

O FUTURO DO GECON NA CONTABILIDADE GERENCIAL

Jaildo Sobreira Borges Filho - Universidade de Fortaleza

Paulo Roberto De Carvalho Nunes - Universidade de Fortaleza

Rubens Carlos Rodrigues - UNIFOR

Resumo

Criado na década de 1970 pelo professor Armando Catelli, o Modelo de Gestão Econômica (GECON) baseia-se em resultados econômicos nos quais demonstra, de forma quantitativa, os esforços realizados por uma entidade na busca pela eficácia empresarial, obtida com a eficácia em cada transação realizada, sendo aplicável em diversos setores de negócios. Este estudo objetiva analisar os prognósticos dos especialistas em GECON e sua contribuição ao desenvolvimento da Contabilidade Gerencial. Com uma abordagem qualitativa e exploratória, realizou-se entrevistas semiestruturadas com professores, vinculados a programas de pós-graduação, que publicaram estudos sobre o GECON. Dentre os achados, está o reconhecimento da sua sólida fundamentação conceitual, sinalizando avanços na contabilidade, considerando-o como o mais apropriado para gestão das organizações, entretanto novas pesquisas deveriam ser realizadas para a identificação das necessidades de atualização do GECON às características atuais dos modelos de negócios. Reforçam o entendimento da sua aplicabilidade nas organizações, diante dos novos recursos tecnológicos existentes, mas também chamam atenção às restrições culturais, alimentadas pela formação de novos profissionais ainda focada na Contabilidade Financeira e do uso desta, pelas empresas, para fins gerenciais, mas sua retomada à pesquisa dependeria da ação de agentes de mudança, como a academia e grandes consultorias.

Palavras-chave:GECON

Abstract

Created in the 1970s by Professor Armando Catelli, the Economic Management Model (GECON) is based on economic results in which it demonstrates, in a quantitative way, the efforts made by an entity in the search for business efficiency, obtained with efficiency in each transaction carried out, being applicable in several business sectors This study aims to analyze the forecasts of GECON specialists and their contribution to the development of Management Accounting With a qualitative and exploratory approach, semi-structured interviews were carried out with professors, linked to graduate programs, who published studies on GECON Among the findings is the recognition of its solid conceptual foundation, signaling advances in accounting, considering it as the most appropriate for the management of organizations, however, further research should be carried out to identify the need to update GECON to the current characteristics of the models of business They reinforce the understanding of its applicability in organizations, given the new existing technological resources, but also draw attention to cultural restrictions, fueled by the training of new professionals still focused on Financial Accounting and its use by companies for managerial purposes, but its resumption research would depend on the action of agents of change, such as academia.

Keywords: GECON

O FUTURO DO GECON NA CONTABILIDADE GERENCIAL

1 Introdução

As aceleradas transformações no mercado percebidas nas últimas três décadas, desencadearam uma variedade de críticas ao modelo contábil então vigente, principalmente aos correspondentes critérios de mensuração do patrimônio e do resultado das entidades, como fonte de informações gerenciais (Broedel & Flores, 2021), haja vista que as decisões organizacionais precisam aumentar a agilidade e eficiência (relacionada ao consumo de recursos e processos) e a eficácia (relacionada ao resultado), devendo a contabilidade gerencial ser capaz de prover informações aos usuários, que lhe permitam transitar nessa nova realidade (Lima, Espejo, Pereira, & Frezatti, 2011; Pereira, Cornacchione Júnior, & Guerreiro, 2020).

Apesar da sua grande evolução, inclusive no tocante à mensuração, a teoria contábil, ainda não tem sido suficiente para atender às necessidades de informações dos usuários, principalmente devido às características cada vez mais diferenciadas que se exigem dessas informações. O processo decisório cresceu em complexidade e passou a exigir a incorporação de conceitos econômicos ao processo de mensuração (Broedel & Flores, 2021).

Segundo Frezatti, Aguiar, Wanderley, & Malagueño (2015), há uma percepção que existe uma lacuna entre as pesquisas desenvolvidas e as práticas de contabilidade gerencial realizadas pelas empresas. A relevância da pesquisa em contabilidade gerencial é debatida sob esse aspecto, havendo um movimento da comunidade acadêmica para o desenvolvimento de estudos que sejam capazes de influenciar as práticas organizacionais.

Assim, foram sendo desenvolvidos novos artefatos na contabilidade gerencial para atender esta lacuna, destacando-se o Sistema de ABC, a *Activity-Based Management* (ABM), o Balanced Scorecard (BSC), o Custeio Meta, a Teoria das Restrições, e no Brasil, o Sistema de Gestão Econômica (GECON) (Duarte, Soares, Pereira, Amaral, & Pereira, 2015; Guerreiro, Cornacchione Júnior, & Soutes, 2011).

O GECON é um modelo conceitual de gestão idealizado pelo professor Dr. Armando Catelli, desenvolvido na Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo (USP) no final da década de 1970, baseado em resultados econômicos nos quais demonstra, de forma quantitativa, os esforços realizados por uma entidade na busca pela eficácia empresarial, obtida com a eficácia em cada transação realizada (Vellani, Bonacim, Ambrozini, & Bonizio, 2007), o qual tem contribuído para consolidação da Contabilidade Gerencial como campo da teoria e da prática contábil, objetivando atender as demandas dos usuários externos e internos (Pereira, Cornacchione Júnior, & Guerreiro, 2020).

O GECON recupera, desse modo, a relevância da informação contábil a partir de princípios teóricos, rigorosos, de modelos praticados pelos gestores das empresas, pois enquanto a Contabilidade tem trabalhado desde sua origem com eventos como base da mensuração do patrimônio das entidades, para o GECON os eventos estão associados às decisões dos gestores e à geração dos resultados econômicos (Pereira, Cornacchione Júnior, Guerreiro, & 2020).

Para Lozecky (2004) a mensuração dos resultados não é um processo simples, pois envolve muitas variáveis específicas para cada atividade, mas que quem melhor medir sua eficácia, estará à frente dos outros, pois poderá antecipar decisões e alcançar resultados melhores, não havendo um modelo perfeito de mensuração, mas que o GECON apresenta um conjunto de premissas que merecem ser avaliadas.

As pesquisas acadêmicas já realizadas têm demonstrado a aplicabilidade do GECON em diversos setores de negócios, ao mesmo tempo que questionam a validade dos modelos de apuração de resultados baseados na Contabilidade tradicional que podem gerar informações distorcidas por só

reconhecerem o resultado de algumas transações no momento da venda do produto ou serviço, induzindo os gestores a tomarem decisões que não contribuam para a eficácia organizacional.

Assim, o GECON, que já foi considerado por Kraemer (1999) como a resposta mais avançada em termos de controladoria, dada pelo Brasil, quando comparado ao ABC, por integrar o conceito de mensuração de resultados em atividades (ABR), no entanto, conforme Zanatta & Dihel (2019) tem havido um declínio nas publicações deste tema desde o ano de 2012, assim, por toda a sua relevância campo acadêmico e gerencial, faz-se necessário uma análise e entendimento sobre o futuro da aplicabilidade do GECON na Contabilidade Gerencial.

Nessa perspectiva, esta pesquisa foi norteada com o intuito de responder à seguinte questão: Quais as percepções de especialistas sobre os prognósticos quanto à contribuição do modelo de GECON para o desenvolvimento da contabilidade gerencial? Destarte, seu objetivo é analisar os prognósticos dos especialistas em GECON e sua contribuição ao desenvolvimento da Contabilidade Gerencial.

Sobre a relevância do GECON, é necessário ressaltar que, dentre todos os artefatos da Contabilidade Gerencial, é o único de origem brasileira. Para Iudícibus (2018, online): “O GECON foi a obra de um brasileiro mais brasileira que existiu dentro da contabilidade”. Adicionalmente, a compreensão dos prognósticos quanto à contribuição do GECON para o desenvolvimento da contabilidade gerencial é também relevante à medida que reforça um campo de pesquisa que se solidifica enquanto ciência, e que pode indicar tópicos para futuras investigações científicas, bem como o desenvolvimento de artefatos para aplicabilidade na prática das empresas.

2 Referencial Teórico

O GECON concebe a empresa como um sistema aberto, proprietária da riqueza gerada, fruto da eficácia das ações dos gestores, sendo constituída de atividades que consomem recursos e produzem bens ou serviços, em condições competitivas com os ofertados pelo mercado, numa cadeia interna de relacionamento fornecedor-cliente (Catelli, Guerreiro, & Santos, 1996).

A abordagem sistêmica do GECON está representada na Figura 1, evidenciando a captação de recursos do meio ambiente pela empresa, o processo de transformação em que os recursos são submetidos para geração de produtos e serviços, e a entrega deste para o meio ambiente, formando uma cadeia de relacionamentos.

Apesar de o GECON estruturar a empresa em áreas e departamentos para realização de tarefas e alcance dos objetivos organizacionais, seguindo uma orientação funcional, mudanças nas condições ambientais, internas e externas, próprias do século XXI, têm requerido empresas não mais organizadas em departamentos tradicionais, com camadas de média gerência, e sim em equipes interdisciplinares, auto-organizadas e com autoridade descentralizada (Ismail, Malone, & Geest, 2015).

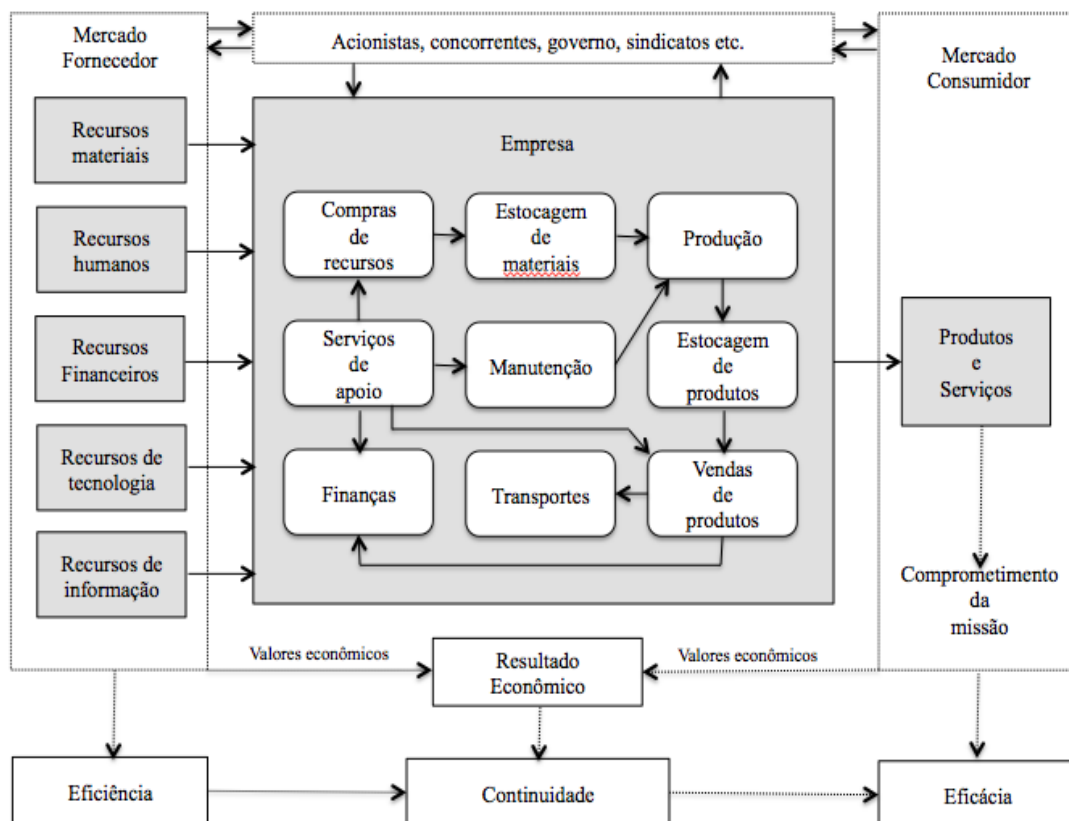
Para que o sistema de contabilidade gerencial seja adequado à necessidade organizacional é necessária uma visão holística, deste modo, além dos contadores, devem estar também envolvidos os gestores organizacionais, que poderão prover a entidade de informações que garantam a sua continuidade (Duarte *e al.*, 2015).

O GECON é estruturado a partir dos seguintes princípios de gestão citados por Catelli (2001):

- a) a eficácia da empresa é a função da soma do resultado da eficácia das áreas;
- b) as áreas somente são debitadas/creditadas por eventos sobre os quais tenham responsabilidade, as eficiências/ineficiências não são transferíveis para outras áreas e nem repassadas aos produtos/serviços;
- c) as áreas tratadas como empresa, seus gestores como os respectivos "donos" e a avaliação dos mesmos envolve não só os recursos consumidos (custos), como também os

- produtos/serviços gerados (receitas). Estimulando-se assim o desenvolvimento de uma postura empreendedora;
- d) a função/missão para cada área organizacional é a base para a avaliação da gestão, e fomentando a eficácia da empresa;
 - e) os resultados das decisões financeiras tomadas pelos gestores organizacionais são atribuídos às suas áreas, sem misturar-se com os resultados das decisões operacionais;
 - f) a área financeira atua internamente como um "banco", financiando/captando os recursos requeridos/gerados pelas áreas. Seu resultado resultará do valor de seus serviços menos os custos financeiros incorridos.

Figura 1 – Visão sistêmica da empresa



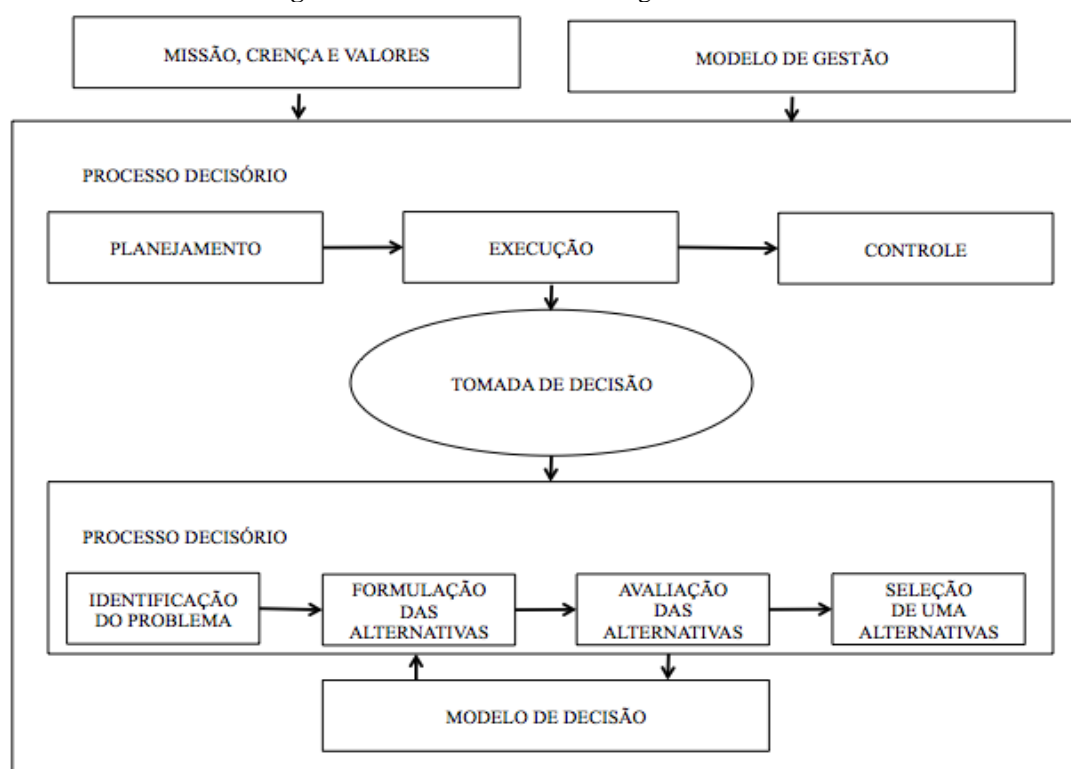
Fonte: Catelli (2001).

O modelo de decisão é um elemento de apoio ao processo decisório, definido pelo modelo de gestão e pela missão, crenças e valores da organização, que permeia todo o processo de gestão, como ilustrado na Figura 2.

Segundo Lima *et al.* (2011), o GECON, efetua uma “amarração” entre todas as atividades da empresa, subdividindo-as em áreas de responsabilidades, centros de resultado e de custos, permitindo avaliar a eficiência e eficácia de cada atividade pertencente ao processo, apresentando assim a contribuição de cada atividade para o resultado global da empresa.

O resultado econômico é o meio pelo qual a empresa procura atingir seus objetivos e sua missão, utilizando um processo de tomada de decisões estruturado e orientado por um conjunto de princípios e conceitos, que visa garantir o alcance da missão da organização como um todo e em suas partes, cuja finalidade principal é o alcance da eficácia empresarial (Santos, 1997). A Tabela 1 detalha o conteúdo das fases de planejamento, execução e controle.

Figura 2 – Modelo de decisão em gestão econômica



Fonte: Santos & Ponte (1998).

O GECON considera o lucro como a melhor e mais consistente medida da eficácia de uma empresa (Lima *et al.*, 2011). Como visão de negócios, adota os critérios econômicos de mercado para a mensuração do lucro e do valor do patrimônio da empresa (Catelli, Parisi, Santos, & 2003). Diferentemente do conceito contábil, para o GECON o lucro deve refletir a variação do patrimônio da empresa em um determinado período e que tenha sido corretamente mensurado sob a luz de conceitos econômicos (Santos, 2002).

Tabela 1 – Fases do processo de gestão no modelo de Gestão Econômica (GECON)

Planejamento estratégico	<ol style="list-style-type: none"> 1. Oportunidades. 2. Ameaças. 3. Pontos fortes. 4. Pontos fracos. 5. Produtos dessa fase; diretrizes estratégicas, políticas e os macro objetivos organizacionais.
Planejamento operacional	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pré-planejamento: onde se estabelecem planos, a partir de alternativas operacionais. 2. Planejamento operacional de longo prazo: detalhamento da alternativa escolhida, em termos de volumes, prazos, preços, recursos consumidos e produtos gerados, em termos de impactos patrimoniais, de resultados e financeiros. 3. Programa (ajustes no plano): adequação do plano operacional às mudanças que podem ter ocorrido entre o momento do planejamento inicial e o da execução do plano, no período.
Execução	<ol style="list-style-type: none"> 4. Fase em que o plano é implementado, os recursos são consumidos e os produtos gerados.
Controle	<ol style="list-style-type: none"> 5. Fase em que os desvios do plano são identificados e as ações corretivas são empreendidas.

Fonte: Oliveira (2001).

Para mensurar o resultado econômico, o GECON identifica, mensura e reporta os resultados das atividades nas respectivas áreas de responsabilidade, segregando os resultados operacionais dos financeiros, apurando as margens de contribuição e reconhecendo que o valor econômico de uma entidade sofre alteração a depender da avaliação de seus ativos pelo mercado (Lozecky, 2004).

Em confronto com o conceito do lucro contábil, o lucro econômico é formado pelas diversas fases do ciclo produtivo até o nível mínimo das transações, considerando os impactos de alterações sobre o patrimônio da empresa, sendo o resultado de uma empresa formado pelo somatório dos resultados das diversas áreas da organização (Catelli, Parisi, Santos, & 2003). A eficácia organizacional depende da otimização do resultado de cada transação, que comporá o resultado de cada atividade para assim formar o resultado econômico de cada área que somados resultarão no resultado da empresa (Teixeira & Reis, 2004).

Para Porter (1998), uma empresa é um conjunto de atividades que são executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar seu produto, e que podem ser evidenciadas por intermédio da análise da sua cadeia de valores, considerando a diferença entre a disponibilidade de pagar do cliente e o custo de oportunidade para o fornecedor. Embora tradicionalmente o valor agregado seja obtido pela subtração entre preço de venda e o custo de matérias-primas no final do processo produtivo, para Catelli e Santos (2001), a gestão da cadeia de valor requer o cálculo do valor econômico agregado a cada decisão, para cada atividade, e não no fim da cadeia.

O conceito de configuração da cadeia de valor (*value chain configuration*) está relacionado aos ajustes que as empresas efetuam para adequarem-se à melhor obtenção de resultados, tendo em vista os custos associados a estas operações, principalmente em ambientes de cadeia de valor global (Vasconcelos Neto, Lizuka, & Padilha, 2015), cujas interdependências entre os elos da cadeia produtiva criam a necessidade de uma estrutura de coordenação para otimizar o uso de recursos e criar mudanças inovadoras (Petersen, Handfield, & Ragatz, 2005).

O uso do custo de oportunidade traz como contribuições para a cadeia de valor: a identificação e mensuração do valor econômico agregado a cada decisão, centro de responsabilidade ou centro de negócio, valor econômico total gerado pela empresa; estimula o desenvolvimento de vantagens competitivas em cada atividade, centro de responsabilidade ou de negócios, assim como do *core competences* a partir dos melhores *benchmarks* do mercado, que caracterizam os custos de oportunidade; possibilita a avaliação de desempenho fundamentada na criação de valor econômico e na vinculação causal das decisões dos gestores com os seus respectivos resultados, enfatizando *accountability* e *controllability* (Catelli & Santos, 2001).

Na mensuração do lucro econômico, o GECON utiliza-se dos conceitos de: preço de transferência; valor presente; moeda constante; custo de oportunidade e custo corrente de reposição (Catelli, 2001). Para Lustosa (2017) o custo de oportunidade é o conceito fundamental dentre os utilizados no modelo de mensuração dos eventos econômicos pelo GECON. A abordagem dos custos de oportunidade pelo GECON foca a valoração econômica, o preço como percepção de valor, e a medida da receita (contra o custo de oportunidade) da alternativa escolhida em suma, os *trade-offs* envolvidos nas escolhas que criam valor econômico (Catelli, Parisi, & Santos, 2003).

Segundo Catelli (2001), o GECON possui inúmeros benefícios, principalmente pela consistência, confiabilidade e oportunidade de informações. Promove o envolvimento efetivo dos gestores que passam a ser avaliados por sua contribuição efetiva para a empresa. Evidencia também que os resultados podem ser melhorados, não só pela diminuição das despesas, mas sobretudo pelo incremento de volumes, pela otimização do mix de produtos, pela diminuição dos prazos de estocagem, pela utilização eficiente de recursos e pela administração dos aspectos financeiros (prazos de pagamentos/recebimentos e taxas de custo financeiro de oportunidade) dos eventos que envolvam terceiros.

Johnson e Kaplan (1987) questionaram a utilidade da contabilidade gerencial e a sua perda de

relevância (*Relevance Lost*) enumerando alguns pontos para criticar o modelo GECON, no que Lima *et al.* (2011) propuseram respostas às críticas a partir dos conceitos e princípios do GECON, apresentadas na Tabela 2.

Tabela 2 – Respostas ao *relevance lost*

Argumento	Respostas do GECON
Crescimento das organizações e descentralização da gestão	<ol style="list-style-type: none"> 1. Cada gestor tem definida claramente uma área de responsabilidade com missão, autoridade e responsabilidade; 2. Planejamento estratégico e operacional de: curto, médio e longo prazo; 3. Margem de contribuição; 4. Os custos e despesas fixas são estruturais, necessários ao desenvolvimento da atividade.
Influência das informações contábeis para usuários externos	<ol style="list-style-type: none"> 1. Simulação dos resultados para escolha da melhor alternativa; 2. Gerenciamento por resultados; 3. Apuração do resultado econômico de cada atividade; 4. Análise dos ambientes externo e interno (planejamento estratégico); 5. Planejamento operacional; 6. Avaliação interna e externa dos resultados e desempenho.
Redução do foco de gestão de custos e ênfase na contabilidade de custos	<ol style="list-style-type: none"> 1. Foco nas atividades para tomadas de decisão; 2. Resultados suficientes para garantir a continuidade do negócio; 3. Otimização do resultado econômico; 4. Análise dos efeitos das decisões sobre as atividades; 5. As decisões visam o incremento; qualitativo das atividades, em seus níveis de eficiência e eficácia; 6. Análise de desempenho considerando o custo de oportunidade.
Automatização dos sistemas de informação que já existiam	<ol style="list-style-type: none"> 1. Descentralização das informações; 2. Banco de dados unificado e estruturado; 3. Informações disponíveis no momento da ocorrência dos eventos.
Pouca participação dos acadêmicos	<ol style="list-style-type: none"> 1. Artigos publicados em congressos nacionais e internacionais; 2. Dissertações de mestrado; 3. Teses de doutoramento e livre-docência; 4. Livros publicados.
Os profissionais não estavam divulgando novas técnicas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Integração entre academia e empresa; 2. Estudos de aplicação do GECON.

Fonte: Adaptado pelos autores (2021) a partir de Lima *et al.* (2011).

Mesmo considerando todas as suas importantes contribuições, o GECON é ainda “jovem” e possui diversos pontos a serem desenvolvidos e amadurecidos, pois apesar da pesquisa sobre ter-se iniciado ainda na década de 1970, somente a partir de 1990, começou este modelo a ser estruturada de forma sistemática (Pereira, Cornacchione Júnior, & Guerreiro, 2020).

3 Procedimentos metodológicos

O presente estudo possui abordagem qualitativa, em função da natureza do problema a ser estudado e das questões e objetivos que orientam a investigação (Godoy, 1995), de cunho exploratório, pois é adequada para obter-se maior familiaridade com o problema, objetivando torná-lo explícito. Envolve levantamento bibliográfico e entrevistas com pessoas que tiveram experiências acadêmicas com o problema pesquisado (Gil, 1991).

Como coleta de dados, utilizou entrevistas semiestruturadas, cujo roteiro foi desenvolvido com base no objetivo deste estudo e na revisão de literatura. Para a escolha do universo de pesquisa foram considerados professores, com titulação de doutorado e/ou mestrado, que durante a realização dos seus cursos tenham estudado e desenvolvido algum trabalho científico sobre o GECON. A seleção dos sujeitos considerou, também, o interesse e disponibilidade destes em participar da pesquisa, constituindo uma amostra não probabilística por conveniência.

Para validação do instrumento de pesquisa foram convidados cinco professores de Programas de Pós-Graduação em Contabilidade: três da Universidade Federal do Ceará (UFC), um da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE), e um da Universidade Federal do ABC (UFABC). Durante o contato com os professores, não houve questionamentos sobre o conteúdo e estrutura do roteiro de entrevista, sendo aproveitadas as oportunidades para realização das entrevistas e coleta das respostas dos professores, as quais foram realizadas por meio da ferramenta de videoconferência *Google Meet*, gravadas em áudio e vídeo, no período de 03/08 a 13/08/2020.

Considerando a aceitação do roteiro de entrevista por parte dos participantes da fase 01, o mesmo instrumento foi aplicado na fase 02 da pesquisa, sem alterações, na Tabela 3 apresenta os perfis dos participantes das fases 01 e 02 da pesquisa.

Tabela 3 – Dados dos participantes da pesquisa

No	Titulação	Ano	Instituição de Origem	Duração da Entrevista (h)	Vinculação Atual
1	Doutorado	2003	Universidade de São Paulo (USP)	*	Professor na Universidade Federal do ABC - UFABC
2	Doutorado	2016	Universidade de Fortaleza	00:58:02	Universidade Federal do Ceará - UFC
3	Doutorado	1996	Universidade de São Paulo (USP)	00:33:40	Professora Titular da Universidade Estadual do Oeste do Paraná - UNIOESTE
4	Doutorado	2010	Universidade de São Paulo (USP)	00:41:49	Professora do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria (PPAC) da UFC
5	Doutorado	2001	Universidade de São Paulo (USP)	00:43:43	Professora do PPAC da UFC
6	Doutorado	2011	Fundação Getúlio Vargas – SP (FGV-SP)	00:51:11	Pesquisadora da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas – FIPE e da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo – POLI/USP
7	Doutorado	1998	Universidade de São Paulo (USP)	00:50:06	Professora titular do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro
8	Doutorado	1999	Universidade de São Paulo (USP)	01:06:53	Professor da Universidade Presbiteriana Mackenzie
9	Mestrado	2008	Universidade Federal do Paraná (UFPR)	00:31:58	Professora na Universidade Federal da Grande Dourados - UFGD
10	Doutorado	2002	Universidade de São Paulo (USP)	01:23:36	Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Pernambuco
11	Doutorado	1999	Universidade de São Paulo (USP)	00:54:35	Professor do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da UFPR
12	Doutorado	1999	Universidade de São Paulo (USP)	00:54:37	Professor da Universidade Presbiteriana Mackenzie
13	Doutorado	2001	Universidade de São Paulo (USP)	00:56:27	Professor de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Nacional de Brasília - UNB
14	Doutorado	1990	Universidade de São Paulo (USP)	00:56:12	Professor Titular da FEA/USP
15	Doutorado	1990	Universidade de São Paulo (USP)	01:07:52	Professor na USP

* Devido à indisponibilidade da realização de entrevista, as respostas foram fornecidas via e-mail.

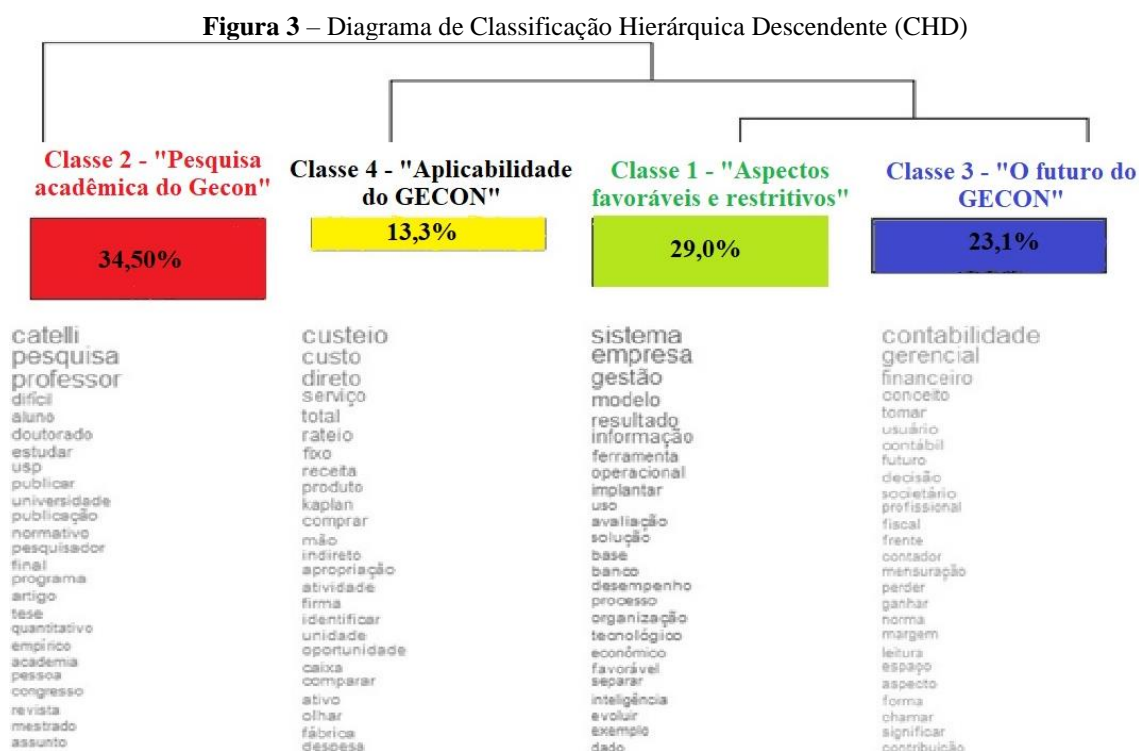
Fonte: Elaborado pelos autores (2022).

As novas entrevistas também foram realizadas pelo *Google Meets*, sendo gravadas em áudio e vídeo, no período de 14/01 a 12/02/2021, e transcritas na íntegra para serem submetidas à análise de conteúdo por meio do *software Iramuteq® 0.7 alpha 2*, linguagem estatística R v13.1.2. As duas fases foram encerradas com o total de 15 entrevistas.

Para análise com *software Iramuteq®* foi utilizada a análise de corpus textual, que é um tipo de análise de dados em que é tratado o material transcrito, sendo possível analisar textos, entrevistas, documentos etc. Sendo feito uso da análise do diagrama de *zipf*, diagrama de especificidade e da Classificação Hierárquica Descendente (CHD).

4 Análise dos resultados

O diagrama CHD, presente na Figura 3, apresenta as palavras mais frequentes nas entrevistas, efetuando uma análise de todo o corpo textual, sendo apresentado o diagrama em quatro classes de palavras: classe 1, com 226 STs (29%); classe 2 com 269 STs (34,50%); classe 3 com 180 STs (23,10%) e classe 4 com 104 STs (13,30%).



Fonte: Elaborada pelos autores (2022).

Classe 1 - Aspectos favoráveis e restritivos do GECON

Considerando a presença dos principais termos relacionados à classe de palavras 01: “sistema”, “empresa”, “gestão”, “resultado”, “informação”, “implantar”, entre outros listados pelo *software Iramuteq®*, e o entendimento destes por meio da leitura dos STs em que estão presentes, foi assim denominada a classe de palavras 01. Os seguintes trechos das entrevistas ilustram motivações para a adoção do GECON:

“trabalha muito com a perspectiva da estratégia da necessidade do encadeamento do pensar estratégico e do plano de gestão de toda a fase do processo de gestão com o sistema de informações” (Participante 11);

“o ponto principal da gestão econômica, do ponto de vista organizacional, também é uma discussão atual que é a descentralização de você dar autonomia para ter agilidade; apesar de usar muitos exemplos de

departamentos, a solução era muito bem operacionalizada em modelos organizados de negócios” (Participante 7);

“hoje você tem um mundo mais fácil da *internet* que acabou integrando as informações de mercado, as soluções de inteligência artificial e de robotização que aceleraria o processo de uso de gestão econômica das empresas (Participante 7);

“tem vários aspectos favoráveis que ainda podem ser implantados com benefícios maiores para as empresas [...] uso do custo de oportunidade para mensurar os eventos econômicos dentro das organizações” (Participante 3).

Com base nas citações é possível compreender que os aspectos favoráveis do GECON estão relacionados com a sua contribuição de introdução aos conceitos e a mensuração econômica do lucro, mais precisamente o uso do custo de oportunidade e a aplicação da mensuração de eventos econômicos na contabilidade, e o seu papel enquanto sistema de informação no suporte à tomada de decisão.

Os entrevistados também trouxeram pontos de dificuldade que se tornaram desvantagens para o GECON ao restringirem o seu uso pelas organizações:

“modelos devem ser incorporados ao uso desses mercados que têm ERP. Precisa de um suporte tecnológico que ajude, e ter suporte tecnológico é você ter um produto que o mercado já conhece” (Participante 1).

“uma das críticas da aplicação prática do GECON é que para a época ele exigia uma base de dados muito robusta e mesmo tendo iniciado a onda dos ERPs da vida, o nível de apuracidade dessa atividade de dados não era dos melhores” (Participante 7);

“o início dos anos 2.000 foi exatamente o ponto de inflexão onde os sistemas caseiros se transformaram em ERPs nas grandes empresas. Então não adiantava fazer mais um sistema caseiro chamado GECON que não ia integrar a contabilidade societária (Participante 5);

Referente às restrições, foram apontadas a cultura presente nas organizações, pela falta de entendimento dos profissionais sobre os conceitos econômicos e o receio da subjetividade do uso do custo de oportunidade, em contraponto ao uso de artefatos contábeis tradicionais, e a complexidade de implantação do GECON, enquanto modelo de gestão econômica, em que historicamente exigiu que fosse adotada uma estratégia de customização para cada organização.

A limitação imposta antes pela tecnologia é considerada uma barreira superada, mesmo não havendo conhecimento da existência de uma solução tecnológica específica atual para o GECON. Além de uma possível implementação do GECON em ERPs, que permitissem a geração de informações que também atendessem a contabilidade financeira, evitando esforço adicional por parte dos usuários, é proposta a adoção de recursos tecnológicos relacionados à *Internet*, robotização e inteligência artificial.

Entendem que atualmente não há mais restrições da tecnologia da informação para o desenvolvimento de um *software* que suporte o GECON, sendo esta uma condição essencial para o seu uso pelas organizações. E que inclusive a oferta conjunta com uma proposta de implantação modularizada do GECON também daria maior abrangência a sua disseminação e adoção pelas empresas, como apresentado no trecho da fala dos participantes: “Como o GECON é um todo eu posso pensar em implantá-lo em partes, então o Banco do Brasil, a Caixa Econômica e o Banco Itaú, implantaram os conceitos ou partes do conceito do GECON” (Participante 12).

Classe 2 - Pesquisa Acadêmica do GECON

Para compreensão sobre o desenvolvimento da pesquisa acadêmica do GECON foram extraídas as seguintes citações das entrevistas:

“se não tiver nenhum movimento das pessoas que ainda dominam gestão econômica, a tendência é que ela fique como registro de uma corrente que teve de pesquisa e de formação que perdurou no início dos anos 78 até 2.006, a USP deveria tomar essa decisão de o que ela quer ou não da gestão econômica para os outros se sentirem à vontade e incentivados a fazer a recuperação da gestão econômica” (Participante 8);

“o GECON não é citado por conta da personificação do Catelli, que limitou o processo de sucessão, que prejudicou a continuidade da pesquisa” (Participante 7);

“há uma relação da aposentadoria do Catelli com a diminuição do número de teses e publicações sobre o GECON” (Participante 6);

“no momento em que Catelli se afasta da academia pelo fato da sua aposentadoria, cada vez menos pessoas pesquisavam e estudavam sobre o assunto” (Participante 3).

Embora o prof. Dr. Catelli tenha promovido a implantação do GECON nas organizações e o desenvolvimento de pesquisa acadêmica, sempre em conjunto com outros pesquisadores, os entrevistados entenderam que houve uma institucionalização do GECON no nome do próprio professor, agregada a centralização dos estudos sobre o GECON na FEA, impactando a continuidade das pesquisas e a evolução do modelo quando da sua aposentadoria, bem como interrompeu a renovação dos grupos de pesquisas para a continuidade dos estudos e disseminação do GECON.

A ausência de novas pesquisas também distancia o GECON do ensino em cursos de graduação e pós-graduação, impedindo o surgimento de novos pesquisadores e profissionais que possam contribuir para o seu desenvolvimento.

Outro ponto relevante referente à produção acadêmica sobre o GECON está na mudança da abordagem de pesquisa em contabilidade, que passou de normativa para predominantemente quantitativa, presente nos trechos extraídos e apresentados abaixo:

“o GECON é tipicamente normativo” (Participante 14);

“ficavam reproduzindo como próprias, as falas do Catelli, e começou a haver uma redundância de teses e dissertações na USP” (Participante 12);

“o domínio da pesquisa positiva estatística e empírica na academia, para você publicar um artigo é a quantidade de estatística, mesmo que os raciocínios teóricos por trás sejam fracos” (Participante 12);

“os periódicos passaram a exigir estudos quantitativos e o GECON era muito normativo e isso enfraqueceu a participação das pesquisas” (Participante 11);

“o GECON era um olhar de pesquisa normativa e as pesquisas foram mudando e partindo para pesquisas com base de análises quantitativas” (Participante 10).

O estudo evidenciou que as pesquisas desenvolvidas sobre o GECON são tipicamente normativas, enquanto as publicações das pesquisas em contabilidade gerencial realizadas no Brasil tornaram-se predominantemente quantitativas, seguindo o perfil norte-americano, onde a contabilidade financeira possui maior prestígio entre os acadêmicos americanos e, normalmente, são valorizadas pesquisas quantitativas e financeiras, sendo utilizados modelos matemáticos e grandes bancos de dados.

Ressalta-se um trecho da fala do Participante 1 “Não ter publicação internacional faz com que o GECON não seja visto como um objeto de pesquisa interessante”, é também uma razão para desinteresse de estudo por parte dos pesquisadores, já que a internacionalização é um ponto de importante interesse da comunidade acadêmica para visibilidade e reconhecimento dos seus trabalhos.

Deve ainda ser considerado que os pesquisadores brasileiros são avaliados pela capacidade de gerar muitas publicações científicas em revistas conceituadas para serem considerados bem-

sucedidos, enquanto em outros países há um equilíbrio maior entre a quantidade de artigos publicados e o ranking da revista acadêmica (Frezatti *et al.*, 2015). Isto faz com que se dediquem a estudos com maior chance de serem aceitos em tais revistas. O interesse por publicações em revistas acadêmicas internacionais também influencia o desenvolvimento de trabalhos que estejam alinhados com as correntes de pesquisa da Europa e Estados Unidos.

Zanatta e Diehl (2019) acrescentam que outro motivo possível para o declínio das publicações é que os artigos não abordam o GECON de forma empírica, diminuindo o interesse de gestores de empresas em implementá-lo, dada a sua complexidade, bem como por haver poucos pesquisadores com mais de um artigo publicado, não apresentando uma continuidade nas discussões das críticas à sua implementação, visão financeira de curto prazo e avanços no desenvolvimento da temática, com propostas para resolução de problemas e aprimoramento dos benefícios aos usuários.

Classe 3 - O futuro do GECON

Os trechos abaixo retirados das entrevistas ilustram a visão dos entrevistados sobre o futuro do GECON:

“trouxeram conceitos econômicos importantes para a contabilidade financeira, e na minha opinião foi uma contribuição para aproximar a contabilidade financeira da gerencial [...] a grande maioria das empresas ainda usa a contabilidade financeira para fins gerenciais, essa é a realidade em geral, o mundo caminha para uma única contabilidade” (Participante 14);

“falta uma integração dos modelos gerenciais, o modelo de gestão econômico é o único no mundo da contabilidade gerencial que propõe como que essas coisas devem ser feitas, então essa é uma contribuição importante que vai ser muito mais para frente” (Participante 13);

“o GECON depende de que alguns poucos pesquisadores mantenham viva a forma de artigos publicados e isso é difícil” (Participante 12);

“.. já é a resposta e não o futuro, se você pegar toda a base conceitual do GECON ela já traz contribuições fortíssimas atuais para o modelo de contabilidade gerencial” (Participante 9);

“a universidade e as grandes consultorias são agentes indutores de mudança, se não tiver nenhuma iniciativa por parte desses agentes, dificilmente vai acontecer a retomada da gestão econômica” (Participante 8);

“a contabilidade financeira ganhou uma expressão bem maior do que a gerencial e o GECON utiliza conceitos que não vejo sendo aplicados nas organizações [...] é um modelo que até hoje tem alguns aspectos que são inovadores, que ainda estão à frente da nossa realidade, na prática, em termos de contabilidade gerencial ou de controladoria” (Participante 3);

“o nosso contador é mais preparado para ser um contador financeiro do que propriamente um contador gerencial” (Participante 1).

Essa classe está relacionada com questões que buscam apresentar prognósticos sobre o futuro do GECON sob a opinião dos participantes da pesquisa. Em geral, para respondê-las procuraram fundamentação no próprio GECON, no seu conceito e contribuições para a contabilidade gerencial, mas também na trajetória que tem seguido, com o declínio de sua pesquisa e dificuldade de adoção pelas organizações.

Os participantes acreditam na solidez da base conceitual do GECON, inclusive sinalizam avanços na contabilidade já preconizados por este modelo, considerando-o como o mais apropriado para gestão das organizações, apesar de considerarem que novas pesquisas deveriam ser realizadas para a identificação das necessidades de atualização do GECON às características atuais dos modelos de negócios.

O aspecto cultural também se torna uma barreira para o GECON pela falta de entendimento e qualificação dos contadores e profissionais das organizações, já habituados com a adoção de artefatos contábeis tradicionais.

Entretanto, não se pode desconsiderar a influência da adoção limitada pelas organizações e o declínio das publicações como fatores relevantes para que o GECON não seja visto como um dos temas de contabilidade gerencial mais abordados no futuro. Para rever tal situação, os participantes consideram que dependeria de um movimento de retorno ao estudo por parte dos principais pesquisadores e autores do GECON, para despertar o interesse de novos pesquisadores, profissionais e das organizações.

Classe 4 - Aplicabilidade do GECON

Construída a partir do confronto entre o GECON e as críticas de Johnson e Kaplan (1987) na obra *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*.

“o GECON sempre combateu isso e é difícil convencer porque o indivíduo aprende nas escolas o tempo inteiro e é treinado usando critérios de rateio” (Participante 12);

“ABC que é o custeio baseado em atividades teve força por Kaplan com uma força de comunicação muito forte [...] o ABC foi mais sábio, ele encontrou um campo fértil, porque as pessoas já faziam de uma certa forma o critério de rateio pelo custo total, usando critérios distintos ou multicritérios” (Participante 11);

“mas eu percebo hoje em dia, como as pessoas que são adeptas ao ABC, preocupadas em olhar o processo, elas continuam fazendo os índices como se definidos no custeio por absorção” (Participante 10);

“o GECON traz a resposta para todas as críticas que Kaplan traz no *Relevance Lost*. O GECON critica essas questões que o *Relevance Lost* começou a falar de subjetividade, o modelo de custeio do GECON é o variável” (Participante 9);

“ABC que é o custeio baseado em atividades [...] tiveram uma força pelo Kaplan, uma força de comunicação muito forte, e mesmo assim você faz uma pesquisa e vai observar que o ABC não é muito utilizado nas organizações” (Participante 9).

Os entrevistados relacionam as críticas apresentadas por Thomas Johnson e Robert Kaplan com a posterior proposta do ABC, mas que este não teria respondido às próprias provocações dos mesmos autores, por manter o foco no uso de rateio, mesmo que explanando novas opções de objetos e critérios. O GECON que é considerado pelos entrevistados como apropriado, com adoção do custeio variável, tem dificuldades devido aspectos culturais desenvolvidos quando da própria formação dos profissionais, e diferentemente do ABC, não obteve uma grande visibilidade internacional devido à falta de um maior esforço de marketing e suporte da influência de uma instituição de ensino, como a Universidade de Harvard.

Os entrevistados apontam que há uma convicção das contribuições dos GECON para as organizações, portanto da sua aplicabilidade, mas sem desconsiderar a existência dos fatores restritivos, principalmente quanto à existência de um *software* para a sua operacionalização. O GECON continua sendo considerado como uma resposta mais eficiente quando comparado ao ABC, considerando as críticas feitas à contabilidade gerencial por Johnson e Kaplan (1987).

5 Considerações finais

As entrevistas com os especialistas, entre eles, profissionais que conviveram com o professor Dr. Catelli, e realizaram pesquisas, assim como foram pioneiros na implantação do GECON em empresas, trouxeram um resgate histórico do pensamento que originou o modelo de gestão econômica, as referências para a formulação dos conceitos, o embate acadêmico com o ABC e a contabilidade financeira, as mudanças no tipo de abordagem das produções científicas, e principalmente uma reflexão sobre os prognósticos da contribuição do GECON para a contabilidade gerencial, que é o escopo deste estudo.

Quanto ao objetivo geral da pesquisa ora dissertada – analisar os prognósticos dos especialistas em GECON e sua contribuição ao desenvolvimento da Contabilidade Gerencial - uma questão que ocorre nos debates acadêmicos é o desenvolvimento de estudos em contabilidade gerencial que sejam capazes de influenciar as práticas organizacionais, em que o conhecimento seja acessado e utilizado pelos profissionais que atuam nas empresas, como gerentes e consultores.

Muito embora haja o entendimento da solidez dos conceitos, inovação e benefícios propostos pelo GECON para a pesquisa em contabilidade gerencial, o estudo mostra a existência de ceticismo sobre o futuro do GECON, que este fique restrito a um registro histórico de uma corrente de pesquisa e formação de professores que perdurou entre as décadas de 1970 e 2000. É pensado que há muitas oportunidades atuais para o GECON, proporcionadas pelo atual estágio da tecnologia, mas sua retomada à pesquisa dependeria da ação de agentes de mudança, como a academia e grandes consultorias. Em especial, é considerado o papel da USP, para o resgate e incentivo da pesquisa em gestão econômica.

Esses agentes poderiam promover o debate e a comunicação a respeito do GECON e instigar a customização de *softwares* de gestão no tratamento da mensuração das transações econômicas, ofertando o resultado do quanto cada decisão tomada contribui para geração de riqueza das empresas. Diante das mudanças velozes e constantes que têm gerado um ambiente ainda mais dinâmico e competitivo, exigindo melhor desempenho por parte das organizações, poder oferecer informações que retratem a realidade das empresas de acordo com as transações econômicas realizadas é uma vantagem que agrega valor para todos os envolvidos.

O GECON também contribuiria para que os profissionais da contabilidade ampliassem o próprio foco de atuação, aproximando-se mais da administração. Quando os gestores tomam decisões que contribuem para geração de benefícios futuros, estas são reconhecidas pela contabilidade como despesas, diminuindo o resultado do período, ou seja, o foco está unicamente em custo. Sendo que a relevância da informação contábil não está em olhar o passado, mas na sua aproximação com o mercado. Esse era um ponto criticado pelo prof. Dr. Catelli, que argumentava que a avaliação de desempenho não poderia ser feita apenas pela “perna” de custos.

Por fim, é possível então concluir que, a partir da opinião dos especialistas, os benefícios da evidenciação do resultado econômico para as organizações, por meio do GECON, superam os custos da geração das informações, com o suporte atual da tecnologia. E como contribuição prática para auxiliar futuras implantações do GECON, foi elaborada a partir da revisão bibliográfica e fala dos entrevistados a lista abaixo de requisitos que devem ser atendidos pelas organizações:

- a) tecnologia para o acesso às informações de mercado (existência de recursos tecnológicos como robôs e inteligência artificial para a dados de preços de mercado e mensuração do custo de oportunidade);
- b) integração do ERP (capacidade de integração entre o ERP e o processo de gestão econômica, contribuindo para a melhor utilização de recursos no uso conjunto de artefatos da contabilidade tradicional e do GECON);
- c) armazenamento de dados em nuvem;
- d) adoção do custeio variável para fins gerenciais;

- e) capacitação da equipe de contabilidade e gestores em gestão econômica, elevando o seu nível de qualificação;
- f) reconfiguração do modelo de decisão por meio da descentralização do processo de tomada de decisão e ampliação da autonomia dos gestores, e consequente elevação do nível de responsabilidade.

É uma tarefa muito complexa e com grande risco de falha tentar prescrever o futuro de uma área de conhecimento, em que as oportunidades e desafios podem variar com relação ao público da pesquisa.

Como principais limitações para esta pesquisa, a quantidade reduzida e a conveniência na seleção dos participantes, não tendo sido entrevistados pesquisadores e especialistas em outros artefatos e modelos existentes da contabilidade gerencial, que pudessem proporcionar uma leitura plural sobre o estudo do GECON, bem como efetuar comparações de abordagem e de empregabilidade, constituindo assim oportunidades para futuras pesquisas. Também se sugere a realização de pesquisas futuras em que os princípios do GECON possam ser revisitados considerando os modelos de gestão, formas de organização e tomada de decisão das empresas do século XXI.

REFERÊNCIAS

- Broedel, A., & Flores, E. da S. (2021). Accounting Research: The False Choice between Methodological Consistency and Practical Relevance. *Journal of Contemporary Administration*, 25(6), e210119. <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2021210119.en>
- Catelli, A., & Santos, E. S. (2001). Gestão econômica das empresas na nova economia. *Contabilidade Vista & Revista*, 12 (1), 79-102.
- Catelli, A. (org.). (2001). *Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica - GECON*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Catelli, A., Guerreiro, R., & Santos, R. V. dos. (1996). Mensuração do resultado econômico segundo a ótica da Gestão Econômica (GECON). In: *Anais do 3 Congresso Brasileiro de Custos*.
- Catelli, A., Parisi, C., & Santos, E. S. (2003). Gestão econômica de investimentos em ativos fixos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 14, 26-44.
- Duarte, S. L., Soares, S. V., Pereira, S. I. M., Amaral, J. V., & Pereira, C. A. (2015). A produção científica brasileira sobre Gestão Econômica em periódicos e eventos no período de 1989-2012. *Revista De Contabilidade Da UFBA*, 9(1), 41-57. <https://doi.org/10.9771/rcufba.v9i1.8984>.
- Frezatti, F., Aguiar, A. B. de, Wanderley, C. De A., & Malagueño, R. (2015). A pesquisa em contabilidade gerencial no brasil: desenvolvimento, dificuldades e oportunidades *Revista Universo Contábil*, 11(1), 47-68. doi:10.4270/ruc.2015147-68
- Garcia, E. A. da R. (2003). *Modelo de controladoria para as empresas do ramo de construção civil, subsetor edificações sob a ótica da gestão econômica*. [Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade] Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- Gil, A. C. (1991). *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas.
- Godoy, A. S. (1995). Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. *Revista de Administração de empresas*, 35, 57-63.
- Guerreiro, R., Cornachione Júnior, E. B., & Soutes, D. O. (2011). Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial? *Revista Contabilidade & Finanças*, 22(55), 88-113. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772011000100006>

- Kraemer, M. E. P. (1999). Contabilidade Gerencial-Uma Necessidade de Mudança Operacional. *Contabilidade Vista & Revista*, 10(2), 42-50.
- Ismail, S., Malone, M. S., & Geest, Y. V. (2015). *Organizações exponenciais: porque elas são 10 vezes melhores, mais rápidas e mais baratas, que a sua (e o que fazer a respeito)*. São Paulo: HSM Editora.
- Iudícibus, S. (2018). Disponível em: <https://www.fea.usp.br/fea/noticias/armando-catelli-o-genio-da-controladoria>. Acesso em: 10 jul. 2021.
- Johnson, H. T.; Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost – The rise and fall of management accounting*. Massachusetts: Harvard Business School Press.
- Lima, E. M., Espejo, M. B., Pereira, C. A., & Frezatti, F. (2011). As respostas do GECON às críticas do Relevance Lost. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 22 (1), 177-200.
- Lozecky, J. (2004). Mensuração do resultado. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 1(1), 97-114, <https://doi.org/10.5007/%25x>
- Lustosa, P. R. B. (2017). A (In?) Justiça do Valor Justo: SFAS 157, Irving Fisher e GECON. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 5(1), 5–21. Recuperado de <https://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin/article/view/32293>
- Martins, V. G., Girão, L. F. de A. P., Sila e Filho, A. C. da C., & Araújo, A. O. (2013). A Utilização de Modelos de Avaliação de Desempenho Sob a Perspectiva do Gecon e do Balanced Scorecard: Estudo de Caso em uma Central de Cooperativas de Crédito. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 1(1), 99–117. Recuperado de <https://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/recfin/article/view/16276>
- Oliveira, A. B. S. Planejamento de lucro (2001). In: Catelli, A. (org.). **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica - GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Pereira, C. A.; Cornacchione Júnior, E. B., & Guerreiro, R. (2020). A mensuração de eventos: uma contribuição do modelo de gestão econômica. *Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças*, 1(1).
- Petersen, K. J., Handfield, R. B., & Ragatz, G. L. (2005). Supplier integration into new product development: coordinating product, process and supply chain design. *Journal of operations management*, 23(3-4), 371-388. 10.1016/j.jom.2004.07.009
- Porter, M. E. (1998). *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. 33. ed. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Sales, I. C. H., de Araújo Miranda, R. F., de Carvalho, F. S., de Melo Souza, L., & Santana, C. M. (2011). 22 anos de pesquisas contábeis sobre o GECON. *Revista Ciências Sociais em Perspectiva*, 10 (19), 133-153. doi.org/10.48075/revistacsp.v10i19.5681
- Santos, E. S., & Ponte, V. (1998). Modelo de decisão em gestão econômica. *Caderno de estudos*, 01-19. <https://doi.org/10.1590/S1413-92511998000300004>
- Santos, L. P. G. D. (2002). Uma contribuição à discussão sobre a avaliação de desempenho das instituições federais de ensino superior: uma abordagem da gestão econômica. *Revista Contabilidade & Finanças*, 13, 86-99.
- Santos, R. V. dos. (2010). *Controladoria: uma introdução ao sistema de gestão econômica*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- Santos, R. V. dos. (1997). Gestão Econômica (GECON): novos desafios da controladoria na gestão empresarial. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos.
- Teixeira, F. R. B.; Reis, J. G. (2004). Uma contribuição à formulação de um modelo de apuração de resultados para empresas de carcinicultura sob a ótica do GECON. *Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, 2 (2), 28-36.

- Vasconcelos Neto, A. G., Iizuka, T. M. F., & Padilha, A. C. M. (2015). Competências essenciais e estratégias competitivas de empresas multinacionais brasileiras líderes em cadeia de valor global. *Gestão & Planejamento*, 16 (2), 165-184.
- Vellani, C. L., Bonacim, C. A. C., Ambrozini, M. A., & Bonizio, R. C. (2007). Mensuração do resultado econômico: um estudo comparativo entre as metodologias GECON e do EVA. *FACEF Pesquisa*, 10 (2), 146-160.
- Zanatta, M. D., & Diehl, C. A. (2019). Economic Value Added (EVA) e Sistema de Gestão Econômica (GECON): uma análise bibliométrica nos congressos nacionais de contabilidade – ascensão e queda. In: *Anais do 4 Congresso de Contabilidade da UFRGS*.