o qual tem como objetivo gerar conhecimento teórico e desenvolver discernimento para a solução de problemas práticos por meio da construção de artefatos ou do aprimoramento dos já existentes (VAN AKEN, 2004). Todas as pesquisas que foram produzidas com o emprego do DSR podem ser entendidas como projetos genéricos (Generic Design), os quais precisam ser bem compreendidos, documentados e validados, permitindo que sejam aplicados em diversos contextos, uma vez que podem assumir uma variedade de formas, tais como constructos, modelos, métodos e implementações/instanciações (VAN AKEN, 2005). O artefato a ser apresentado é um 'Modelo', expressado por um framework, que captura a estrutura da realidade para ser uma representação útil.

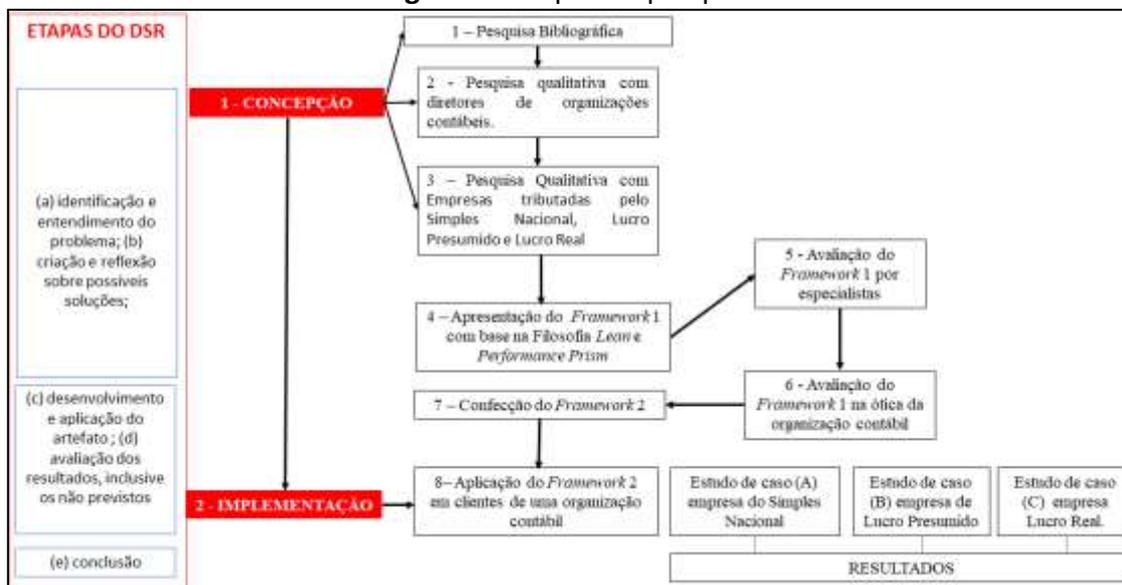
Segundo VAISHNAVI; KUECHLER (2007), as etapas para o desenvolvimento de uma DSR são: a) identificação e entendimento do problema; b) criação e reflexão sobre possíveis soluções; c) desenvolvimento e aplicação do artefato; d) avaliação dos resultados, inclusive os não previstos e; e) conclusão.

Esta pesquisa foi dividida em duas etapas: concepção e implementação. Mostra-se, na Figura 1, essas etapas e os seus respectivos objetivos.

A etapa '1- Concepção' teve como objetivo o entendimento do problema e a confecção do Framework 1. Para isso, realizou-se uma pesquisa bibliográfica, a qual possibilitou aprofundar o conhecimento sobre o tema pesquisado; e se aplicou entrevistas semiestruturadas com diretores de organizações contábeis e empresas tributadas pelo Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real. Os tipos de empresas foram escolhidos por apresentarem variáveis distintas tanto internas quanto externas, o que permitiu testar a flexibilidade do Framework e explorar em profundidade as

percepções, experiências e conhecimento dos entrevistados. Nesta etapa é apresentada a versão 1 do Framework.

Figura 1 - Etapas de pesquisa



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

Ainda na etapa de Concepção, o Framework 1 foi avaliado, como se observa na Figura 1, o que consistiu na apresentação da sua versão inicial para quatro especialistas: um em engenharia de produção, um em administração, um em contabilidade e um em Contabilidade Gerencial. Foi lhes solicitando que avaliassem e apresentassem sugestões de melhorias, o que acarretou um refinamento do Framework. Os critérios de seleção dos especialistas foram: a) formação, necessariamente mestre ou doutor, com atuação acadêmica e; b) tempo de experiência superior a dez anos.

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

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

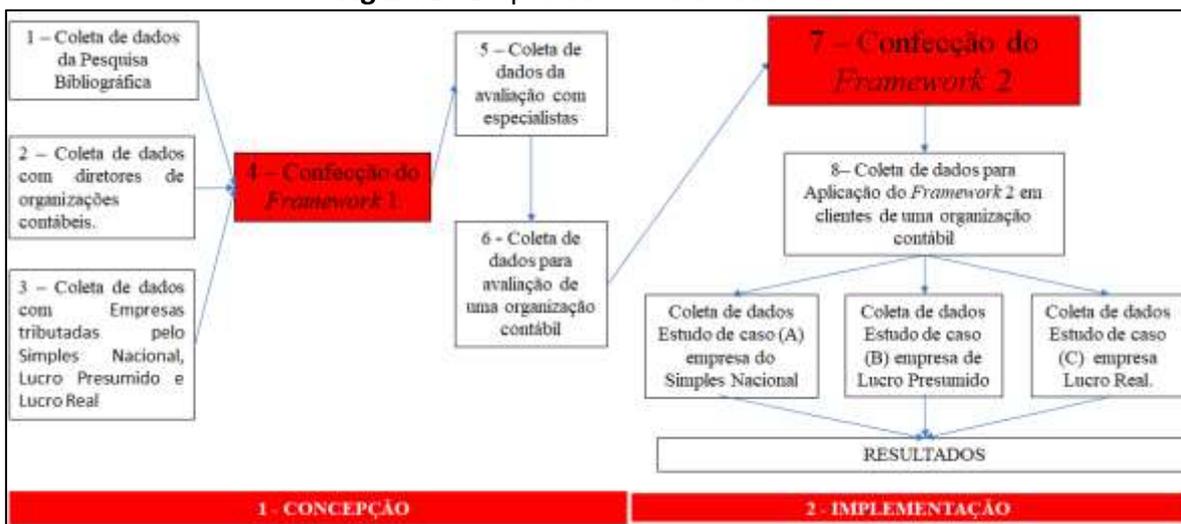
Os estudos empíricos das etapas '1 - Concepção' e '2 - Implementação' foram realizados em seis organizações contábeis e em três empresas com regime tributário distintos: uma empresa do Simples Nacional, uma de Lucro Presumido e uma de Lucro Real. A pesquisa foi desenvolvida nas organizações contábeis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

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

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

A coleta de dados seguiu o delineamento da pesquisa e ocorreu em duas etapas: concepção e implementação. Na Figura 2, demonstra-se essas etapas detalhadamente.

Figura 1 - Etapas da coleta de dados



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

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

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

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

A pesquisa bibliográfica, juntamente com as entrevistas, permitiu explorar em profundidade as percepções, os conhecimentos e as experiências dos entrevistados. Investiu-se, aproximadamente, 21 horas de anotações e gravações - autorizadas pelos participantes - e quase o mesmo tempo para as transcrições das principais observações.

A avaliação do Framework 1 foi realizada pelos especialistas e por um gestor de uma organização contábil, o qual participou da pesquisa na fase da Concepção, tendo sido selecionado pela facilidade de acesso. A coleta de dados teve como foco testar a utilidade e a facilidade do uso do Framework. As entrevistas com especialistas seguiram um roteiro semiestruturado, com 12 questões extraídas da etapa da Concepção que serviram de base para a construção do Framework 1. O Quadro 2 ostenta o perfil dos especialistas entrevistados.

Quadro 1 - perfil dos especialistas entrevistados

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

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

Nesta etapa foram investidas por volta de duas horas com cada especialista, as quais tiveram o formato individual, foram agendadas previamente e totalizaram oito horas de anotações e gravações autorizadas. Quase o mesmo tempo foi necessário para as transcrições das principais observações. As questões englobaram a visão acadêmica

sobre a teoria abarcada nesta pesquisa e sua aplicação prática no mercado, com a intenção de responder à questão de pesquisa. Na entrevista com o gestor da organização contábil, aplicou-se o mesmo roteiro, contudo, as questões tiveram como ênfase a facilidade do uso da ferramenta junto a seus clientes e os questionamentos com os especialistas levaram o mesmo tempo das entrevistas com anotações e transcrições.

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

A análise de documentos foi executada junto com as entrevistas e serviu para identificar procedimentos de controle padronizados que poderiam auxiliar nos estudos, tais como indicadores, formulários e planilhas de gerenciamento.

Nesta etapa, ocupou-se, pelo menos, um dia do expediente de cada caso (oito horas por organização) e com cada gestor e seus colaboradores, totalizando 24 horas de anotações e gravações autorizadas, empregando o mesmo tempo para as transcrições das principais observações.

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

Ao analisar as transcrições das entrevistas, os documentos observados e os artigos coletados na pesquisa bibliográfica, procurou-se trechos textuais que poderiam sustentar a identificação de informações relacionadas às três categorias de análise de dados. Um trecho pode consistir em várias linhas de texto e estar associado a mais categorias de análise de dados.

Para análise de dados da etapa (1), método de avaliação do Framework 1, três categorias foram definidas: perfil dos especialistas, avaliação do Framework 1 quanto à especialidade do pesquisado e sugestões de melhorias. Elas serviram como base norteadora para aprimorar o Framework 1, permitindo o aperfeiçoamento para a confecção do Framework 2, que será empregada na próxima etapa. Observa-se que, para a análise do gestor da organização contábil, foi solicitado apenas o que diz respeito a sugestões de melhorias, tendo em vista a sua participação na etapa (1) Concepção.

Em relação à análise de dados na etapa (2) Implementação, ao verificar as transcrições de entrevistas, diários de observações, notas de reuniões e documentos, explorou-se trechos de dados textuais brutos que poderiam sustentar a validação do Framework 2, bem como a identificação de Trade-offs e de fatores contextuais específicos de cada

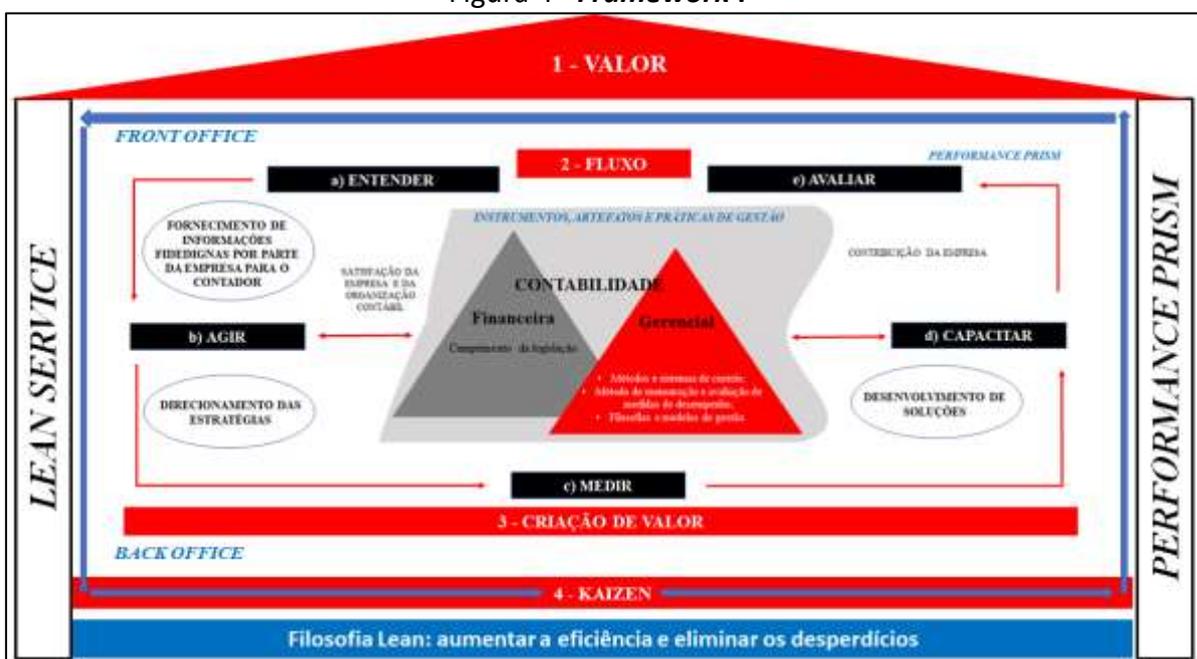
case analisado, que apontam a riqueza de informações fornecidas por essas técnicas (AYRES, 2008). Duas categorias foram definidas: a avaliação do Framework 2 e a busca de sugestões para melhorias,

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

RESULTADOS

As entrevistas tiveram como objetivo colaborar com o entendimento do problema e auxiliar na confecção do Framework 1. A Figura 4 possui um esboço do Framework I:

Figura 4 - **Framework I**



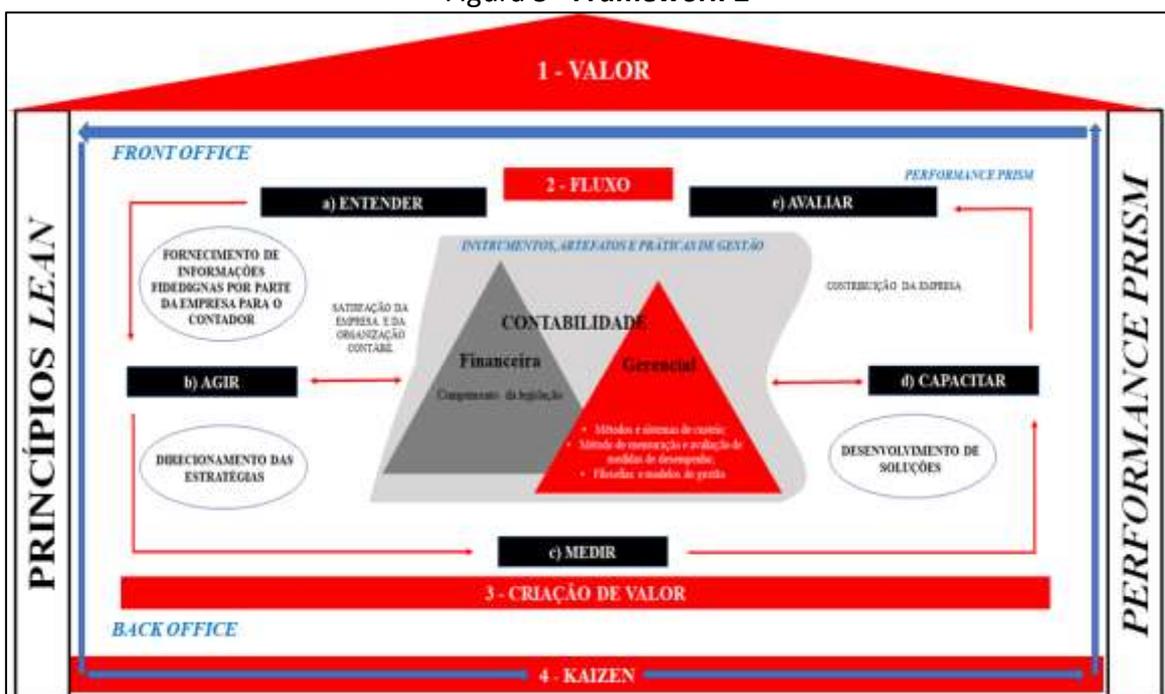
Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa (2020).

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

A EVOLUÇÃO, ou Kaizen, está na aplicação da rotina, objetivando um crescente desenvolvimento da organização. Concluindo o Front Office, a sequência do Framework 1, objetiva estabelecer o VALOR, criar o FLUXO DE VALOR, estabelecer a PRODUÇÃO PUXADA, MEDIR o desempenho, CAPACITAR, para aprimorar a execução, e AVALIAR, para fazer as atividades que criam valor fluírem sem interrupções, retornos, esperas ou fragmentos.

O Framework 1 teve observações dos especialistas e do gestor de uma organização contábil. O Framework 2 ficou estabelecido, como esboçado na Figura 5.

Figura 5 - **Framework 2**



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

O novo Framework teve sua base e um de seus pilares modificados, focando assim no problema de pesquisa. O novo fluxo no Front Office continuou seguindo a lógica do Performance Prism e do Lean, com as modificações propostas.

O novo fluxo estabelecido no Front Office seguiu a lógica sugerida pelos especialistas e pela organização contábil, focando no interesse de quem vai utilizá-lo e deixando-o sempre que possível mais flexível ao perfil de cada cliente.

Na fase de aplicação do Framework 2, nas empresas do Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, as diferenças internas e externas de cada uma determinaram uma aplicabilidade diferente, atestando a flexibilidade do Framework. A comparação da aplicação do Framework 2 nas três diferentes empresas é apresentado no Quadro 5:

Quadro 5 - Comparação da aplicação do *Framework 2* nas três diferentes empresas

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesta fase de aplicação do Framework 2, nas empresas do Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, ficou evidente que, ao segui-lo, a implantação foi bastante diferente em cada empresa, sofrendo uma série de modificações. E é ainda um processo crescente, pois começa de uma maneira superficial e, com o tempo, adquire profundidade e autoaperfeiçoamento.

Na fase de aplicação do Framework 2 nas empresas do Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, está demonstrada no Quadro 6, a integração entre os Princípios Lean e o PP em cada etapa.

Quadro 6 - Comparativo da aplicação do *Framework 2* nas três diferentes empresas na integração dos Princípios *Lean* e *PP*

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

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

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

Por fim, na quinta etapa, o Kaizen está no aprimoramento da rotina e no aprofundamento da aplicação. A integração dos Princípios Lean e PP, por meio do Framework, demonstrado no Quadro 06, mostra-se satisfatório no auxílio para que organizações contábeis possam colaborar com o desenvolvimento de seus clientes nas diferentes formas de tributação, mas, outras discussões ainda podem ser pertinentes.

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

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

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

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

Na fase de concepção desta pesquisa, foram detectados possíveis desafios aos quais o Framework proposto pode auxiliar organizações contábeis a prestar um melhor serviço, de um jeito que elas possam cooperar com o desenvolvimento de seus clientes, como colocado no Quadro 7.

Além disso, o Framework proposto pode auxiliar no aumento e no acompanhamento de ofertas de informações estratégicas e valorosas para as empresas melhorarem seus resultados. Pode, igualmente, contribuir para que as empresas do Simples Nacional coloquem nas suas rotinas de gestão as práticas da contabilidade gerencial. Em se tratando de uma possível relação entre escolaridade dos gestores contábil e do porte e sistema de tributação das empresas que atraem para seus clientes, apontadas na fase conceitual da pesquisa, não há possível colaboração na aplicação do Framework. Todavia, pode elevar o número de clientes, conforme segmento da organização contábil, tendo em vista que visa à melhoria dos resultados das empresas que atende.

Quadro 7 - Possíveis desafios e prováveis soluções do Framework 2

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

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

CONCLUSÕES E SUGESTÕES PARA ESTUDOS FUTUROS

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

O Framework 2 está representado na Figura 05 é um tipo de artefato “MODELO” produzido por meio da abordagem Design Science Research. Nesse sentido, o estudo bibliográfico fornece características mais generalizáveis e as pesquisas com contadores e gestores de empresas tendem a ser mais dependentes do contexto, formando a lógica do encadeamento, que ainda passa por uma depuração que é a avaliação dos especialistas e de uma organização contábil. Necessariamente, não é preciso que todas as etapas do Framework sejam aplicadas em conjunto, no cenário da empresa tributada pelo lucro presumido, por exemplo, a aplicação parcial até a etapa AGIR do Framework foi suficiente para gerar valor ao cliente.

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

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

Em relação a questão de pesquisa, (i) Como a integração entre os Princípios Lean e o PP, aplicada a organizações contábeis, pode contribuir para a melhoria da gestão de

seus clientes, destaca-se: a possibilidade de uma assessoria mais qualificada, que pode gerar vantagens competitivas perante o mercado, maior segurança desde o entendimento de seus custos, criação de KPI e ainda o aprimoramento de ferramentas de gestão. Possibilidade de uma maior assertividade diante da documentação da empresa, possibilidade de uma maior capacitação e consequente aculturação de seus colaboradores, acarretando uma melhor qualidade total na gestão.

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

Em relação à questão de pesquisa (i) e o objetivo específico (ii) que tratam sobre as possíveis barreiras facilitadores para a integração entre os Princípios Lean e o PP, chama-se a atenção para duas principais barreiras: interesse e maturidade na gestão por parte dos gestores das empresas pesquisadas. Como principal facilitador, cita-se a possibilidade de melhorar a gestão da empresa e acelerar seu crescimento.

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

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

REFERÊNCIAS

ÅHLSTRÖM, P. Lean Service Operations: translating Lean production principles to service operations. *International Journal Services Technology and Management*, Raipur/ Índia, v. 5, n. 5/6, p.545-564, jan. 2004.

ARAÚJO, A.; ROLIM, A. Indicadores de desempenho para um setor de tecnologia da informação e comunicação de uma IES pública: um método baseado no PP. In: COLÓQUIO INTERNACIONAL DE GESTÃO UNIVERSITÁRIA – CIGU, 14., 2010, Florianópolis. Anais ... Florianópolis: Editora da UFSC, 2014.

ATKINSON, A. et al. *Contabilidade gerencial*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ATKINSON, A.; WATERHOUSE, J.; WELLS, R. A stakeholder approach to strategic performance measurement. *Sloan Management Review*, Cambridge, v. 38, n. 3, p. 25-37, abr. 1997.

BERNARDES, C.; MARCONDES, R. *Teoria Geral da Administração: gerenciando organizações*. 3. ed. São Paulo, 2006.

BHASIN, S.; BURCHER, P. Lean viewed as a philosophy. *Journal of Manufacturing Technology Management*, [S. l.], v. 17, n. 1, p. 56-72, 2006. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1108/17410380610639506>. Acesso em: 10 nov. 2019.

BOND, T. The role of performance measurement in continuous improvement. *International Journal of Operations & Production Management*, [S. l.], v. 19, n. 12, p. 1318-1334, 1999.

BORGES, A.; LESCURA, C. Aspectos metodológicos da pesquisa sobre empresas familiares no Brasil. In: ENCONTRO DE ESTUDOS SOBRE EMPREENDEDORISMO E GESTÃO DE PEQUENAS EMPRESAS – EGEPE, 6., 2010, Recife. Anais... Recife: ANEGEPE, 2010.

BOWEN, D.; YOUNGDAHL, W. Lean Service: In defense of a production-line approach. *International Journal of Service Industry Management*, [S. l.], v. 9, Issue 3, 1998.

BRUGHA, R.; VARVASOVSKY, Z. Stakeholders analysis: a review. *Health Policy and Planning*, [S. l.], v. 15, n. 3, p. 239-246, 2000.

BUCHHOLZ, R.; ROSENTHAL, S. Toward a contemporary concept Framework for stakeholder theory. *Journal of Business Ethics*, [S. l.], v. 58, n. 1, p. 137-48, 2005.

CARRARO, W. et al. *Destaques da contabilidade gerencial*. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2018.

CARRARO, W.; VENTURINI, L. Estágio evolutivo da contabilidade gerencial em organizações contábeis de natureza jurídica Eireli no Município de Porto Alegre – RS. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 25., 2018, Vitória. Anais ... Vitória: Associação Brasileira de Custos, 2018.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

NASCIMENTO, A.; FRANCISCHINI, P. Caracterização de sistema de operações de serviço enxuto. *PIC-EPUSP*, [S.l.], n. 2, 2004.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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