

See discussions, stats, and author profiles for this publication at: <http://www.researchgate.net/publication/275952461>

Aspectos de Complementaridade entre o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) e o Balance Score Card (BSC)

ARTICLE · JANUARY 2003

READS

4

3 AUTHORS, INCLUDING:



[Andre Andrade Longaray](#)

Universidade Federal do Rio Grande (FURG)

26 PUBLICATIONS 2 CITATIONS

SEE PROFILE

EXPEDIENTE

SINDICATO DOS CONTABILISTAS
DE SÃO PAULO
(Ex-Instituto Paulista de Contabilidade -
Fundado em 1919)

Presidente

Waldemar Garcia de Santana
Vice-presidente

Sebastião Luiz Gonçalves dos Santos
Diretor Financeiro

José de Souza
Vice-Diretor Financeiro
Rubens Monton Coimbra
Diretor-Secretário

José Heleno Mariano
Vice-Diretor Secretário
Roberto Royo
Diretor Cultural

Elcio Valente
Vice-Diretor Cultural
Armando Andrade

Diretora Social
Celina Coutinho

Revista Paulista de Contabilidade

Publicação do Sindicato dos Contabilistas de São Paulo - Janeiro/2003 - Ano XXXI - Nº 418

CONSELHO EDITORIAL

Diretor

Waldemar Garcia de Santana
Coordenador Editorial

José Heleno Mariano
Conselho Editorial

Antonio Luiz Sarno
Glaucos Antonio Begalli

José Heleno Mariano
Nena Geruza Cei

Roberto Fernandes dos Santos
Sergio Approbato Machado

Sergio de Iudícibus
Walter Arnaldo Andreoli

Jornalista Responsável

Maria Lenilde S. Plá De León (MTB 11.707-SP)

Projeto Gráfico e Diagramação:

Celso Tadeu de Oliveira,
Eduardo Henrique da Silva
Sidney Fernandes

Impressão e Acabamento
Ipsis

Periodicidade
Trimestral

Distribuição:
Nacional

Tiragem:
10.000 exemplares

Administração e Redação

Praça Ramos de Azevedo, 202
São Paulo - SP - CEP: 01037-010
Tel.: (11) 3224-5100 - Fax: (11) 223-2390
Internet: www.sindcontsp.org.br
E-mail: sindcontsp@sindcontsp.org.br
Fundado em 1922

As opiniões expressas nos
artigos assinados são de inteira
responsabilidade dos seus autores

S U M Á R I O



POR: FÁBIO BRUSSOLO E IVAN RICARDO PELEIAS

**Diretrizes
Curriculares do
Curso de Graduação
em Ciências
Contábeis x Exigências
do Mercado de
Trabalho para a área
Contábil na Grande
São Paulo**

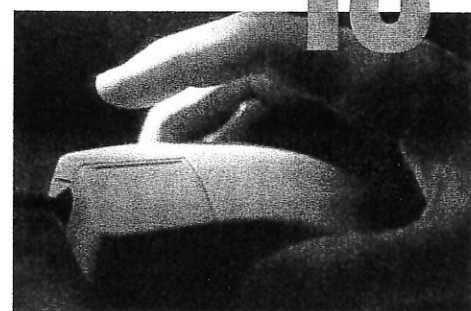


POR: MARIA ELISABETH PEREIRA KRAEMER

**A Contabilidade
e o e-Learning**

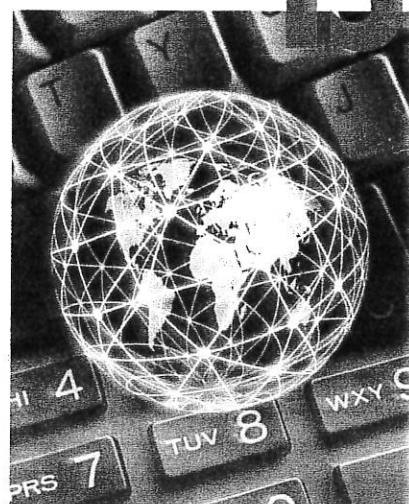
POR: ILSE MARIA BEUREN, ROSIMEIRE ALVES
BONA PORTON E ANDRÉ ANDRADE LONGARAY


**Aspectos de
Complementariedade
entre os Critérios do
Custeio Baseado na
Atividade (ABC)
e o Balanced
Scorecard (BSC)**



POR: VALÉRIO VITOR BONELLI E
JOSÉ LUIS DE CASTRO NETO

**A Importância
da Informação
Contábil no
Desempenho
Social da
Empresa**





Aspectos de Complementaridade entre os Critérios Baseado na Atividade e o Balanced Scorecard

POR: ILSE MARIA BEUREN, ANDRÉ ANDRADE LONGARAY E ROSIMEIRE ALVES DE BONA PORTON

As implicações do acirramento da competição empresarial ocorrida no cenário mundial exigem que as organizações busquem estratégias de gestão que lhes permitam continuar nesse mercado concorrido. O presente trabalho pretende levantar alguns aspectos de complementaridade entre duas ferramentas existentes que auxiliam no processo de gestão, que são o Custeio Baseado em Atividades

(ABC - *Activity Based Costing*) e o *Balanced Scorecard* (BSC). Para tanto, inicialmente são apresentadas as características do ABC com os aspectos positivos e negativos desse método. Em um segundo momento, é explicitada a metodologia do BSC. Na sequência, discorre-se sobre alguns aspectos de complementaridade entre as duas ferramentas. A título de conclusão, são feitas algumas considerações a respeito do tema.



Complementariedade dos Custeios do Custeio por Atividade (ABC) e o ScoreCard (BSC)

Palavras-chaves:

Custeio Baseado em Atividade, *Balanced Scorecard*.

1. Introdução

Diante do desafio da competição global e da rápida mudança tecnológica, os gestores, no intuito de aproveitar as oportunidades que a eles têm se apresentado, necessitam conhecer novos nichos de mercado e adotar estratégias eficientes de gerenciamento de custos, entre outras providências, a fim de que as empresas, sob sua responsabilidade, consigam assegurar continuidade e competitividade no ambiente empresarial. A necessidade de competitividade é um fator considerado impulsionante para que os administradores busquem

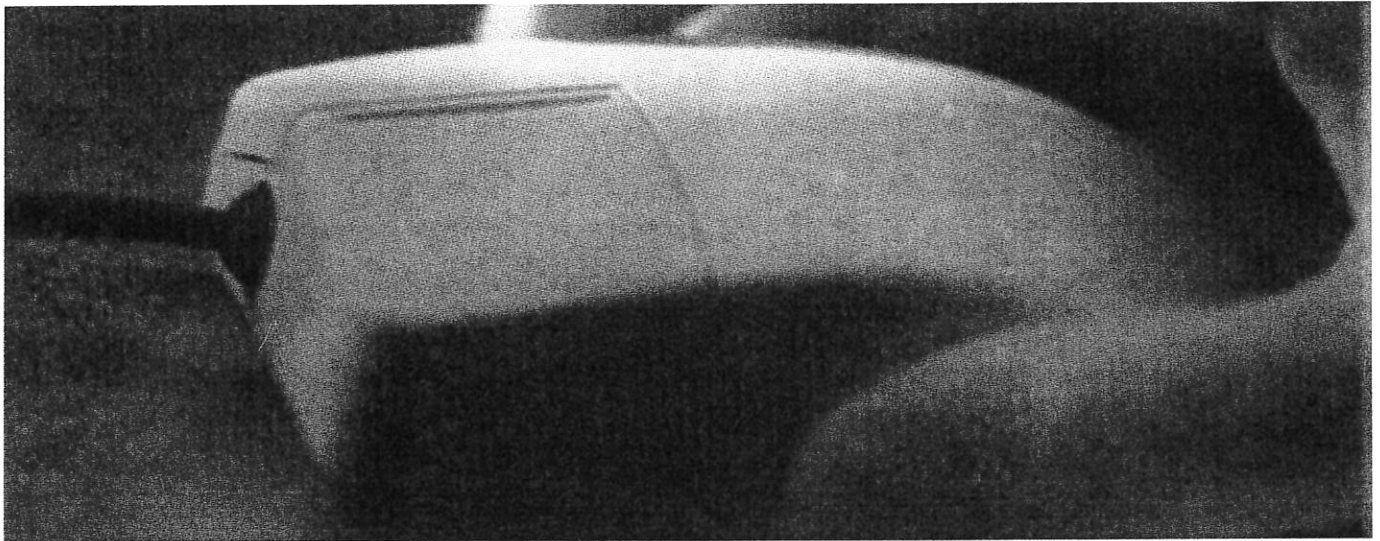
novas e criativas maneiras de gerar lucro. Atualmente, para a empresa conseguir isso, faz-se necessário ter controles que auxiliem no processo de tomada de decisões.

Neste sentido, a informação é a matéria-prima da tomada de decisões. Por meio do sistema de informações que é, segundo Beuren (1998), um conjunto de elementos (humanos, tecnológicos, materiais e financeiros) que viabiliza a captação de dados, seu processamento e a geração e divulgação de informações em todas as etapas do processo administrativo (planejamento, execução e controle), para os diferentes níveis hierárquicos e áreas funcionais da empresa, a informação tem desempenhado papel fundamental na gestão empresarial.

Vale ressaltar que, quando a empresa está

em busca de rentabilidade, concomitantemente está à procura da eficácia do seu negócio. E, neste momento, necessita ter informações, saber compreendê-las e interpretá-las, de modo a auxiliar na obtenção de um resultado satisfatório, e, principalmente, após as mudanças econômicas, sociais e políticas, em escala mundial, estamos vivenciando um ambiente empresarial de grandes alterações. Os avanços tecnológicos impulsionaram as necessidades e os desejos da sociedade e geraram uma demanda heterogênea, sensível aos novos paradigmas de forma, conteúdo, preço e qualidade.

Neste sentido, o presente trabalho pretende levantar alguns aspectos de complementariedade entre duas ferramentas existentes que auxiliam no processo de gestão.



que são o Custeio Baseado em Atividades (ABC - Activity Based Costing) e o Balanced Scorecard (BSC). Para tanto, inicialmente apresenta as características do ABC e os aspectos positivos e negativos desse método. Em um segundo momento, é explicitada a metodologia do BSC. Na sequência, discorre sobre alguns aspectos de complementaridade entre as duas ferramentas. A título de conclusão, são feitas algumas considerações a respeito do tema.

2. Custeio Baseado em Atividades (ABC-Activity Based Costing)

O ABC (*Activity Based Costing*) surgiu com o intuito de suprir as limitações dos sistemas de custeio convencionais no que concerne à alocação de custos indiretos de produção. Por meio desta técnica é possível determinar quais custos indiretos imputar a um bem ou serviço pelo tipo de atividade que ele consumiu.

Segundo Nakagawa (1994:40), "trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos da empresa. A quantidade, a relação de causa e efeito e a eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos nas atividades mais relevantes de uma empresa constituem o objetivo da análise estratégica de custos do ABC."

De acordo com Kaplan e Cooper (1998:94), "um sistema de custeio baseado na atividade oferece às empresas um

mapa econômico de suas operações, revelando o custo existente e projetado de atividades e processos de negócios que, em contrapartida, esclarece o custo e a lucratividade de cada produto, serviço, cliente e unidade operacional".

Os fatores que impulsionaram o ABC, conforme Martins (2000), foram, principalmente, o avanço tecnológico e a complexidade dos processos produtivos. Com os avanços tecnológicos, os custos indiretos apresentaram um grande crescimento. Além disso, as indústrias passaram a produzir uma gama bem maior de produtos e, por conseguinte, os sistemas tradicionais de custeio passaram a ter dificuldades para atender as suas funções.

Na medida em que o ambiente se transformava, surgia, então, a metodologia ABC, a qual consiste em colocar as atividades da empresa como centro de análises e controles: as atividades são as que consomem recursos, e os produtos utilizam as atividades.

No sistema ABC inicialmente é necessária a identificação das atividades relevantes da organização pelo fato de que essas é que primeiramente receberão os recursos. Perez Junior, Oliveira e Costa (1999:228) esclarecem que a atividade consiste de um "conjunto de tarefas necessárias para o atendimento das metas das funções. É qualquer evento necessário para o processo e que consome recursos da empresa ou da entidade."

Martins (2000:100) menciona que "uma atividade é uma combinação de recursos

humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas." Portanto, a essência para o desenvolvimento do sistema de custeio ABC são as atividades. Assim, a correta identificação das atividades é de fundamental importância para o sucesso do sistema.

Nota-se que a definição do sistema ABC está alicerçada no rastreamento dos custos pelas atividades desenvolvidas pela empresa, onde existe o consumo de recursos, a fim de obter-se uma visão abrangente de como estes são consumidos nos diversos processos da organização.

Nakagawa (1994) afirma que o ABC é um método de análise de custos, que busca "rastrear" os gastos para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos "diretamente identificáveis" com as atividades mais relevantes e destas para os produtos e serviços.

Os gastos indiretos são alocados às atividades e estas para os objetos de custo por meio dos direcionadores. Os direcionadores são classificados em dois tipos: direcionadores de recursos e direcionadores de atividades. Martins (2000:104) expõe que:

Direcionadores de recursos identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades, ou seja, demonstra a relação entre os

recursos gastos e as atividades. Direcionadores de atividades identifica a maneira como os produtos consomem atividades e serve para custear produtos (ou outros custeios), ou seja, indica a relação entre as atividades e os produtos.

Perez Junior, Oliveira e Costa (1999:229) comentam que o direcionador de custos "informa como as atividades consomem recursos. Serve para custear as atividades. Demonstra a relação entre o recurso consumido e as atividades". Para Cogan (1994:101), os direcionadores de custos "são os fatores que fazem com que as atividades sejam realizadas".

Como principais benefícios do ABC, de acordo com a Price Waterhouse (1995:18), pode-se mencionar os seguintes:

- identifica as reais fontes geradoras de custo em função dos geradores de custo, podendo, desta forma, identificar exatamente quais e onde os recursos estão sendo consumidos;
- identifica o grau de valor agregado que cada atividade atribui ao negócio;
- identifica o custo efetivo dos produtos e dos processos em função da eliminação das distorções propiciadas pelos atuais sistemas de rateio e atribui aos objetos de custeio os custos efetivamente incorridos;
- permite a gestão do portfólio de produtos, analisa a rentabilidade individual de cada produto e sua contribuição para o negócio, sendo base para a determinação de remuneração, preços e tarifas;
- incentiva a integração entre as áreas envolvidas nos processos e atividades e maximiza os esforços para a resolução de problemas e aumento da qualidade;
- permite realizar *benchmarking* com outras empresas do mesmo setor, pois compara os custos unitários dos geradores de custo, viabiliza, assim, uma análise comparativa com as melhores práticas do mercado;
- permite estabelecimento de *cost tar-*

gets para cada atividade, possibilita a gestão desses custos na fonte e elimina arbitrariedades nos processos de redução de custos.

No entanto, o ABC não deve ser aplicado em qualquer empresa sem que se faça antes uma análise detalhada desta, pois ele não funciona como um método de custeio, mas sim como uma ferramenta gerencial. Assim, necessita de um método de custeio para complementá-lo, o que implica maior esforço físico e financeiro da empresa.

Leone (1997:267) também ressalta os cuidados indispensáveis na aplicação da metodologia ABC e afirma que:

Precisa ser estudada com atenção está na aparente transformação de custos fixos em custos variáveis, trazendo consequências graves para a determinação e análise dos custos dos produtos, dos serviços ou de outro qualquer objeto de custeio. Quando os custos e as despesas são apropriados às atividades, o critério parece não se interessar pela dicotomia (ou pela divisão) dos custos e das despesas em fixas e variáveis.

Diante do exposto, percebe-se que a metodologia ABC é uma ferramenta gerencial que permite uma análise coerente com a administração para planejamento e controle. É possível avaliar as atividades executadas no processo de produção, facilitan-

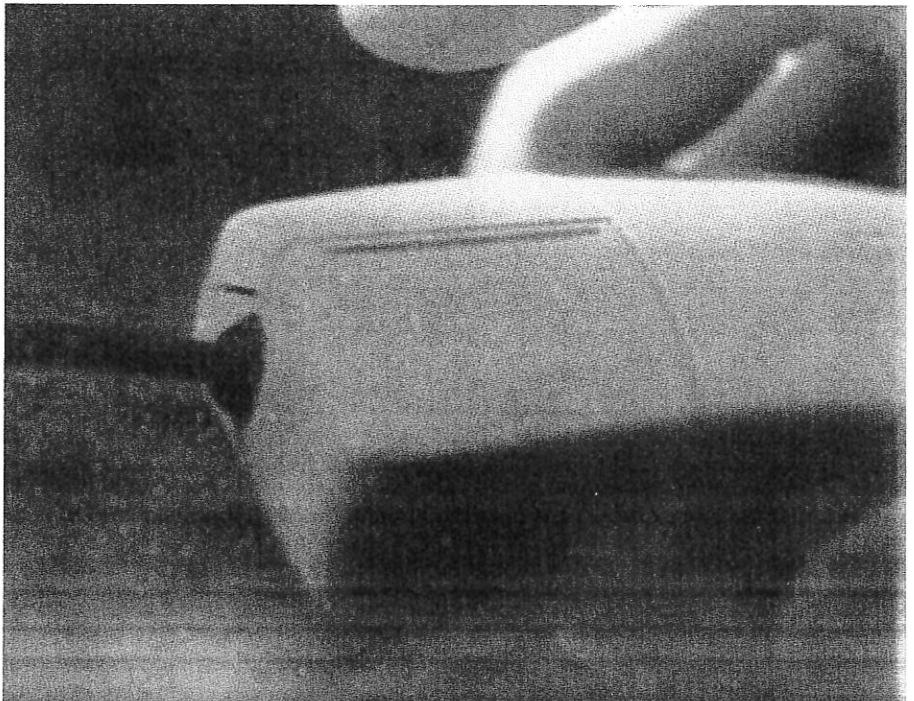
do-se a identificação de problemas e fornecendo-se análises de desempenho destas. Nesta seção foram apresentados alguns fragmentos da fundamentação do ABC. Ao mesmo tempo em que se apresentam desconexas, interagem em sua concepção sistêmica. A seguir, são contempladas as características do *Balanced Scorecard*.

3. *Balanced Scorecard*

O *Balanced Scorecard* surgiu no início da década de 90, e seus idealizadores foram Robert S. Kaplan e David P. Norton. A primeira publicação dos autores sobre o tema foi *The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance* na revista *Harvard Business Review* em 1992.

Rocha (2002:38) expõe que: O BSC surge com o objetivo de resolver os problemas que existem em se ter uma visão, ou perspectiva como preferem os autores, na condução das tomadas de decisão em uma organização, contrapondo a Contabilidade tradicional, que usa uma linha exclusivamente financeira. Esta visão é amparada como uma evolução do conceito do *Tableaux de Bord*, que anteviu a necessidade de observar empresa não só por meio da perspectiva financeira.

Kaplan e Norton (2000) explanam que o BSC (*The Balanced Scorecard - A Car-*



ta de Desempenho Equilibrada) focaliza justamente os pontos que precisam de melhoria na organização com a tradução dos fatores que estão impedindo a organização de atingir o sucesso já que ela direciona as medidas da empresa para a realização de uma estratégia unificada.

Portanto, o BSC é um sistema de gestão estratégico que conecta a estratégia de longo prazo aos planos de curto prazo e não tem só como base indicadores financeiros, pois tem vinculado à estratégia organizacional indicadores não financeiros para avaliação de desempenho.

De acordo com Oliveira (1997:26), a estratégia empresarial tem como finalidade de "estabelecer quais serão os caminhos, os cursos, os programas de ação que devem ser seguidos para alcançar os objetivos estabelecidos pela empresa".

Os indicadores financeiros não são abandonados. Kaplan e Norton (1997:8) citam que:

O *Balanced Scorecard* complementa as medidas financeiras do desempenho passado com medidas dos vetores que impulsionam o desempenho futuro. Os objetivos e medidas do *scorecard* derivam da visão e estratégia da empresa. Os objetivos e medidas focalizam o desempenho

organizacional sob quatro perspectivas: financeira, do cliente, dos processos internos e de aprendizado e crescimento.

A forma como o BSC conecta a estratégia de longo prazo aos planos de curto prazo e focaliza o desempenho organizacional sob quatro perspectivas é demonstrado na Figura 1.

Percebe-se que, para cada perspectiva do BSC (financeira, clientes, processos internos, aprendizado e crescimento), deverão ser identificados objetivos estratégicos. Com a estratégia definida, precisarão ser selecionados indicadores para cada objetivo estratégico. Em seguida definem-se as metas de superação e os planos de ação para alcançá-los.

O BSC, por meio dos indicadores propostos em cada perspectiva, mede o desempenho organizacional, conforme elucidado na seqüência.

Financeira - esta perspectiva precisa estar vinculada com as demais, uma vez que as empresas necessitam de um retorno rentável em suas operações para se manterem no mercado. Os indicadores nesta dimensão podem ser desde os tradicionais índices econômico-financeiros calculados a partir das demonstrações até indicadores mais atuais como o EVA - Va-

lor Econômico Agregado, entre outros.

Clientes - por meio desta perspectiva, a empresa pode selecionar os clientes e o nicho de mercado em que pretende competir. Os indicadores surgem para medir o grau de atendimento das necessidades dos clientes. Como indicadores para esta perspectiva têm-se Prazos, Custos, Qualidade.

Processos - a partir desta perspectiva são determinados os objetivos e as medidas das perspectivas financeiras e dos clientes. Seus indicadores estão associados ao desempenho operacional da empresa na execução de suas atividades, como exemplos pode-se citar: tempo de execução de um serviço, entrega de um produto, custos de operação da empresa.

Aprendizado e Crescimento - esta perspectiva é a base de sustentação de toda a organização, pois por meio dos indicadores será representado o quanto a empresa está aprendendo e desenvolvendo-se. Exemplos de indicadores desta perspectiva pode-se mencionar: o quanto a empresa está investindo na formação das pessoas e o quanto a empresa está conseguindo crescer em um ambiente competitivo.

Observe-se que as medidas financeiras do passado complementam as medidas dos vetores das outras três perspectivas que impulsionam o desempenho futuro da empresa.

Após ter sido realizada uma breve incursão teórica nas duas metodologias, ABC e BSC, é possível fazer um esclarecimento dos aspectos de complementaridade existente entre estas duas ferramentas.

4. A complementaridade do ABC com *Balanced Scorecard*

Existe uma relação entre ABC e BSC é o que demonstra Kaplan (1999:11), "o ABC é como curva da oferta: revela o custo de fornecer certo volume de produtos e serviços. O *Balanced Scorecard* é como a curva da demanda."

Sendo o *Balanced Scorecard* um sistema de gestão estratégica que parte da estratégia da empresa para definir um conjunto de indicadores e mecanismos para gerenciar as ações em direção aos objetivos da organização, pode-se inferir que é mais importante especificar as relações entre os indicadores, como base para descrever a estratégia, do que propriamente a criação das diversas medidas estabelecidas.

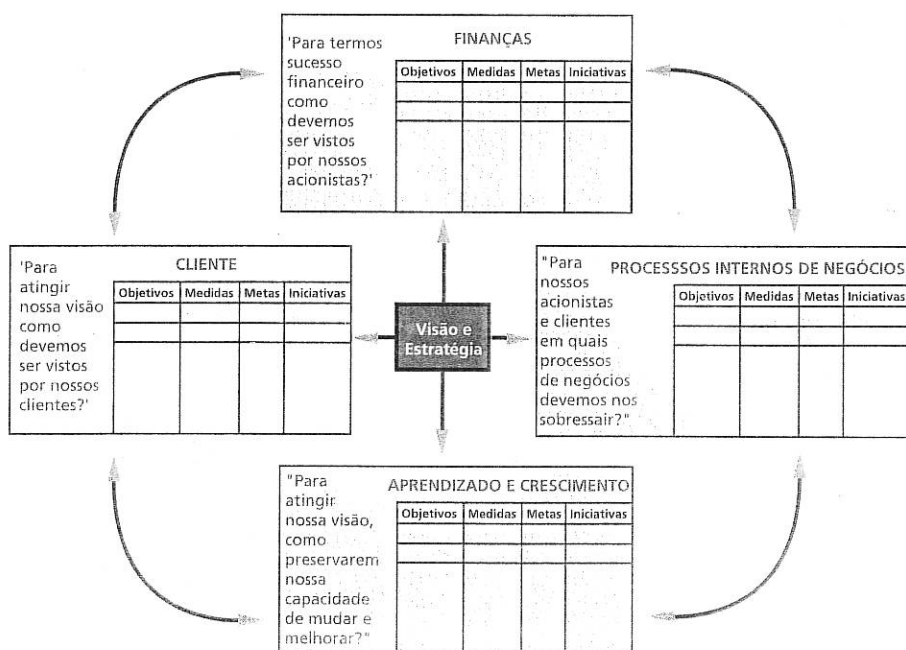


Figura 1 - O *Balanced Scorecard* fornece a estrutura necessária para a tradução da estratégia em termos operacionais. Kaplan e Norton (1997:10).

No processo de criação de medidas, o ABC auxilia o BSC com informações úteis para gerar os indicadores desejáveis. Por meio do ABC é possível medir os custos em nível de atividades, de processos, o que permite que se identifiquem e quantifiquem desvios e perdas nos diversos processos da organização, bem como na proposição de medidas corretivas.

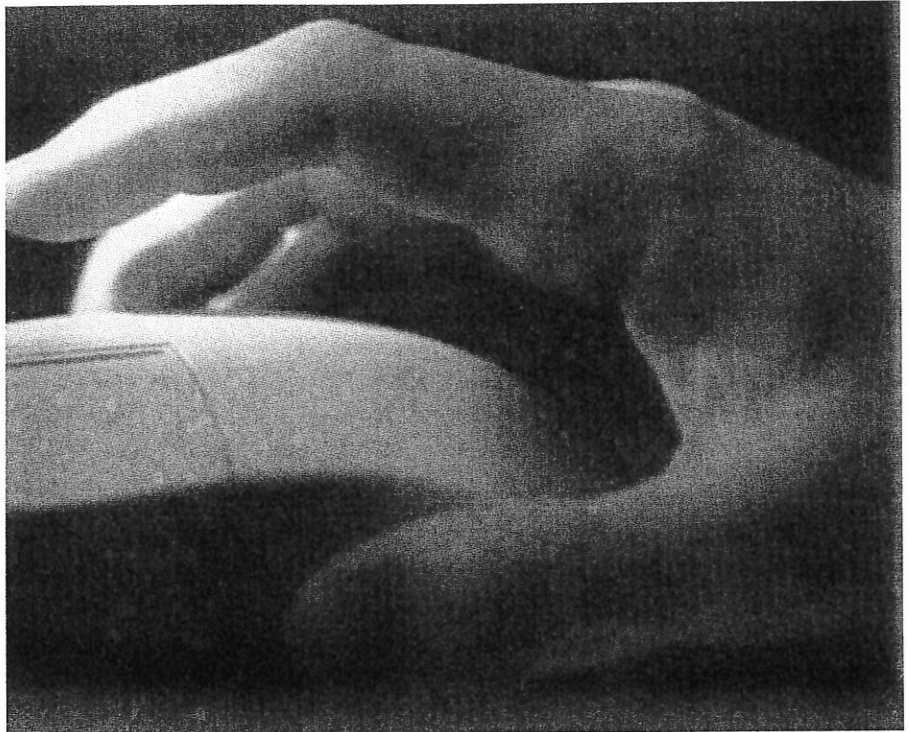
Os indicadores escolhidos devem ser desenvolvidos a partir das estratégias de cada organização, as quais devem refletir as peculiaridades de cada empresa. O ABC proporciona o ferramental necessário ao BSC para que se consiga escolher indicadores que melhor avaliem o desempenho da estratégia formulada.

Atkinson et al. (2000:64) elucidam que “o custeio baseado em atividades pode ser visto como uma estimativa da função de custos da empresa pela identificação de fatores que geram a demanda por consumo de recursos”. Portanto, o ABC permite, por intermédio das atividades realizadas, a visualização dos recursos necessários a um bem, serviço ou grupo de clientes.

Os autores do BSC incentivam as organizações a identificar, por meio do processo de inovação, novos nichos de mercado, novos produtos / serviços ou até mesmo incentivam surpreender seus clientes. Para Kaplan e Norton (1997:104), é necessário encontrar respostas para duas perguntas fundamentais: “1- Que tipos de benefícios os clientes valorizarão nos produtos de amanhã? 2- Como poderemos, através da inovação, oferecer esses benefícios ao mercado antes dos concorrentes?”

Para se conseguir inovar, antes é preciso pesquisar. E, conforme Kaplan e Norton (1997), a maioria dos custos incide e é pré-determinada durante as fases de pesquisa e desenvolvimento. Assim sendo, as informações que o ABC proporciona à organização podem auxiliar na determinação de qual ação tomar em busca da satisfação do cliente e ao mesmo tempo maximizar o lucro da organização.

Atkinson et al. (2000:64) afirmam que “uma empresa com modelo de custo baseado em atividades, especificando bem as operações inteiras, e um *Balanced Scorecard*, que mede os fatores que criam receitas atuais e futuras, terá uma base para prever suas funções custos e sua geração de renda”.



O tema apresentado nesta seção, a complementaridade do ABC com o BSC, procura demonstrar como as empresas podem reagir à competitividade empresarial, de forma que as organizações, por meio do BSC, podem estabelecer estratégias para continuarem atrativas para seus acionistas e gerarem informações para dar subsídios nas decisões de seus administradores ao definirem as estratégias.

Conclusões

Este artigo permitiu visualizar que a falta de gerenciamento das informações nas organizações pode causar distorções na tomada de decisões e perda de vantagem competitiva no sentido de a empresa não ter conhecimento sobre seus processos, fornecedores, clientes, funcionários e demais situações que envolvem a atividade da empresa.

O custeio baseado em atividades apresenta-se como uma metodologia que propicia maior precisão na alocação dos custos indiretos de fabricação ao produto por intermédio da apropriação das atividades mais relevantes em termos de consumo de recursos utilizando para tal os direcionadores de custos. Esta maior acurácia na informação de custos resulta em mais segurança aos ges-

tores por ocasião da tomada de decisões.

Por sua vez, o *Balanced Scorecard* é um importante instrumento de gestão para qualquer tipo de organização. Seu desenvolvimento depende da estratégia adotada em cada empresa, se é possível alinhar suas metas e identificar os focos de problemas em busca de melhorias para a empresa.

Portanto, o ABC é uma metodologia que propicia uma melhor mensuração dos custos indiretos e é, também, fonte de geração de informações relevantes para a gestão estratégica de custos e tomada de decisões. E o BSC é uma ferramenta que integra a gestão da empresa com uma visão sistêmica da organização, alicerçado em um sistema de avaliação de desempenho que busca a eficiência e a eficácia no gerenciamento da organização.

Assim, conclui-se que, quando estas duas ferramentas são utilizadas de forma integrada, a empresa pode melhorar o seu desempenho e criar valor econômico a longo prazo. A complementaridade do ABC com o BSC se verifica em todas as perspectivas na medida em que aquela metodologia serve de suporte para a última no que concerne à mensuração e gestão dos custos.

BIBLIOGRAFIA

ATKINSON, Anthony A. et al. Contabilidade Gerencial. São Paulo: Atlas/ 2000.

BEUREN, Ilse Maria. Gerenciamento da Informação: um Recurso Estratégico no Processo de Gestão Empresarial. São Paulo: Atlas/1998.

COGAN, Samuel. Activity Based Costing (ABC): Poderosa Estratégia Empresarial. 2. ed. São Paulo: Pioneira, Rio de Janeiro: Grifo Enterprises, 1994.

KAPLAN, Robert S. e COOPER, Robin. Custo e Desempenho: Administre seus Custos para ser mais Competitivo. São Paulo: Futura/1998.

KAPLAN, Robert S. e NORTON, David P. A Estratégia em Ação: *Balanced Scorecard*. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus/1997.

KAPLAN, Robert S. "Dos Custos à Performance". HSM Management. São Paulo. n.13, p.6-11, março/abril de 1999.

KAPLAN, Robert S. e NORTON, David P. Organização Orientada para a Estratégia: Como as Empresas que Adotam o *Balanced Scorecard* Prosperam no Novo Ambiente de Negócios. Rio de Janeiro: Campus/2000.

LEONE, George Sebastião Guerra. Curso de Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas/1997.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 7. ed. São Paulo: Atlas/2000.

NAKAGAWA, Massayuki. ABC: Custeio Baseado em Atividades. São Paulo: Atlas/ 1994.

OLIVEIRA, Djalma de P. R. de. Planejamento Estratégico: Conceitos, Metodologias e Práticas. 11^ª. ed. São Paulo: Atlas/1997.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. Gestão Estratégica de Custos. São Paulo: Atlas/1999.

PRICE WATERHOUSE. ABC Activity Based Cost. In: CRC/SP. Custo como Ferramenta Gerencial. 8. São Paulo: Atlas/1995.

ROCHA, Augusto César Barreto. Configuração de um Sistema de Avaliação de Desempenho Alicerçado no *Balanced Scorecard* para uma Indústria de Confeccões de Porte Médio. *Dissertação (Mestrado)*. Florianópolis, Engenharia de Produção e Sistemas, Universidade Federal de Santa Catarina/2002.



ILSE MARIA BEUREN

Professora Titular da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Doutorado em Contabilidade e Controladoria - Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Ciências Contábeis - Fundação Getúlio Vargas (FGV). Mestre em Administração - Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Graduada em Ciências Contábeis - UNOESTE (PR).



ANDRÉ ANDRADE LONGARAY

Professor da Fundação Universidade Federal do Rio Grande (FURG). Doutorado em Engenharia de Produção, área de Concentração de Gestão de Negócios Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Mestre em Administração, área de Concentração Gestão e Políticas Institucionais - UFSC. Graduado em Administração - Fundação Universidade Federal do Rio Grande (FURG).



ROSIMEIRE ALVES DE BONA PORTON

Mestranda em Administração, área de Concentração Gestão e Políticas Institucionais, - Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Graduada em Ciências Contábeis - UFSC.