

## Estruturação de um Modelo de Avaliação de Desempenho de Gestão Estratégica de Custos para uma Indústria de Grande Porte

Larissa Gass, Sandro César Bortoluzzi

**Resumo:** Em um ambiente altamente competitivo e inconstante, gerir seus custos de forma estratégica se torna cada vez mais importante para as empresas manter-se na disputa por altas posições do mercado. Neste contexto, tem-se a seguinte questão que orienta esta pesquisa: Como avaliar o desempenho da gestão estratégica de custos adotada por uma indústria de grande porte nos dias atuais? O objetivo central é construir, junto aos gestores da empresa em estudo, um modelo que permita avaliar o desempenho toda a gestão estratégica de custos adotada da referida organização. Para isso, foi escolhida a Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão – Construtivista (MCDA-C) como instrumento de intervenção. Em busca de selecionar um portfólio bibliográfico estruturado sobre o tema em questão, utilizou-se o método Knowledge Development Process-Constructivist (ProKnow-C). Trata-se de um estudo de caso em uma empresa real, onde a coleta de dados se deu por entrevistas junto ao decisor da organização, no caso, o Controller, onde levantou-se 24 Elementos Primários de Avaliação (EPAs), os quais foram transformados em 46 conceitos orientados à ação. A presente pesquisa traz a construção de uma etapa (Estruturação), das três existentes da metodologia MCDA-C, no entanto, conclui-se a realização de um processo essencial para o alcance parcial do objetivo proposto da pesquisa, que é estruturar um modelo de avaliação de desempenho de gestão estratégica de custos para uma indústria de grande porte.

**Palavras chave:** Avaliação de Desempenho Organizacional, Gestão Estratégica de Custos, Metodologia Multicritério de Apoio a Decisão Construtivista (MCDA-C), Indústrias.

## Structuring a Strategic Cost Management Performance Assessment Model for a Large Industry

**Abstract:** In a highly competitive and fickle environment, managing your costs strategically is becoming increasingly important for companies to remain in contention for high market positions. In this context, there is the following question that guides this research: How to evaluate the performance of strategic cost management adopted by a large industry today? The main objective is to build, together with the managers of the company under study, a model that allows the performance of the strategic cost management adopted by the organization. For this, the Multicriteria Decision Support Methodology - Constructivist (MCDA-C) was chosen as an instrument of intervention. In order to select a structured bibliographic portfolio on the subject in question, the Knowledge Development Process-Constructivist (ProKnow-C) method was used. This is a case study in a real company, where data collection was done through interviews with the decision maker of the organization, in this case, the Controller, where 24 Primary Evaluation Elements (EPAs) were raised. transformed into 46 action-oriented concepts. This research brings the construction of a stage (Structuring) of the three existing MCDA-C methodology, however, concludes the accomplishment of an essential process for the partial achievement of the proposed research objective, which is to structure a strategic cost management performance assessment for a large industry.

**Key-words:** Organizational Performance Assessment, Strategic Cost Management, Multicriteria Constructivist Decision Support Methodology (MCDA-C), Industries.

## 1. Introdução

Na atualidade, as empresas vêm buscando serem cada vez mais estratégicas nas suas decisões, a fim de buscarem por melhores desempenhos econômicos, financeiros e até sociais.

Em um ambiente altamente competitivo e inconstante, gerir seus custos de forma estratégica se torna cada vez mais importante para as empresas manter-se na disputa por altas posições do mercado.

Alguns mercados ou setores da economia se destacam devido ao nível de competitividade, logo, as empresas incluídas em tais segmentos devem preocupar-se com seu desempenho (PEREIRA; CARVALHO; SANTOS; 2015). Um destes grandes segmentos é a indústria.

A indústria atualmente exerce um grande papel no Brasil em termos macroeconômicos, representando 21,6% do PIB, 70,8% das exportações, 67,4% da pesquisa e desenvolvimento do setor privado, 34,2% dos tributos federais e contribuindo com R\$2,40 para a economia brasileira a cada R\$1,00 produzido. (CNI, Julho/2019).

Os resultados econômico-financeiros das indústrias são o reflexo da sua gestão de custos, principalmente por esta ser uma das principais ferramentas posicionamento, controle e planejamento, sendo extremamente relevante quando da tomada de decisões.

Para isso, o gerenciamento de custos nas organizações requer atenção em vários detalhes, onde o gestor sempre deve estar munido de dados internos e externos para exercer a tomada de decisão, desta forma, faz-se necessário que as mesmas avaliem constantemente seu desempenho.

Cada vez mais, há uma exigência de modelos de gestão que produzam informações importantes e úteis para o apoio à decisão. Além de sócios ou acionistas, outros agentes da sociedade preocupam-se com a administração da organização, desta forma, há uma grande necessidade de gerenciar e considerar todos os recursos da organização (BORTOLUZZI; ENSSLIN; VASCONCELLOS; ENSSLIN; 2010.).

Considerando o exposto, o problema desta pesquisa baseia-se em: Como avaliar o desempenho da gestão estratégica de custos adotada por uma indústria de grande porte nos dias atuais? O objetivo central é construir, junto aos gestores da empresa em estudo, um modelo que permita avaliar o desempenho toda a gestão estratégica de custos adotada da referida organização. Para isso, foi escolhida a Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão – Construtivista (MCDA-C) como instrumento de intervenção.

Para esta pesquisa, uma indústria com mais de 1.400 funcionários se disponibilizou para ser a empresa estudada. Situada no Brasil, com um faturamento superior à R\$600.000.000,00/ano, é uma das empresas líderes do mercado que atua, com uma marca já consolidada e que anseia pelo crescimento inteligente. A pesquisa se delimita nas questões relacionadas à avaliação de desempenho organizacional na área de custos, a serem implantadas nesta empresa.

O trabalho se justifica nos seguintes pontos: (i) colaboração ao tema Avaliação de desempenho especificamente na área de custos estratégicos de indústrias, devido à escassez de estudos deste tema especificamente em empresas do setor secundário; (ii) contribuição à Metodologia de Apoio à Decisão Construtivista (MCDA-C), uma vez que serve de fonte de estudo sobre o assunto; (iii) auxílio aos gestores da indústria em estudo ao estruturar uma metodologia de avaliação de desempenho da gestão estratégica de custos na empresa, a qual

servirá ferramentas para subsidiar a tomada de decisão; (iv) contribuição literária aos profissionais das áreas gerenciais de indústrias, pois, levantará a literatura já publicada sobre a avaliação de desempenho ligando-o às indústrias, trazendo assim, o tema à realidade dos profissionais.

Deste modo, por sua contribuição literária e prática, pode-se considerar essa pesquisa relevante, visto que abordará temas de interesse à gestores, acadêmicos e pesquisadores, além de oferecer ferramentas práticas de avaliação de desempenho da gestão estratégica de custos à uma empresa real.

O presente trabalho permitirá ter um modelo de avaliação de desempenho da gestão de custos que permitirá analisar e gerir todos os fatores que compõem o custo do produto vendido pela indústria abordada no estudo.

Além à introdução apresentada, este artigo é organizado da seguinte forma: (ii) referencial teórico; (iii) metodologia da pesquisa; (iv) resultados e discussões; (v) considerações finais e (vi) referências utilizadas.

## 2. Referencial Teórico

### 2.1 Avaliação de Desempenho

Para Soares e Melo (2014) a avaliação de desempenho das organizações continua sendo uma atividade fundamental na gestão empresarial, trazendo, neste milênio, novos desafios aos gestores ante a dinâmica do mundo dos negócios.

Atualmente existem diversas ferramentas na literatura que avaliam o desempenho organizacional, as quais destacam-se: Performance Measurement Matrix (Keegan et al., 1989); Performance Pyramid System (Lynch e Cross, 1991); Performance Measurement System for Service Industries (Fitzgerald et al., 1991); Balanced Scorecard (Kaplan e Norton, 1992, 1996); Measurement System (Bititci et al., 1997); Performance Prism (Neely et al., 2002); Organizational Performance Measurement (Chennell et al., 2000) e Integrated Performance Measurement for Small Firms (Laitinen, 1996, 2002). (BORTOLUZZI; ENSSLIN; ENSSLIN, 2010)

Diante ao novo contexto decisório, estas ferramentas conseguem atender alguns aspectos, no entanto, não atendem simultaneamente os requisitos em relação à identificação, organização, mensuração e integração dos critérios, assim como às ações de aperfeiçoamento. (ENSSLIN e ENSSLIN, 2009).

Devido à profissionalização da gestão das empresas, é necessário discutir e desenvolver novas ferramentas de avaliação de desempenho, modelos de gestão que produzam informações úteis e relevantes para apoiar a decisão. Há muitos aspectos que produzem a necessidade de gerenciar os recursos da organização, pois além dos sócios e acionistas, outros agentes da sociedade cobram por melhores desempenhos e pela forma como as organizações são administradas. (BORTOLUZZI, 2009).

Além do uso de indicadores financeiros e não financeiros, os sistemas de avaliação de desempenho organizacional deveriam considerar particularidades e realizar a ligação de objetivos estratégicos com os operacionais. (BORTOLUZZI, 2009).

É apresentado a existência de duas fases principais para o tema. A primeira fase, a dos sistemas tradicionais, iniciou em meados de 1880 e perdurou por 100 anos, onde preocupava-se com aspectos financeiros, como lucro, retorno sobre investimento e produtividade,

tornando-se limitado. (GHALAVINI, NOBLE, 1996).

Na segunda fase permeada por modelo multidimensionais, desenvolveu a inclusão de medidas de fatores externos e internos, e financeiros e não financeiros a fim de oferecer uma indicação prévia do desempenho do futuro, assim como registrar a do passado. (BOURNE et al, 2000).

Ou seja, pode-se perceber que houve uma mudança no foco da avaliação de desempenho, passando de visão limitada à poucos indicadores à uma visão mais ligada à gestão como um todo.

Mesmo diante à exposição de conceitos, métodos e modelos de Avaliação de Desempenho, há a necessidade de discussão na literatura envolvendo os fundamentos e características necessários para legitimar a Avaliação de desempenho como ferramenta de gestão e de melhoria de desempenho organizacional (VALMORBIDA, ENSSLIN, 2016).

## 2.2 Metodologia multicritério de apoio à decisão

Com origens há mais de dois séculos atrás, somente a partir da década de 1980 a MCDA foi consolidada como instrumento científico de gestão. Com uma lógica racionalista dedutiva, essa metodologia determina o apoio à decisão à duas etapas, uma etapa de formulação e outra de avaliação para selecionar a melhor alternativa em um conjunto de objetivos. (ENSSLIN, GIFFHORN, ENSSLIN, PETRI, VIANNA, 2010)

A fim de fornecer apoio aos tomadores de decisões em cenários complexos e difíceis, envolvendo vários fatores quantitativos e qualitativos, a MCDA-C vem como uma ramificação da MCDA tradicional. (ENSSLIN, GIFFHORN, ENSSLIN, PETRI, VIANNA, 2010)

Utilizando uma lógica de pesquisa construtivista indutiva e dedutiva, a MCDA-C considera os limites da objetividade por meio de uso de ferramentas (entrevistas, modelos de otimização, mapas, etc.) para assim, proporcionar ao gestor uma gama de conhecimentos capazes de fornecer a compreensão das consequências das tomadas de decisões. Através de forma sistêmica e sistemática, a MCDA-C se divide em três grupo de atividades: estruturação, avaliação e recomendações. (ENSSLIN, GIFFHORN, ENSSLIN, PETRI, VIANNA, 2010)

O presente trabalho utilizará desta metodologia para prosseguimento desta pesquisa.

## 3. Metodologia

Uma pesquisa pode ser definida como um procedimento racional e sistemático a fim de responder à problemas apontados. A pesquisa é necessária quando não há informações suficientes para elucidar a questão ou então quando os dados disponíveis se relacionam adequadamente ao problema em questão. A investigação é desenvolvida por meio de dados disponíveis e a utilização de procedimentos, técnicas e outras metodologias científicas. Esta é desenvolvida ao longo do processo através de várias fases, desde a formulação apropriada do problema até a efetiva apresentação dos resultados. (GIL, 2002).

A metodologia desta pesquisa abordará três seções: (i) enquadramento metodológico; (ii) procedimentos utilizados para revisão da literatura; e (iii) procedimentos para a construção do modelo.

### 3.1 Enquadramento Metodológico

A presente pesquisa pode-se considerada como aplicada quanto à sua natureza, pois é caracterizada por seu interesse prático, onde busca construir um modelo direcionado à uma

empresa específica (TURRIONI; MELLO,2012).

Em relação aos objetivos esta pesquisa caracteriza-se como de caráter exploratório, pois busca o aprimoramento de ideias e a aplicação de aspectos ligados à avaliação de desempenho de uma indústria de eletrodomésticos (GIL, 2002)

Sob uma abordagem combinada, a pesquisa é quantitativa ao levantar dados e traduzi-los em números, opiniões e informações capazes de classifica-las e analisa-las, e também é qualitativo ao realizar observação, reflexão e interpretação da literatura pesquisada já publicada. (GIL, 2002; TURRIONI; MELLO,2012).



Fonte: Adptado de Turrioni, Mello (2012)

Figura 1: Classificação da Pesquisa Científica em Engenharia de Produção

Para a construção do modelo foi escolhido como instrumento de intervenção a Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão Construtivista (MCDA-C). Essa metodologia que tem por base nos dados que permeiam os processos, segundo Bortoluzzi (2010), “busca estruturar o contexto decisional com vistas a desenvolver modelos nos quais os decisores possam basear suas decisões, a partir do que eles acreditam ser o mais adequado. ”

A coleta de dados deu-se por meio de entrevistas com o decisor escolhido da organização, no caso, o Controller.

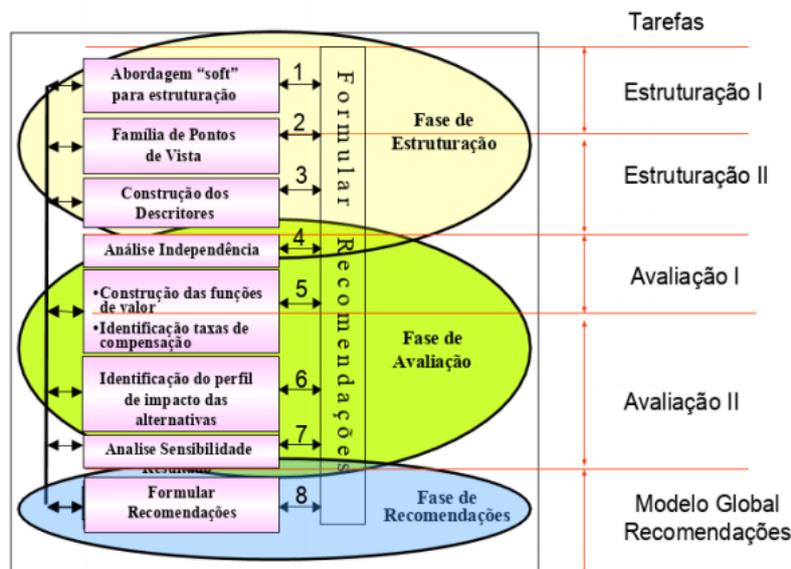
### 3.2 Procedimentos para a construção do modelo

A construção do modelo de avaliação de desempenho organizacional deste projeto objetiva a busca e o levantamento de dados e subsídios capazes de auxiliar a tomada de decisão pelos gestores em uma empresa real.

Levando em conta os paradigmas de apoio à decisão, é adequado utilizar a Metodologia MCDA-C para avaliar o desempenho de uma empresa, a qual é dividida em três fases: (i) Fase da estruturação; (ii) Fase da avaliação; e (iii) Fase da elaboração de recomendações. (BORTOLUZZI, 2009).

A metodologia MCDA-C pode ser dividida em oito passos: (i) Abordagem Soft para Estruturação; (ii) Família de Pontos de Vistas; (iii) Construção dos Descritores; (iv) Análise da Independência; (v) Construção das Funções de Valor e Identificação das Taxas de

Compensação; (vi) Identificação do Perfil de Impacto das Alternativas; (vii) Análise de Sensibilidade e (viii) Formulação de Recomendações.



Fonte: Adaptado de Ensslin, Dutra e Ensslin (2000, p. 81).

Figura 2: Fases da Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão Construtivista (MCDA-C)

Nesta pesquisa, adotou-se somente a Fase de Estruturação do modelo, onde (i) contextualizou-se: descrevendo o ambiente de onde foi aplicado a pesquisa, a definição dos atores, o rótulo do problema, a apresentação do problema, a importância, o objetivo, o instrumento de intervenção e o resultado esperado; (ii) definiu-se as famílias de pontos de vistas: identificando os EPAs, os conceitos, as famílias de pontos de vistas, os mapas cognitivos, os clusters e subclusters e testando a sua aderência e (iii) construiu-se os descritores, os níveis de referência e o perfil de desempenho.

## 4 Resultados e discussões

Neste tópico, são apresentados os resultados da pesquisa realizada na indústria de grande porte mencionada. Os resultados levam em conta somente a primeira fase da Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão Construtivista (MCDA-C), a Fase de Estruturação.

### 4.1 Fase de Estruturação

#### 4.1.1 Abordagem “soft” para estruturação

Na contextualização, identificou-se que a empresa em estudo trata-se de uma indústria de grande porte do ramo de eletrodomésticos. Com, atualmente, cerca de 1.400 funcionários e uma marca consolidada no mercado, essa indústria produz itens que são vendidos no mercado nacional e internacional, faturando mais de R\$600.000.000,00 ao ano e com capacidade de produção de 10.000 unidades ao dia. A gestão de custos da empresa, é de responsabilidade direta do Controller da companhia, juntamente com a Diretoria Industrial e Executiva.

Por ser a principal atividade da empresa, a fabricação do produto, além de ser motivar praticamente todos os investimentos da empresa, e por representar mais de 70% da receita líquida da empresa (receita bruta livre dos impostos e devoluções) quando da sua venda, o custo dos produtos possui um grande enfoque pela gestão da empresa em estudo.

Com as constantes mudanças dos meios de produção, demandas, layouts dos produtos,

normas, decisões, leis, investimentos, entre outros fatores, manter uma gestão estratégica de custos é um desafio diário. Quaisquer variações no custo do produto refletem diretamente no resultado da empresa, desta forma, ter um controle efetivo sobre o custo de transformação e a matéria-prima é primordial para o sucesso do negócio.

Atualmente, a empresa em estudo não possui uma estrutura de controle e avaliação padrão de todos os fatores que compõem o custo do produto, de forma consolidada. Com isso, o setor de Controladoria da empresa em estudo possui dificuldades para analisar e explicar à Diretoria Executiva as variações do custo do produto em relação ao orçamento, e também não há nenhum mapa que demonstre o desempenho de todos os fatores envolvendo a gestão estratégica de custos, o que compromete a percepção dos decisores.

Assim sendo, a presente pesquisa busca propor uma metodologia que permita identificar, organizar e mensurar os fatores que compõem direta e indiretamente os custos do produto a fim de avaliar e analisar a sua formação de forma estratégica, assim como fazer disso uma importante ferramenta para a gestão estratégica da operação e dos produtos fabricados e vendidos pela indústria em estudo.

Desta forma, buscou-se levantar os pontos mais importantes envolvendo a gestão de custos considerados pelos decisores da empresa através da metodologia MCDA-C.

Fazendo parte do contexto, o decisor entrevistado foi o Controller o qual possui um papel fundamental e uma visão geral de toda a gestão de custos da empresa. Os intervenientes são os Sócios, o Conselho Administrativo, a Diretoria Executiva e a Diretoria Industrial da empresa. Os agidos são os colaboradores, fornecedores e clientes da empresa, além dos consumidores finais e o governo. O facilitador é a autora desta pesquisa.

Posterior definição dos autores, foi escolhido o seguinte rótulo do problema: Avaliação de Desempenho da Gestão Estratégica de Custos em uma indústria de grande porte.

A presente pesquisa permitirá a construção de um modelo de avaliação que levantará todos os pontos necessários à gestão estratégica de custos da referida empresa para assim, dar subsídios aos gestores para a tomada de decisão e geração de ações em volta do tema em questão.

#### 4.1.2 Família de Pontos de Vista

A próxima fase é a construção do modelo, que se constitui através de um processo de brainstorming por meio de entrevistas com o decisor, onde levantou-se 24 Elementos Primários de Avaliação (EPAs), os quais foram transformados em 46 conceitos orientados à ação. No quadro 01 apresentam-se alguns destes EPAs e seus conceitos.

Nº	Elementos Primários	Nº	Conceitos
3	Custo orçado	5	Orçar os custos dos produtos para o próximo exercício de acordo com a estratégia da empresa e de forma coerente...Planejar um custo incoerente com a estratégia da empresa.
6	Gestão do fornecedor	11	Exigir performance de qualidade, entrega e custo dos fornecedores contratados...Perda de eficiência, qualidade e valor devido à fornecedores
9	Investimentos fabris	16	Acompanhar os projetos dos investimentos fabris assim como seu payback até o final do retorno efetivo...Não identificar os investimentos que não tiveram o retorno esperado no tempo esperado, para poder assim ter ações sobre estes

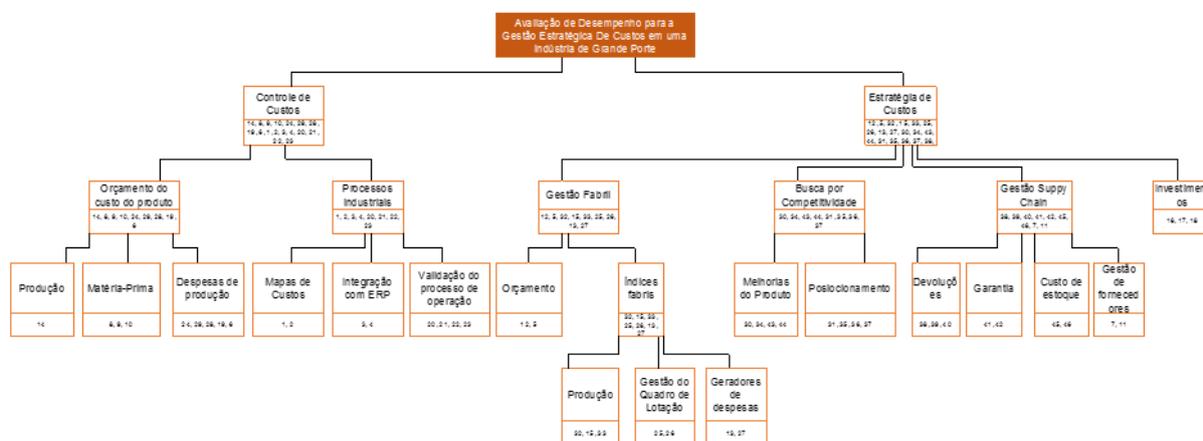
		17	Acompanhar o grau de inovação e tecnologia dos investimentos...Manter investimentos defasados
		18	Acompanhar os valores investidos em imobilizado juntamente com a estratégia da empresa...Investimentos muito abaixo ou muito acima do orçado.
		19	Supervisionar as ordens de investimentos finalizadas para que a depreciação ocorra conforme orçamento ...Depreciar bens de forma incorreta
15	Plano de Redução de Custos (PRC)	30	Acompanhar e validar os Planos de Redução de Custos...Não serem devidamente adotados
16	Ciclo do Produto	31	Acompanhar a rentabilidade do produto e seu posicionamento no mercado conforme seu custo atual...Continuar a produção de um item que não tem rentabilidade mínima necessária
19	Monitoramento da posição do produto no mercado	35	Acompanhar o posicionamento dos produtos no mercado... Ter produtos mal posicionados.
		36	Identificar melhorias no produto, incluindo ou diminuindo features (custos) para precifica-lo numa posição melhor na busca de vantagens competitivas...Não aproveitar as oportunidades e posições do mercado.
20	Monitoramento do custo dos produtos da concorrência	37	Estimar o custos dos produtos concorrentes...Não identificar oportunidades para redução de custos vistos nos dos concorrentes e/ou posicionamento dos produtos.
24	Custo do estoque	45	Avaliar o custo do estoque de matéria-prima...Possuir estoques com itens descontinuados e com altos volumes por grandes períodos.
		46	Avaliar o custo do estoque de produto acabado...Possuir estoques com altos volumes por grandes períodos.

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 1: Elementos primários de avaliação e conceitos orientados à ação

Até então, já é possível perceber a geração de conhecimento com o processo de construção do modelo de Avaliação de Desempenho, com o entendimento dos elementos diretos e indiretos que influenciam no desempenho da gestão estratégica de custos da empresa. Após os conceitos foram agrupados conforme suas relações em comum, chamados de clusters (BORTOLUZZI; ENSSLIN E ENSSLIN; 2009).

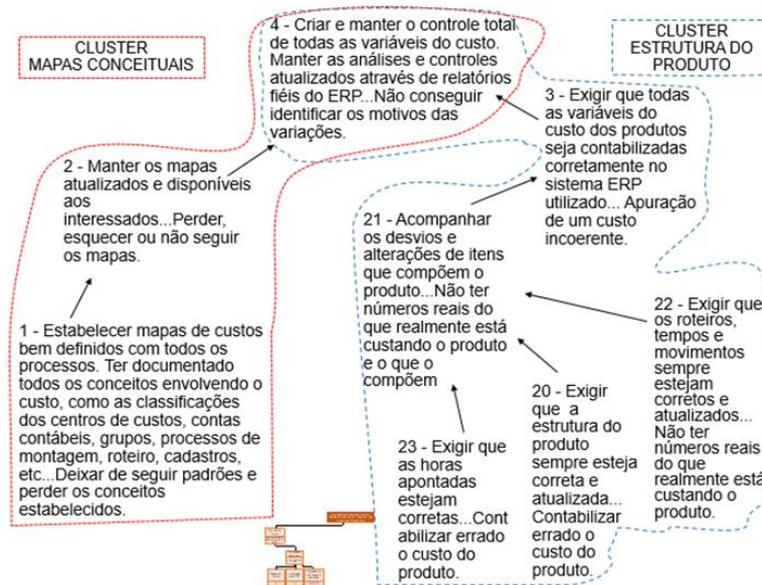
Os clusters levam à seleção de Pontos de Vista Fundamentais (PVFs) que se subdividem em Pontos de Vista Elementares (PVEs) até os níveis mensurados. A figura 3 apresenta a estrutura de Pontos de Vistas elaboradas nesta pesquisa (BORTOLUZZI; ENSSLIN; VASCONCELLOS; ENSSLIN; 2008)



Fonte: Dados da pesquisa

Figura 3: Estrutura de Famílias de Pontos de Vistas

Observa-se que o rótulo é dividido em duas áreas: “Controle de Custos”, a qual é subdividida em “Orçamento do Custo do Produto” e “Processos Industriais”; e “Estratégia de Custos”, a qual é subdividida em “Gestão Fabril”, “Busca por Competitividade”, “Gestão Supply Chain” e “Investimentos”.



Fonte: Dados da pesquisa

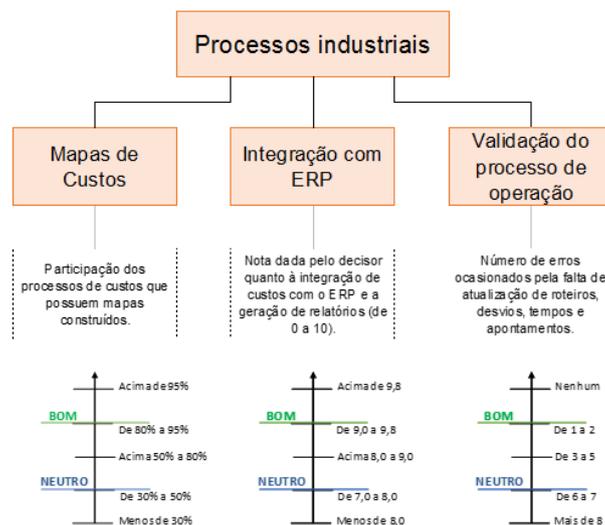
Figura 4: Mapa Cognitivo cluster Processos Industriais

Na figura 4, há a construção do Mapa Cognitivo do cluster “Processos Industriais” da presente pesquisa, o qual auxilia no entendimento dos objetivos estratégicos.

#### 4.1.3 Construção dos Descritores

Por fim, a última etapa da fase de estruturação é a construção dos descritores.

Nesta pesquisa construiu-se a estrutura hierárquica de valor e os descritores para cada Ponto de Vista Elementar e os níveis de referência dos mapas do cluster “Processos Industriais”, o que é demonstrado nas figuras 5 à 8.



Fonte: Dados da pesquisa

Figura 5: Estrutura Hierárquica de Valor e Descritores do PVF “Processos Industriais”

Descritor: Mapas de Custos		
Níveis de Impacto	Níveis de Referência	Descrição
N5		Acima de 95%
N4	BOM	De 80% a 95%
N3		Acima de 50% a 80%
N2	NEUTRO	De 30% a 50%
N1		Menos de 30%

Escala: Participação dos processos de custos que possuem mapas construídos.

Fonte: Dados da pesquisa

Figura 6: Descrito: Mapas de Custos

Descritor: Integração com ERP		
Níveis de Impacto	Níveis de Referência	Descrição
N5		Acima de 9,8
N4	BOM	De 9,0 a 9,8
N3		Acima de 8,0 a 9,0
N2	NEUTRO	De 7,0 a 8,0
N1		Menos de 8,0

Escala: Nota dada pelo decisor quanto à integração de custos com o ERP e a geração de relatórios (de 0 a 10).

Fonte: Dados da pesquisa

Figura 7: Descrito: Mapas de Custos

Descritor: Validação do processo de operação		
Níveis de Impacto	Níveis de Referência	Descrição
N5		Nenhum
N4	BOM	De 1 a 2
N3		De 3 a 5
N2	NEUTRO	De 6 a 7
N1		Mais de 8

Escala: Número de erros ocasionados pela falta de atualização de roteiros, desvios, tempos e apontamentos.

Fonte: Dados da pesquisa

Figura 8: Descrito: Mapas de Custos

De acordo com a metodologia MCDA-C, para construção integral do modelo, faz-se necessário o desenvolvimento de todas as fases. Como esta pesquisa baseia-se somente na primeira fase, a de Estruturação, as Fases de Avaliação e Recomendação ainda devem ser desenvolvidas.

## 5 Conclusão

A presente pesquisa traz a construção de uma etapa, das três existentes da metodologia MCDA-C, a qual construiu-se integralmente com base dos valores e percepções do decisor escolhido na empresa em estudo.

Nesta etapa, analisa-se todo o contexto envolvendo a empresa, seus problemas em relação ao tema proposto e as percepções do decisor sobre estes problemas, as quais são agrupadas e construídas conforme orienta a metodologia apresentada. Processo esse que é essencial para o alcance parcial do objetivo proposto da pesquisa, que é estruturar um modelo de avaliação de desempenho de gestão estratégica de custos para uma indústria de grande porte.

Ao comparar tal estudo, com o portfólio bibliográfico escolhido para tal, através da metodologia ProKnow-C, observa-se que o mesmo vem a preencher lacunas da literatura, as quais, é possível listar: (i) escassez de pesquisas de avaliação de desempenho na área estratégica de custos; (ii) construção e aplicação de modelos singulares e aplicados no mesmo contexto que lhe deu origem; e (iii) construção de modelos baseados no decisor da organização.

As limitações desta pesquisa estão relacionadas à restrição à fase de estruturação da metodologia MCDA-C e à construção de um modelo para uma empresa em específico sob a percepção de um decisor e às contribuições do facilitador e intervenientes.

Sugere-se, para futuras pesquisas, a realização do desenvolvimento das demais fases necessárias para a construção integral do modelo proposto, assim como a estruturação do modelo para demais empresas.

## Referências

CARDOSO, Thaine Lopes; ENSSLIN, Sandra Rolim; DUTRA, Ademar. Um Modelo Multicritério Construtivista Para Apoiar A Gestão Da Atividade De Pesquisa Da Universidade De Mindelo. **Revista de Gestão e Secretariado**, v. 8, n. 2, p. 76-96, 2017.

CNI – CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Portal da Indústria - Estatísticas.** Disponível em: <<http://www.portaldaindustria.com.br/estatisticas/importancia-da-industria/>>. Acessado em: 20 jul. 2019.

BORTOLUZZI, Sandro César. **Avaliação de desempenho econômico financeiro da empresa Marel Indústria de Móveis S.A.: a contribuição da metodologia multicritério de apoio à decisão construtivista (MCDA-C).** 2009. 262f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós Graduação em Contabilidade – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

BORTOLUZZI Sandro César, ENSSLIN Sandra Rolim E ENSSLIN Leonardo. A Contribuição da Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão Construtivista (MCDA-C) na avaliação de desempenho econômico-financeiro da empresa Seprol Computadores e Sistemas Ltda. **XVI Congresso Brasileiro de Custos**, 2009.

BORTOLUZZI Sandro César, ENSSLIN Sandra Rolim E ENSSLIN Leonardo. Construção de um Modelo de Avaliação de Desempenho para a Gestão Financeira de uma Empresa de Informática. **CAP – Accounting and Management**, v.2011, n.4, 2010.

BORTOLUZZI, Sandro César; ENSSLIN, Sandra Rolim; VASCONCELLOS, Maurício Leão Lyrio; ENSSLIN, Leonardo. Avaliação de desempenho econômico-financeiro: uma proposta de integração de indicadores contábeis tradicionais por meio da Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão Construtivista (MCDA-C). **Revista Alcance**. 2010.

BOURNE, M.; MILLS, J.; WILCOX, M.; NEELY, A.; PLATTS, K. Designing, implementing and updating performance measurement systems. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 20, n. 7, p. 754-771, 2000.

ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R. Processo de construção de Indicadores para a Avaliação de Desempenho (Conferência). **In: V Ciclo de Debates: Avaliação de Políticas Públicas.** Secretaria de Planejamento (SEPLAN/SC), Florianópolis, 2009.

ENSSLIN, L.; DUTRA, A.; ENSSLIN, S. R.; MCDA: A constructivist approach to the management of human resources at a governmental agency. **International Transactions in Operational Research- ITORS**, 17(1), 79-100, 2000.

ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S.R.; LACERDA, R.T.O.; TASCA, J.E. Proknow-C, Knowledge Development Process – Constructivist. **Processo técnico com patente de registro pendente junto ao INPI.** Brasil, 2010.

ENSSLIN, Leonardo; GIFFHORN, Edilson; ENSSLIN, Sandra Rolim; PETRI, Sérgio Murilo; VIANNA, William Barbosa. Avaliação do desempenho de empresas terceirizadas com o uso da Metodologia Multicritério de Apoio à Decisão – Construtivista. **Pesquisa Operacional**, v.30, n.1, p.125-152, 2010.

GHALAYINI, A. M.; NOBLE, J. S. The changing basis of performance measurement. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 16, n. 8, p. 63-80, 1996.

GIL, Antônio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

PEREIRA, Jaiane Aparecida, CARVALHO, Jéssica Silva de , SANTOS, Heloíse dos Santos. O gestor de produção na indústria de confecções: um estudo em uma empresa de médio porte da cidade de Maringá-PR. **Produto & Produção**, vol. 16 n.1, p. 66-80, mar. 2015.

SOARES, Thiago Coelho, MELO, Pedro Antônio de. Avaliação de desempenho organizacional: Um mapeamento em periódicos nacionais. **Revista Eletrônica de Estratégia&Negócios**. Unisul, Publicado em 29/08/2014.

TURRIONI, João Batista; MELLO, Carlos Henrique Pereira. **Metodologia de Pesquisa em Engenharia de Produção: Estratégias, métodos e técnicas para condução de pesquisas quantitativas e qualitativas**. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Itajubá, Unifei, 2012.

VALMORBIDA, Sandra Mara lesbik, ENSSLIN Leonardo. Construção de conhecimento sobre avaliação de desempenho para gestão organizacional: uma investigação nas pesquisas científicas internacionais. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, UFSC, Florianópolis, V.13, n. 28, p. 123-148, jan./abr. 2016.