

**CONTABILIDADE DO CLIENTE: UMA REVISÃO SISTEMÁTICA E AGENDA PARA PESQUISAS FUTURAS**

**JOSIANE PIVA TESTOLIN DA SILVA CARAFFINI**  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL (UFRGS)

**ARIEL BEHR**  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL (UFRGS)

# CONTABILIDADE DO CLIENTE: UMA REVISÃO SISTEMÁTICA E AGENDA PARA PESQUISAS FUTURAS

## 1 INTRODUÇÃO

A exigência do cliente contemporâneo tem demandado das empresas uma nova abordagem em relação a seus clientes, focada no que tem sido denominada como experiência do cliente (Gao, Melero-Polo & Sese, 2020). Na última década a experiência do cliente tem sido amplamente abordada na literatura acadêmica e profissional (Becker & Jaakkola, 2020). Segundo a McKinsey & Company (2018) para transformar a experiência do cliente e tornar o processo de vendas lucrativo as empresas precisam desenvolver uma compreensão profunda dos clientes. No entanto, a KPMG Consulting (2017) ressalta que, conforme dados de uma pesquisa recente, apenas 45% das empresas sabe o quão rentáveis são seus clientes, bem como destaca que geralmente 20% dos melhores clientes contribuem para o lucro da empresa, enquanto os 80% restantes consomem o lucro gerado. Além disso, o Gartner Inc. (2018) ressalta que quase todos os benefícios da experiência do cliente são medidos de forma indireta, gerando a necessidade de desenvolver uma correlação entre estes benefícios indiretos com métricas contábeis.

Com isso, surge a demanda para a contabilidade de abordagens aprimoradas que se concentrem nas informações relacionadas ao cliente (Faria, Ferreira, & Trigueiros, 2018). A contabilidade do cliente é uma abordagem da contabilidade gerencial estratégica que compreende um conjunto de práticas que identificam, medem e comunicam informações relacionadas a clientes individuais ou a grupos de clientes (Ng & Wood, 2018). Por exemplo, uma das práticas mais conhecidas (Holm & Ax, 2020), a análise da rentabilidade do cliente, identifica quais clientes são mais rentáveis e clientes menos rentáveis, de posse desta informação a empresa pode tomar medidas para fortalecer o relacionamento com os clientes mais rentáveis e para transformar os relacionamentos menos rentáveis (Fish, Miller, Becker, & Pernsteiner, 2017; Turner, Way, Hodari, & Witteman, 2017).

Neste contexto, destacam-se pesquisas recentes que abordaram a contabilidade do cliente, como o estudo de Al-Mawali e Lam (2016) que investigaram o impacto do uso de informações de contabilidade de clientes no desempenho das empresas, e o efeito moderador da incerteza ambiental percebida nesta relação. E o estudo de Fish, Miller, Becker e Pernsteiner (2017) que examinaram o papel da cultura organizacional na adoção de um sistema de medição de desempenho focado na rentabilidade do cliente. Já Helgesen, Sandanger e Sandbekk (2018) analisaram a relação entre o uso de práticas de análise de rentabilidade do cliente e o desempenho do negócio, enquanto Alkhafaji, Almusawi e Khbela (2020) analisaram o uso da análise da rentabilidade do cliente em empresas de manufatura. E Holm e Ax (2020) analisaram a relação entre a intensidade de competição e a sofisticação da contabilidade do cliente em empresas de diversos setores.

Logo, considerando o potencial das práticas da contabilidade do cliente para o fornecimento de informações que apoiem na tomada de decisão a respeito dos clientes, a questão de pesquisa que norteia este estudo é: **Como a pesquisa científica aborda as práticas da contabilidade do cliente?** Considerando os aspectos abordados na construção do problema de pesquisa, o objetivo deste estudo é analisar como a pesquisa científica aborda as práticas da contabilidade do cliente. Para atingir este objetivo foi definida como estratégia de pesquisa a revisão sistemática da literatura (RSL). Justifica-se a realização desta pesquisa, tendo em vista que apesar dos benefícios que as práticas da contabilidade do cliente têm de proporcionar, estas práticas não são amplamente adotadas pelas organizações (Faria *et al.*, 2018). Além disso, mesmo que a pesquisa contábil neste tema tenha aumentado, ainda é considerada relativamente limitada e amplamente descritiva ou normativa (Brierley, 2016; Fish *et al.*, 2017). Adiciona-se a isso, que diversos estudos apontam a necessidade de mais pesquisas nesta área (Al-Mawali & Lam, 2016).

Assim, este estudo contribui com a teoria com a identificação de tópicos relacionados a

contabilidade do cliente e com a proposição de uma agenda de pesquisa. Como contribuição prática, esta pesquisa sistematiza as definições relacionadas à contabilidade do cliente e suas práticas, com isso endereça o potencial do seu propósito e benefícios, o que pode auxiliar as organizações a utilizar estas práticas para gerar resultados. Se destaca também, como contribuição prática, a identificação dos temas relacionados às práticas da contabilidade do cliente. Com isso, as empresas podem avaliar como estas práticas podem ser utilizadas para gerar informações que apoiem no gerenciamento dos clientes de forma estratégica.

## **2 CONTABILIDADE DO CLIENTE**

Na esfera da contabilidade gerencial, a contabilidade gerencial estratégica (SMA, do inglês *strategic management accounting*) é considerada como um esforço de introduzir inovações contábeis em resposta às mudanças no ambiente de negócios (Alsharari, 2019). Segundo Cinquini e Tenucci (2010) o termo “estratégica” estaria vinculado a capacidade que as informações advindas destas práticas têm em apoiar a tomada de decisão no nível estratégico da empresa. Cadez e Guilding (2012) destacam os aspectos ambientais (voltados para o externo) e de longo prazo (prospectivos), além da participação do contador gerencial em processos de gerenciamento estratégico. No estudo de Cadez e Guilding (2008), foram identificadas 16 técnicas relacionadas à SMA, as quais os autores classificaram em 5 categorias, sejam elas: (1) custos; (2) planejamento, controle e gestão de desempenho; (3) tomada de decisão; (4) contabilidade de concorrentes; e (5) contabilidade do cliente. Os autores também ressaltam que as três primeiras categorias são temas implícitos na literatura da contabilidade gerencial.

No âmbito da contabilidade do cliente, um dos estudos mais influentes é a pesquisa de Guilding e McManus (2002) que avaliaram a incidência da contabilidade do cliente em empresas de diversos setores da Austrália, bem como analisaram as percepções dos profissionais sobre o mérito da contabilidade do cliente como uma ferramenta gerencial e os fatores contingenciais que podem afetar o mérito percebido. Os autores consideraram na sua pesquisa 5 dimensões da contabilidade do cliente, sejam elas: (1) a própria contabilidade do cliente como uma visão holística; (2) análise de rentabilidade do cliente; (3) análise de rentabilidade do segmento de clientes; (4) análise de rentabilidade vitalícia do cliente; e (5) avaliação de clientes ou grupos de clientes como ativos.

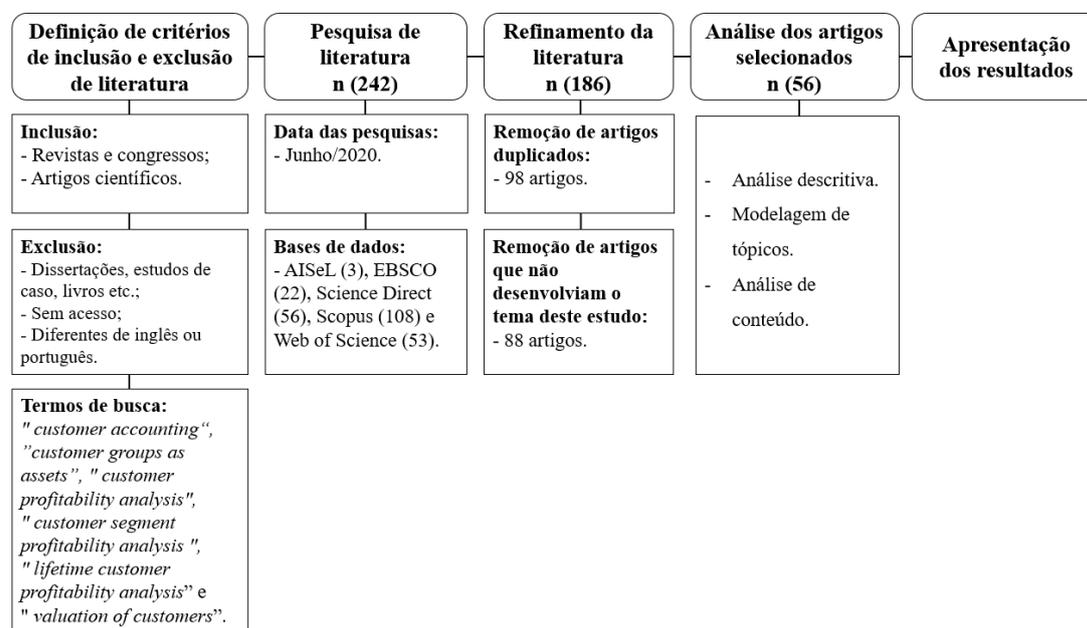
Para Guilding e McManus (2002) a contabilidade do cliente inclui todas as práticas contábeis voltadas para o cliente ou grupo de clientes com o objetivo de avaliar rentabilidade, vendas ou valor presente. As análises e informações geradas a partir da contabilidade do cliente apresenta o potencial de impulsionar as relações entre Contabilidade e *Marketing* de forma estratégica (McManus & Guilding, 2010). No entanto, Lord, Shanahan e Nolan (2007) sugerem que nas pesquisas empíricas o uso desta categoria holística não seja considerado em conjunto com as demais categorias para reduzir o risco de distorção dos resultados ao haver escolha de uma categoria em detrimento da outra.

A análise da rentabilidade do cliente (CPA, do inglês *customer profitability analysis*) é considerada uma das práticas mais adotadas pelas empresas e mais abordadas pela literatura (Brierley, 2016; Fish *et al.*, 2017; Helgesen, Sandanger, & Sandbekk, 2018; Holm & Ax, 2020). De acordo com Karadag e Kim (2006) e Iyengar e Suri (2012) essa relevância decorre da mudança de foco das empresas, de centrada no produto para centrada no cliente, e que o aumento da concorrência e redução das margens de lucro levaram as empresas a se voltar para a maximização da rentabilidade do cliente, em vez de simplesmente maximizar a receita. Segundo Guilding e McManus (2002) a CPA contempla o cálculo da rentabilidade a partir dos custos e vendas, e a análise de rentabilidade do segmento de clientes envolve o mesmo cálculo em um segmento de mercado ou grupo de clientes. A partir destas análises a empresa pode tomar decisões estratégicas relacionadas ao gerenciamento de custos, gerenciamento de receita e gerenciamento estratégico de marketing (van Raaij, Vernooij & van Triest, 2003).

A quarta dimensão relacionada por Guilding e McManus (2002) é a análise de rentabilidade vitalícia do cliente (LCPA, do inglês *lifetime customer profitability analysis*), que segundo os autores seria uma extensão da análise da rentabilidade do cliente por considerar além das receitas e custos já incorridos, também incluir anos futuros. De posse destas informações a empresa pode analisar quais clientes são mais rentáveis a longo prazo, e com isso gerenciar o relacionamento dos clientes para a obtenção de melhores resultados (Al-Mawali, Zainuddin & Ali, 2012; Al-Mawali & Lam, 2016). A última dimensão apresentada por Guilding e McManus (2002) é a avaliação de clientes ou grupos de clientes como ativos que se refere a utilização de fluxos de caixa futuros para calcular o valor do cliente para a empresa. No entanto, os autores destacam que a contabilidade tem falhado neste aspecto e que esta é uma noção que se aproxima do *markentig* de relacionamento, na qual o cliente deve ser reconhecido e avaliado para fins de relacionamento.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O método de pesquisa desta pesquisa é uma revisão sistemática de literatura com base nas diretrizes apresentadas por Webster e Watson (2002). Também se adotou os passos propostos por Wolfswinkel, Furtmueller e Wilderom (2013), composto de cinco etapas: (1) definição de critérios de inclusão e exclusão de literatura, (2) pesquisa de literatura, (3) refinamento de literatura, (4) análise de artigos selecionados e (5) apresentação dos resultados. A Figura 1 ilustra as cinco etapas executadas para a realização desta pesquisa.



**Figura 1.** Etapas realizadas para a revisão de literatura

A primeira etapa realizada foi a **definição de critérios de inclusão e exclusão de literatura**. Observando-se as recomendações de Webster e Watson (2002), os critérios de inclusão na literatura buscaram por artigos de fontes de alta qualidade, desta forma incluiu-se apenas artigos de periódicos e conferências, sem limite de data de publicação. Excluiu-se dissertações, resenhas de livros, estudos de caso, livros etc., bem como foram excluídas publicações que não estavam escritas em inglês ou português. Para a seleção dos artigos, os termos de busca foram definidos a partir da pesquisa de Guilding e McManus (2002), para contemplar a contabilidade do cliente e as práticas listadas pelos autores. Assim, os termos de busca utilizados foram "customer accounting", "customer groups as assets", "customer

*profitability analysis*", "*customer segment profitability analysis*", "*lifetime customer profitability analysis*" e "*valuation of customers*".

A **pesquisa de literatura** ocorreu no mês de junho de 2020 nas bases de dados: AISEL, EBSCOhost, Science Direct, Scopus e Web of Science. As pesquisas foram limitadas aos campos: título, resumo e palavras-chave. Como resultado desta etapa obteve-se 242 artigos. O **refinamento da literatura** foi realizado por meio da remoção dos artigos duplicados (98 artigos) e dos artigos que não atendiam aos critérios de inclusão (88 artigos). Nesta etapa, foram analisados o título, o resumo e o corpo dos artigos, este último foi analisado quando as informações do título e do resumo não eram suficientes para identificar se o artigo atendia ao objetivo da pesquisa. Como, por exemplo, artigos que utilizavam os termos de busca apenas de modo exemplificativo ou ilustrativo, ou que os termos eram utilizados fora do contexto da pesquisa contábil. Ao final desta etapa permaneceram 56 artigos.

Para a **análise dos artigos selecionados** foram utilizadas as técnicas de análise descritiva, de modelagem de tópicos (Blei, 2012) e de análise de conteúdo (Creswell & Creswell, 2018). A técnica de modelagem de tópicos, utilizando-se a alocação de *Dirichlet* latente (LDA, do inglês *latent Dirichlet allocation*), foi aplicada para análise dos temas relacionados a contabilidade do cliente, e com isso, apoiar na descoberta de padrões semânticos significativos com base nos resumos dos artigos analisados. A LDA é uma técnica comumente utilizada para análise de texto e aplicada em estudos anteriores na análise de textos científicos (Mortenson & Vidgen, 2016; Kasurinen & Knutas, 2018). A partir da aplicação da LDA foi possível definir 5 tópicos distintos, para os quais foram identificados os principais temas que definem os 5 tópicos, bem como foi possível identificar os artigos mais fortemente associados a cada tópico. A análise de conteúdo foi aplicada para identificar as oportunidades de pesquisa e com isso, propor a agenda de pesquisa. Nesta etapa, foram utilizadas planilhas eletrônicas em Excel, o *software* NVivo e o algoritmo LDA a partir da biblioteca Gensim do Python (<https://radimrehurek.com/gensim/>).

Conforme pode ser observado no Apêndice "A", dos 56 artigos, 51 deles foram publicados em revistas e apenas 5 em conferências. Os anos com o maior número de publicações foram 2010 e 2018, com 6 publicações em cada ano. Em relação a frequência de publicação, as revistas com maior número de publicação é 3, sendo as revistas *International Journal of Hospitality Management* e *Pacific Accounting Review*. A maioria dos estudos é de natureza empírica, representando 73% dos artigos analisados, destacando-se os artigos que utilizaram a abordagem quantitativa que correspondem a 52% dos artigos da amostra. Como procedimentos técnicos de pesquisa, as *surveys* representam 37% dos artigos, e os estudos de caso 18% dos artigos. Em relação ao setor de realização da pesquisa, 22 artigos utilizaram empresas exclusivamente do setor de serviços, com destaque para o setor hoteleiro que corresponde a 13 destes artigos. Referente ao foco principal das pesquisas, verificou-se que, 55% dos artigos abordaram a análise da rentabilidade do cliente, 38% dos artigos focaram na contabilidade do cliente e suas práticas, e 7% dos artigos trataram a contabilidade do cliente em conjunto com outras técnicas da contabilidade gerencial estratégica.

Ressalta-se que dos 56 artigos, 12 deles apresentam uma teoria de base, sendo que a Teoria da Contingência foi utilizada em 10 artigos (Guilding & McManus; 2002; Lord, Shanahan, & Nolan, 2007; O'Connor & Cheung, 2007; Cinquini & Tenucci, 2010; Al-Mawali, Zainuddin, & Ali, 2012; Holm, Kumar, & Rohde, 2012; Auzair, Amiruddin, Majid, & Maelah, 2013; Tanim & Bates, 2015; Turner *et al.*, 2017; Petera & Šoljaková, 2020). As outras 2 teorias utilizadas foram as Capacidades Dinâmicas (Holm, Kumar, & Plenborg, 2016) e a Teoria da Lógica Dominante (Ng & Wood, 2018). Na pesquisa da contabilidade gerencial estratégica diversos estudos têm adotado a perspectiva da Teoria da Contingência para identificar as principais variáveis que afetam os controles gerenciais (Petera & Šoljaková, 2020). Mais especificamente, as pesquisas sobre a contabilidade do cliente consideram esta teoria uma lente útil para identificar os fatores contingentes que podem influenciar o uso e a percepção sobre as práticas da

contabilidade do cliente (Tanima & Bates, 2015). Na próxima seção é realizada a descrição **da análise das fontes selecionadas e discussão dos resultados**.

#### 4 ANÁLISE DOS DADOS E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção são apresentados os resultados obtidos por meio da análise dos artigos, inicia-se pelos conceitos vinculados a contabilidade do cliente, a análise dos tópicos e a indicação dos estudos futuros.

##### 4.1 Definição das Práticas da Contabilidade do Cliente

Com o objetivo de sistematizar as definições apresentadas nos diversos estudos e possibilitar o endereçamento do potencial do propósito e benefícios das práticas da contabilidade do cliente analisou-se os conceitos relacionados a estas práticas presentes na amostra, os quais são apresentados nas Tabelas 1, 2 e 3.

Tabela 1  
**Conceitos relacionados a contabilidade do cliente**

Referência	Conceito
Carlbäck (2010)	A contabilidade do cliente, em grau crescente, foi desenvolvida em torno do cliente, com ênfase na segmentação de clientes e na avaliação de rentabilidade de segmentos de clientes e clientes individuais e até mesmo na lucratividade de um cliente ao longo da sua vida.
Cinquini e Tenucci (2010)	É uma abordagem contábil classificada como uma técnica da contabilidade gerencial estratégica que considera clientes ou grupo de clientes como uma unidade de análise contábil e inclui todas as práticas direcionadas a avaliação de lucros, vendas ou custos decorrentes de clientes ou segmentos de clientes.
McManus e Guilding (2010)	Representa um conjunto específico de práticas que podem ser vistas como parte de um subconjunto contábil denominado contabilidade gerencial estratégica.
Al-Mawali, Zainuddin e Ali (2012) e Al-Mawali e Lam (2016)	Representa um conjunto específico de práticas de foco no cliente criadas na contabilidade gerencial estratégica e inclui todas as práticas contábeis para avaliar lucros, vendas ou valor presente dos ganhos relacionados a um cliente ou grupo de clientes.
McManus (2013)	É definida como o processo de identificação, medição, comunicação e relatório de informações econômicas relacionadas a um cliente ou grupo de clientes, enquanto as medidas de <i>marketing</i> incorporam métricas como participação de mercado, lealdade do cliente, retenção de clientes e satisfação do cliente.
Fish <i>et al.</i> (2017)	As técnicas de contabilidade do cliente incentivaram relacionamentos estratégicos e multifuncionais entre contadores gerenciais e gerentes de <i>marketing</i> que desafiam os contadores gerenciais a se concentrarem em relacionamentos que se estendam além das operações internas.
Ng e Wood (2018)	Compreende uma coleção de técnicas que identificam, medem, comunicam e relatam informações relacionadas a clientes individuais ou grupos de clientes.

Na definição da contabilidade do cliente alguns estudos destacam o seu vínculo com a contabilidade gerencial estratégica (Cinquini & Tenucci, 2010; McManus & Guilding, 2010; Al-Mawali, Zainuddin, & Ali, 2012; Al-Mawali & Lam, 2016). Segundo Al-Mawali *et al.* (2012) apesar das informações disponibilizadas pela contabilidade do cliente serem consideradas uma das fontes mais importantes, principalmente para empresas de serviços, verifica-se menos atenção a esta prática na literatura da SMA. Fish *et al.* (2017) em sua abordagem sobre a contabilidade do cliente destacam que estas práticas afastam os contadores da maneira tradicional que a contabilidade gerencial se relaciona com as informações de negócios. A partir das informações geradas pela contabilidade do cliente a empresa pode desenvolver cenários que apoiem na tomada de decisão como, por exemplo, ajustes de preços e alocação de capacidade (Al-Mawali *et al.*,

2012), ou na formulação de estratégias de *marketing* mais eficazes (Guerreiro, Bio, & Merschmann, 2008).

Considerando os conceitos apresentados nos estudos infere-se que a “contabilidade do cliente se constitui em uma abordagem da contabilidade gerencial estratégica que contempla práticas focadas na disponibilização de informações econômicas dos clientes para apoio a tomada de decisão”. Entre estas práticas, a análise de rentabilidade do cliente é considerada uma das mais importantes, que tem recebido mais atenção nas pesquisas científicas, e por ser a mais utilizada nas organizações (Brierley, 2016; Fish *et al.*, 2017; Helgesen *et al.*, 2018, Holm & Ax, 2020). A Tabela 2 apresenta os principais conceitos utilizados nos estudos analisados.

Tabela 2

**Conceitos relacionados a análise da rentabilidade do cliente**

<b>Referência</b>	<b>Conceito</b>
Noone e Griffin (1997) e Noone e Griffin (1999)	Envolve a identificação de receitas, custos e lucros por cliente individual ou grupo de clientes e fornece à gerência as informações vitais sobre sua base de clientes, essenciais para que decisões bem informadas sejam tomadas a longo prazo.
Dalci, Tanis e Kosan (2010)	Implica alocação de receitas e custos para clientes específicos de uma maneira que a rentabilidade de clientes individuais possa ser calculada. Sendo especialmente importante para as empresas de serviços, onde o custo da prestação de um serviço geralmente é determinado pelo comportamento do cliente.
Roslender e Hart (2010)	É a aplicação de princípios de custeio baseado em atividades aos clientes ou segmentos de clientes para identificar os custos de fazer negócios com clientes específicos ou segmentos com mais precisão, ajustados contra as receitas que a satisfação das necessidades dos clientes proporciona.
Al-Mawali <i>et al.</i> (2012) e Al-Mawali e Lam (2016)	Fornecer informações de gerenciamento sobre a lucratividade de clientes individuais ou grupos de clientes, e basicamente envolve o cálculo dos custos e receitas de fazer negócios com os clientes.
Holm, Kumar e Rohde (2012)	É definida como a diferença entre as receitas auferidas e os custos associados a um relacionamento com o cliente durante um período especificado, baseada nos lucros contábeis acumulados auferidos no passado.
Ardiansyah, Tjahjadi e Soewarno (2017)	Refere-se a alocação de todas as receitas e custos a clientes específicos com o objetivo de calcular o nível de rentabilidade de cada indivíduo.
Turnera, Way, Hodari e Witteman (2017)	Envolve o cálculo da rentabilidade obtida de um cliente ou segmento de cliente específico, que é baseado em custos e vendas que podem ser rastreados para um cliente específico ou para um segmento específico de cliente.
Faria <i>et al.</i> (2018)	É uma técnica contemporânea de contabilidade gerencial que adota o cliente como a unidade de análise, fornecendo informações para gerenciar o mix de clientes a partir de uma perspectiva de lucro. É baseada na premissa de que os clientes diferem em rentabilidade que pode ser medida de duas maneiras, pela análise de rentabilidade do cliente e pela análise de rentabilidade do segmento de cliente.
Alkhafaji <i>et al.</i> (2020)	É uma técnica para registrar e analisar todas as receitas geradas pelos clientes, tanto no nível individual quanto no grupo, e os custos incorridos pela unidade econômica para obter essas receitas, dentro de um certo período.

Conforme pode-se observar na Tabela 2, a maioria dos estudos abordam o conceito sob a ótica descritiva do cálculo de receitas e custos e incluem a visão apresentada por Guilding e McManus (2002) que a análise pode ser realizada por cliente individual ou segmento de clientes ou grupo de clientes. Alguns estudos destacam a apuração do custo (Dalci, Tanis, & Kosan, 2010; Roslender & Hart, 2010), tendo em vista que principalmente nas empresas do setor de serviços a sua apuração não é tão direta quanto a apuração das receitas (Matsuoka, 2020). O conhecimento sobre quais clientes são mais rentáveis e quais são menos rentáveis possibilita que a empresa desenvolva ações para fortalecer o relacionamento com os clientes mais rentáveis e para tornar os não rentáveis mais atraentes no futuro (Cermák, 2015).

Tendo como base os conceitos analisados infere-se que “a análise da rentabilidade do cliente é uma prática da contabilidade do cliente que, com base em receitas e gastos, visa apurar, analisar e reportar a rentabilidade do cliente ou de um grupo de clientes para apoio a tomada de decisão”. Ainda no âmbito da rentabilidade do cliente, outra prática da contabilidade do cliente que Guilding e McManus (2002) consideram como uma extensão do CPA é a LCPA que aborda a rentabilidade futura projetada do cliente. A Tabela 3 apresenta os conceitos utilizados nos artigos analisados.

Tabela 3

**Conceitos relacionados a análise da rentabilidade ao longo da vida do cliente (LCPA)**

Referência	Conceito
Lind e Strömsten (2006)	O foco está na rentabilidade do cliente para que as receitas e os custos futuros associados a um cliente específico sejam calculados com base nos princípios de competência. As receitas e os custos associados a um cliente específico são adicionados usando um horizonte de tempo que se estende além da medição anual normal.
Lord <i>et al.</i> (2007)	É uma análise prospectiva de todos os custos e receitas que um cliente irá ao longo da vida e é uma forma de análise do fluxo de caixa descontado.
Zhou, Sun e Yang (2008)	Se concentra no futuro, ao valor que os clientes trarão para a empresa, considerando o valor presente do valor temporal como a base da contabilidade.
Al-Mawali <i>et al.</i> (2012) e Al-Mawali e Lam (2016)	Permite que uma organização identifique quais clientes são mais rentáveis a longo prazo, expandindo o escopo da análise de tempo para abranger anos passados e futuros. Foca nas receitas e custos futuros associados a um cliente específico e são calculados com base nos princípios de competência.
Ng e Wood (2018)	Estende a CPA projetando receitas e custos futuros, calculando os lucros brutos durante o período de interação esperado do cliente usando modelos de retenção, depois desconta o lucro calculado para apresentar valores.

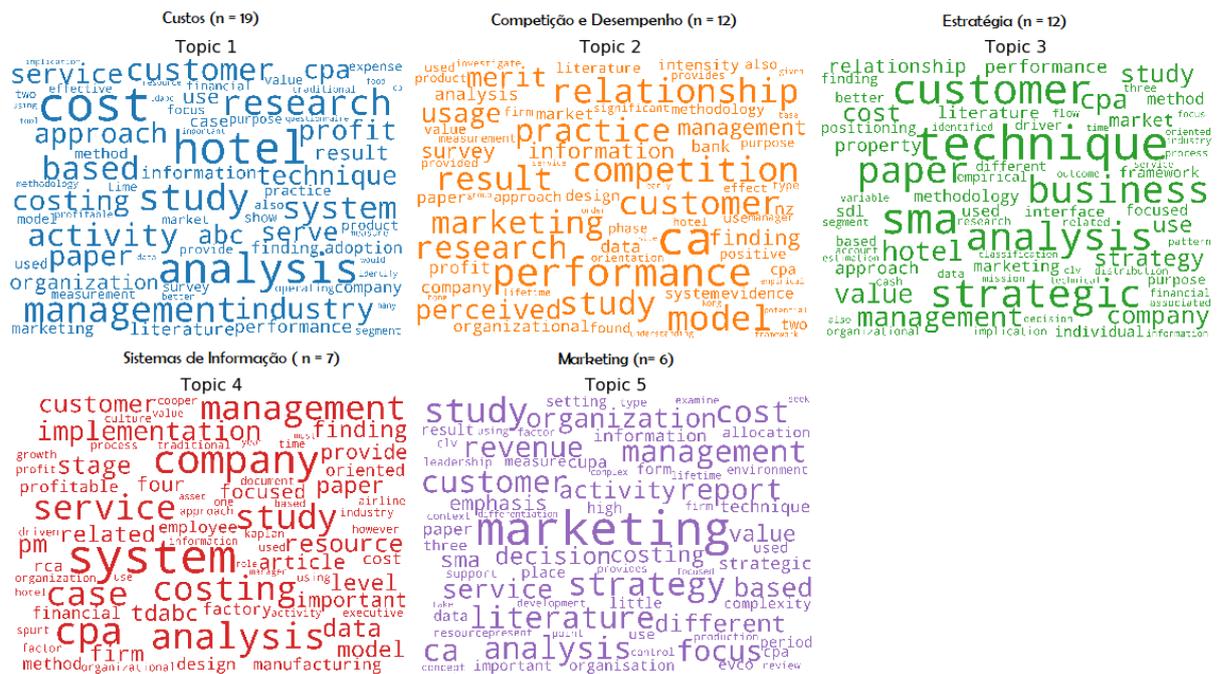
Ressalta-se que nos artigos analisados, alguns deles referenciam o valor vitalício do cliente (CLV, do inglês *customer lifetime value*) como um sinônimo da LCPA, como no estudo de Helgesen *et al.*, (2018) e Holm e Ax (2020). No entanto, Holm *et al.* (2012) afirmam que o CLV se refere a uma perspectiva prospectiva, que prevê o comportamento futuro do cliente e desconta os fluxos de caixa derivados da vida útil, além disso destacam que este é um conceito adotado na área de *Marketing*, enquanto a CPA é adotado na Contabilidade. Da mesma forma, Andon *et al.* (2001), Karadag e Kim (2006) e Matsuoka (2020) destacam essa separação da adoção das duas práticas, CLV e CPA, nas áreas de *Marketing* e Contabilidade, respectivamente. Assim, considerando os conceitos apresentados infere-se que “a análise da rentabilidade do cliente ao longo da vida do cliente é uma prática da contabilidade do cliente que, com base em receitas e gastos, visa projetar a rentabilidade do cliente, e com isso abranger períodos passados e futuros para apoio a tomada de decisão”.

Outra prática da contabilidade do cliente apresentada por Guilding e McManus (2002) é a avaliação de clientes ou grupo de clientes como ativos. Lind e Strömsten (2006) destacam que diferente das práticas anteriores a avaliação dos clientes não utiliza o conceito de rentabilidade, mas sim o valor presente dos fluxos de caixa futuros presumidos a partir do relacionamento com o cliente. Este mesmo conceito é adotado por Al-Mawali e Lam (2016). No entanto, conforme destacado por Lord *et al.* (2007) e Holm e Ax (2020) esta é uma prática incomum, e como reflexo disso não foram encontradas outras referências a esta prática da contabilidade do cliente nos demais estudos analisados.

**4.2 Análise Temática da Contabilidade do Cliente**

A partir do resumo dos artigos da amostra com aplicação da LDA foi possível descobrir os tópicos contidos nos artigos e a partir deles identificar os temas relacionados a pesquisa da contabilidade do cliente. Na Figura 2 são demonstradas as nuvens de palavras relativas aos 5

temas identificados a partir dos tópicos. Cada nuvem de palavra é composta pelas 70 palavras mais frequentes para cada tópico.



**Figura 2.** Nuvem de palavras dos temas relacionados a contabilidade do cliente

No tema **Custos**, os artigos avaliaram principalmente os métodos de custeio e suas implicações na análise da rentabilidade do cliente. Pavlatos e Paggios (2009a) investigaram a adoção e uso do método de custeio baseado em atividades (ABC, do inglês *activity-based costing*) nos hotéis da Grécia, e os resultados demonstraram que para os hotéis que utilizam o ABC sua principal aplicação está nas decisões de preço e na análise de rentabilidade dos clientes. Dalci *et al.* (2010) analisaram a implementação da análise de rentabilidade do cliente utilizando o custeio baseado em atividade orientado a tempo (TDABC, do inglês *time-driven activity-based costing*) em um hotel na Turquia, e os resultados mostraram que alguns dos segmentos de clientes que foram considerados não lucrativos pelo método ABC foram determinados como lucrativos usando o TDABC, bem como o TDABC também demonstrou o custo dos recursos ociosos não evidenciados pelo método ABC. Por outro lado, Faria *et al.* (2018) que também investigaram a análise da rentabilidade do cliente em hotéis de Portugal com o uso do ABC, descobriram que, embora este método seja o mais adequado para calcular a rentabilidade de cada cliente, nenhum dos hotéis pesquisados adotou o ABC.

O tema **Competição e Desempenho** compreende estudos que avaliaram as práticas da contabilidade do cliente como a pesquisa de Al-Mawali *et al.* (2012) que investigaram as consequências do uso de informações da contabilidade do cliente para fins estratégicos no desempenho organizacional, os resultados mostraram que o uso das informações da contabilidade do cliente afeta positivamente o desempenho organizacional em diversas dimensões conforme as práticas utilizadas. Al-Mawali e Lam (2016) analisaram o impacto do uso da contabilidade do cliente na performance da empresa e a incerteza ambiental percebida como moderadora desta relação, encontrando uma relação posição entre ambos. Já Holm e Ax (2020) avaliaram a intensidade da concorrência e a sofisticação da contabilidade do cliente, como resultado verificaram que quando a concorrência no atendimento ao cliente é alta, há uma relação positiva entre a intensidade da concorrência e a sofisticação da contabilidade do cliente.

As pesquisas do tema **Estratégia** abordam a contabilidade do cliente sob a perspectiva da SMA, ou sob como as informações da contabilidade se relacionam com a estratégia da empresa. Sob a perspectiva da SMA, Cinquini e Tenucci (2010) investigaram como a estratégia do negócio influencia o uso da SMA em empresas italianas e os resultados demonstraram que a contabilidade do cliente estaria entre as práticas mais utilizadas. De forma semelhante, Turner *et al.* (2017) investigaram os precursores do uso da SMA no setor hoteleiro, e verificaram que a estratégia de negócios de orientação ao mercado é um determinante essencial do uso da SMA. De forma mais específica, van Raaij (2005) abordou o valor estratégico das informações da análise de rentabilidade do cliente, indicando que a partir destas informações os profissionais de *marketing* podem desenvolver e implementar estratégias diferenciadas de atendimento ao cliente, orientadas por valor.

No tema **Sistemas de Informação** podem ser verificados estudos que abordam a contabilidade do cliente sob a ótica dos sistemas de informações. Nielsen, Bukh e Mols (2000) investigaram as barreiras da implementação de um sistema de contabilidade voltado ao cliente, destacando a importância da priorização e patrocínio para envolver outras partes da organização do seu uso, além do departamento de contabilidade. Fish *et al.* (2017) verificaram que a cultura organizacional exerce um papel importante na adoção de um sistema de medição de desempenho focado na rentabilidade do cliente. Os autores verificaram três fatores que indicam este resultado, sejam eles: executivos exercendo seu poder para impedir a implementação sem fornecer justificativa; executivos acreditando que os métodos de alocação eram muito subjetivos; e executivos confiando em sua própria intuição ao analisar a rentabilidade do cliente em vez de confiar nos dados. Järvinen e Väättäjä (2018) investigaram como empresas com diferentes interfaces de clientes fazem uso do método TDABC em suas análises de rentabilidade do cliente e os resultados mostraram que um dos desafios encontrados pelas empresas são os sistemas de informação como, por exemplo, a integração entre sistemas e a capacidade de reunir informações sobre os processos.

No tema **Marketing** os artigos exploram a contabilidade do cliente sob a perspectiva da relação entre a Contabilidade e o Marketing. Cardinaels, Roodhooft e Warlop (2004) investigaram a relevância das informações da análise de rentabilidade do cliente para as decisões de *marketing*. Os autores indicam que a relevância depende da complexidade da configuração de *marketing*, assim em um ambiente de *marketing* altamente complexo as decisões de alocação de recursos são aprimoradas por meio da análise de rentabilidade do cliente. Cai e Yang (2008) propõem uma classificação dos clientes em quatro tipos, de acordo com a diferença de rentabilidade do cliente, e sugerem a adoção de diferentes estratégias de *marketing* e utilizar esta classificação para otimizar as cadeias de valor, reduzir os custos dos produtos e melhorar a rentabilidade do cliente. McManus e Guilding (2010) e Matsuoka (2020), por meio de revisões de literatura, exploraram o potencial e a interface entre a contabilidade do cliente e o *marketing*, destacando oportunidades para a pesquisa da contabilidade do cliente avançar em relação a sua interface com o *marketing*.

### 4.3 Agenda de Pesquisa - Contabilidade do Cliente

Além dos temas, os artigos foram analisados para identificar as oportunidades de pesquisa indicadas pelos autores e com isso propor uma agenda de pesquisas futuras. A Tabela 4 apresenta possíveis questões de pesquisa que foram elaboradas com base nas sugestões identificadas na literatura revisada.

Tabela 4  
**Agenda de pesquisa**

Tema	Questões de pesquisa propostas a partir das sugestões identificadas na literatura revisada
Custos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Quais fatores relativos a gestão de custos potencializam ou inibem o uso da contabilidade do cliente nas organizações? (Pavlatos &amp; Paggio, 2009a, 2009b; Faria <i>et al.</i>, 2018; Luna &amp; Leitão, 2018)</li> <li>• Como os usuários interpretam e utilizam ou percebem a utilidade das informações da contabilidade do cliente? (Brierley, 2016; Faria <i>et al.</i>, 2018; Petera &amp; Šoljaková, 2020)</li> <li>• Quais métricas não financeiras podem ser agregadas a contabilidade para gerar informações estratégicas dos clientes? (Guerreiro <i>et al.</i>, 2008; McManus, 2013; Mohamed &amp; Jones, 2014)</li> </ul>
Competição e Desempenho	<ul style="list-style-type: none"> <li>• De que forma a intensidade da concorrência e os tipos de concorrência influenciam as práticas da contabilidade do cliente? Holm e Ax (2020)</li> <li>• Qual o papel dos estilos de gestão no uso das informações da contabilidade do cliente e o desempenho organizacional? (Guilding &amp; McManus, 2002; Al-Mawali &amp; Lam, 2016)</li> </ul>
Estratégia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Como a combinação de uso das práticas da contabilidade gerencial estratégica influenciam a contabilidade do cliente? (Helgesen <i>et al.</i>, 2018; Ng &amp; Wood, 2018)</li> <li>• Qual o impacto dos diferentes de tipo de estratégia organizacional no uso das práticas da contabilidade do cliente? (Turner <i>et al.</i>, 2017)</li> </ul>
Sistemas de Informação	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Como as tecnologias digitais podem facilitar o uso das práticas da contabilidade do cliente? (Nielsen <i>et al.</i>, 2010)</li> <li>• Como os sistemas de informação descentralizados podem influenciar o uso das informações da contabilidade do cliente? (Nielsen <i>et al.</i>, 2010)</li> </ul>
Marketing	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Como as informações da contabilidade do cliente podem ser integradas às informações de <i>marketing</i> para gerar um sistema único de informação? (McManus &amp; Guilding, 2010; Matsuoka, 2020)</li> <li>• Como a integração de métricas contábeis e de <i>marketing</i> influenciam o desempenho organizacional? (McManus &amp; Guilding, 2010; Matsuoka, 2020)</li> </ul>

No tema **Custos**, algumas pesquisas sugerem a investigação de fatores relativos a adoção e ao uso dos métodos de custeio para fins de composição das informações da contabilidade do cliente (Pavlatos & Paggio, 2009a, 2009b; Faria *et al.* 2018; Luna & Leitão, 2018). Neste contexto, também se verificam questões específicas, como a identificação de direcionadores de custos diretos aos clientes pelas unidades operacionais e o impacto das decisões de tomadas a respeito da rentabilidade do cliente nos custos fixos (Guerreiro *et al.*, 2008; Brierley, 2016). Outra indicação é em relação aos usuários da informação, onde é destacada a necessidade de estender a pesquisa para gestores não contábeis para obter um melhor entendimento de quais informações são de fato utilizadas e como são utilizadas (Brierley, 2016; Faria *et al.*, 2018; Petera & Šoljaková, 2020). A importância de integrar métricas não financeiras também surge como oportunidade de pesquisa, sejam elas vinculadas diretamente ao custo, ou as demais informações da contabilidade do cliente, ou ainda integradas as métricas de marketing (Guerreiro *et al.*, 2008; McManus, 2013; Mohamed & Jones, 2014).

Em relação a **Competição e Desempenho**, Holm e Ax (2020) destacam que a demanda pelas informações gerenciais com vários propósitos, bem como a falta de métricas claras sobre a concorrência no atendimento demanda que estudos futuros expandam o escopo da pesquisa relacionado a sofisticação da contabilidade do cliente e a competitividade. No que diz respeito ao desempenho, nos artigos analisados são indicadas oportunidades de pesquisa em relação a diversos fatores, como estilo de gerenciamento, estratégia de negócios, estrutura organizacional, processos de trabalho, tecnologia e cultura organizacional (Guilding & McManus, 2002; Al-Mawali & Lam, 2016).

Os artigos com foco no tema **Estratégia** sugerem que pesquisas futuras explorem a contabilidade de cliente de forma conjunta com as demais práticas da SMA, seja para verificar a influência destas na contabilidade do cliente, ou seja para avaliar o efeito desta combinação em

outras variáveis, como o desempenho organizacional (Helgesen, 2007; Cinquini & Tenucci, 2010; Helgesen *et al.*, 2018; Ng & Wood, 2018). A influência da orientação estratégica da empresa também é uma indicação de pesquisa futura, tendo em vista que a contabilidade do cliente está diretamente ligada ao fornecimento de informações para a tomada de decisões estratégicas (Turner *et al.*, 2017).

No tema **Sistemas de Informação**, Nielsen *et al.* (2010) destacam que estudos futuros podem examinar a contabilidade do cliente, sob a perspectiva de eliminação do controle centralizado nos sistemas de informação, ou como novas tecnologias podem agir como facilitadoras entre a contabilidade e o gerenciamento do cliente. Fish *et al.* (2017) também relacionam como oportunidade de pesquisa a investigação de como fatores como lucratividade e crescimento da empresa podem influenciar a aceitação de sistemas de informação voltados para o cliente.

Referente ao tema **Marketing** os artigos destacam a necessidade de pesquisas que integrem as informações geradas, pelas áreas de Contabilidade e *Marketing*, para fornecer uma melhor compreensão da ligação entre estas duas áreas e construir resultados que sejam orientados ao cliente, além de promover a mensuração dos impactos na organização em relação a esta integração (McManus & Guilding, 2010; Matsuoka, 2020). Ainda sobre as informações, Matsuoka, 2020 ressalta que as interações dos clientes de forma digital geram uma oportunidade de pesquisa para abordar dados de desempenho não financeiro relacionados ao cliente de forma a relatá-los, mensurá-los e analisá-los.

Ressalta-se que nos temas, em geral, as pesquisas também destacaram como oportunidades de pesquisa a utilização do setor e países das empresas, tanto para comparar e aprofundar os resultados (Pavlatos & Paggio, 2009a, 2009b; Dalci *et al.*, 2010, Luna & Leitão, 2018), como para encontrar diferenças (Gleaves, Burton, Kitshoff, Bates, & Whittington, 2008, McManus, 2013; Fish *et al.*, 2017), e para tratar questões relativas a generalização de resultados e validade das hipóteses (Guilding & McManus, 2002; O'Connor & Cheung, 2007; Al-Mawali *et al.* 2012; Al-Mawali & Lam, 2016). Também foram sugeridas pesquisas longitudinais para capturar a adoção e uso das práticas da contabilidade do cliente ao logo do tempo em relação a variáveis específicas (Lind e Strömsten, 2006; O'Connor & Cheung, 2007; Cinquini & Tenucci, 2010) e a realização de estudos de casos para detalhar como as práticas da contabilidade do cliente são executadas e utilizadas pelas organizações (Cinquini & Tenucci, 2010; McManus & Guilding, 2010; Al-Mawali *et al.*, 2012; Al-Mawali & Lam, 2016).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As exigências do cliente contemporâneo cada vez mais tem levado as empresas a adotar novas abordagens em relação a seus clientes. No que diz respeito ao papel da contabilidade nesse contexto, as práticas da contabilidade do cliente apresentam potencial para o fornecimento de informações relevantes que apoiem na tomada de decisão a respeito dos clientes. Assim, o objetivo desta pesquisa foi analisar como a pesquisa científica aborda as práticas da contabilidade do cliente. Por meio da RSL foi possível caracterizar os estudos sobre a contabilidade do cliente, as conceituações da contabilidade do cliente e suas práticas, os temas abordados e as oportunidades de pesquisa.

Considerando a amostra analisada verifica-se que a maioria das pesquisas empíricas consistiu em pesquisas de questionário, o que sugere que ainda há oportunidade de saber como as práticas da contabilidade do cliente são usadas, por quem são usadas e para quem são úteis. Além disso, os estudos que utilizaram uma teoria, em sua maioria, adotaram a Teoria da Contingência como lente teórica. Apesar desta teoria se demonstrar adequada para a análise das relações entre as práticas da contabilidade do cliente e fatores contingentes, o uso de outras lentes teóricas seria útil para desenvolver outras perspectivas sobre o tema.

Por meio da aplicação da análise de tópicos, utilizando-se da alocação de *Dirichlet* latente (LDA), foram identificados os temas relacionados a contabilidade do cliente, a partir de padrões semânticos significativos com base nos resumos dos artigos analisados. Os temas identificados foram: custos, competição e desempenho, estratégia, sistemas de informação e *marketing*. Também se elaborou uma agenda com direcionamentos de pesquisa para estudos futuros, e para com isso contribuir com a ampliação do conhecimento a partir dos temas estudados como, por exemplo, o papel de fatores como competição, estilos de gestão, entre outros na adoção e no uso das práticas da contabilidade do cliente. Ou ainda, as pesquisas podem explorar oportunidades a partir das tecnologias digitais para o aprimoramento das informações elaboradas e analisadas nas práticas da contabilidade do cliente.

Como contribuição teórica, este estudo identificou as áreas temáticas relacionadas às práticas da contabilidade do cliente e apresentou uma agenda de pesquisa que se constitui um ponto de partida útil para futuras pesquisas na contabilidade do cliente. Como contribuição prática, esta pesquisa sistematiza as definições relacionadas à contabilidade do cliente e suas práticas, e isso implica no endereçamento do potencial do seu propósito e benefícios, o que pode auxiliar as organizações a utilizar estas práticas para gerar informações que apoiem no gerenciamento dos clientes de forma estratégica. Como limite desta pesquisa, destaca-se a definição dos termos de busca, bases de dados e artigos analisados. Sugere-se que estudos futuros possam utilizar outros critérios como, por exemplo, analisar outras bases de dados e outros tipos de publicações, onde informações complementares podem ser encontradas.

## REFERÊNCIAS

- Alkhafaji, A.A., Almusawi, E.G., & Khbela, S.I. (2020). Customer profitability analysis and resource consumption accounting: a holistic approach. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 11(10), p. 590-605.
- Al-Mawali, H. & Lam, T.-D. (2016). Customer accounting and environmental uncertainty: sequential explanatory study. *International Review of Management and Marketing*, 6(3), p. 532-543.
- Al-Mawali, H., Zainuddin, Y., & Ali, N.N.K. (2012). Customer accounting information usage and organizational performance. *Business Strategy Series*, 13(5), p. 215-223.
- Alsharari, N. M. (2019). Management accounting and organizational change: alternative perspectives. *International Journal of Organizational Analysis*.
- Andon, P., Baxter, J., & Bradley, G. (2001). Calculating the economic value of customers to an organisation. *Australian Accounting Review*, 11(23), p. 62-72.
- Ardiansyah, G. B, Tjahjadi, B., & Soewarno, N. (2017). Measuring customer profitability through time-driven activity-based costing: a case study at hotel x Jogjakarta. *SHS Web of Conferences*, 34.
- Auzair, S.Md., Amiruddin, R., Majid, A.A., & Maelah, R. (2013). Linking business strategy to management accounting: a study in Malaysian service organizations. *Jurnal Pengurusan*, 37.
- Becker, L. & Jaakkola, E. (2020). Customer experience: fundamental premises and implications for research. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 48, p. 630-648.
- Blei, D. M. (2012). Probabilistic topic models. *Communications of the ACM*, 55(4), p. 77-84.
- Brierley, J.A. (2016). An examination of the use of profitability analysis in manufacturing industry. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 12(1), p. 85-102.
- Cadez, S. & Guilding, S. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33, p. 836-863.
- Cadez, S. & Guilding, S. (2012). Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis. *Industrial Management & Data Systems*, 112(3), p. 484-501.
- Cai, J.-F. & Yang, K.-Y. (2008). Application of activity-based costing in customer profitability analysis. *International Seminar on Business and Information Management*, 1, p. 494-497.
- Cardinaels, E., Roodhooft, F., & Warlop, L. (2004). Customer profitability analysis reports for resource allocation: the role of complex marketing environments. *Abacus*, 40(2), p. 238-258.

- Carlback, M. (2010). From cost accounting to customer accounting in the restaurant industry. *International Journal of Revenue Management*, 4(3-4), p. 403-419.
- Cermák, P. (2015). Customer profitability analysis and customer life time value models: portfolio analysis. *Procedia Economics and Finance*, 25, p. 14-25.
- Cinquini, L. & Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(2), p. 228-259.
- Creswell, J. W. & Creswell, J. D. (2018). *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches*, SAGE Publications, Thousand Oaks, CA.
- Dalci, I., Tanis, V., & Kosan, L. (2010). Customer profitability analysis with time-driven activity-based costing: a case study in a hotel. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 22(5), p. 609-637.
- Faria, A. R., Ferreira, L., & Trigueiros, D. (2018). Analyzing customer profitability in hotels using activity based costing. *Tourism & Management Studies*, 14(3), p. 65-74.
- Fish, M., Miller, W., Becker, D., & Pernsteiner, A. (2017). The role of organizational culture in the adoption of customer profitability analysis: a field study. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 14(1), p. 38-59.
- Gao, L. X., Meleró-Polo, I., & Sese, F. J. (2020). Customer equity drivers, customer experience quality, and customer profitability in banking services: the moderating role of social influence. *Journal of Service Research*, 23(2), p. 174-193.
- Gartner Inc. (2018). *Realizing the benefits of superior customer experience: a Gartner trend insight report*. Recuperado de: <<https://emtemp.gcom.cloud/ngw/globalassets/en/doc/documents/3874972-realizing-the-benefits-of-superior-customer-experience-a-gartner-trend-insight-report.pdf>>
- Gleaves, R., Burton, J., Kitshoff, J., Bates, K., & Whittington, M. (2008). Accounting is from mars, marketing is from venus: establishing common ground for the concept of customer profitability. *Journal of Marketing Management*, 24(7-8), p. 825-845.
- Guerreiro R., Bio S. R., & Merschmann, E. V. V. (2008). Cost-to-serve measurement and customer profitability analysis. *The International Journal of Logistics Management*, 19(3), p. 389-407.
- Guilding, C. & McManus, L. (2002). The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, 27(1-2), p. 45-59.
- Helgesen, Ø. (2007). Customer accounting and customer profitability analysis for the order handling industry-a managerial accounting approach. *Industrial Marketing Management*, 36(6), p. 757-769.
- Helgesen, Ø., Sandanger, H.M., & Sandbekk, J. (2018). Do customer profitability analyses pay? A survey of large norwegian companies. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 10(4), p. 352-377.
- Holm, M. & Ax, C. (2020). The interactive effect of competition intensity and customer service competition on customer accounting sophistication-evidence of positive and negative associations. *Management Accounting Research*, 46.
- Holm, M., Kumar, V., & Plenborg, T. (2016). An investigation of customer accounting systems as a source of sustainable competitive advantage. *Advances in Accounting*, 32, p. 18-30.
- Holm, M., Kumar, V., & Rohde, C. (2012). Measuring customer profitability in complex environments: an interdisciplinary contingency framework. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 40(3), p. 387-401.
- Iyengar, A. & Suri, K. (2012). Customer profitability analysis - an avant-garde approach to revenue optimisation in hotels. *International Journal of Revenue Management*, 6(1-2), p. 127-143.
- Järvinen, J. & Väättäjä, K. (2018). Customer profitability analysis using time-driven activity-based costing: three interventionist case studies. *The Nordic Journal of Business*, 67(1), p. 27-47.
- Kasurinen, J. & Knutas, J. (2018). Publication trends in gamification: a systematic mapping study. *Computer Science Review*, 27, p. 33-44.
- KPMG Consulting. (2017). Do you know your customer profitability? Recuperado de: <<https://blog.kpmg.lu/do-you-know-your-customer-profitability/>>
- Lind, J. & Strömsten, T. (2006). When do firms use different types of customer accounting? *Journal of Business Research*, 59(12), p. 1257-1266.

- Lord, B.R., Shanahan, Y.P., & Nolan, B.M. (2007). The use and perceived merit of customer accounting in New Zealand. *Accounting Research Journal*, 20(1), p. 47-59.
- Luna, S. B. S. & Leitão, C. R. S. (2018). Customer profitability and management in hotels: a study in Pernambuco. *Revista Ambiente Contábil*, 10(2), p. 326-341.
- McKinsey & Company (2018). *Why tech-enabled go-to-market innovation is critical for industrial companies - and what to do about it*. Recuperado de: < <https://www.mckinsey.com/business-functions/mckinsey-digital/our-insights/why-tech-enabled-go-to-market-innovation-is-critical-for-industrial-companies>>.
- Matsuoka, K. (2020). Exploring the interface between management accounting and marketing: a literature review of customer accounting. *Journal of Management Control*.
- McManus, L. (2013). Customer accounting and marketing performance measures in the hotel industry: evidence from Australia. *International Journal of Hospitality Management*, 33(1), p. 140-152.
- McManus, L. & Guilding, C. (2010). Exploring the potential of customer accounting: a synthesis of the accounting and marketing literatures. *Journal of Marketing Management*, 24(7-8), p. 771-795.
- Mohamed, A.A. & Jones, T. (2014). Relationship between strategic management accounting techniques and profitability - a proposed model. *Measuring Business Excellence*, 18(3), p. 1-22.
- Mortenson, M. J. & Vidgen, R. (2016). A computational literature review of the technology acceptance model. *International Journal of Information Management*, 36, p. 1248-1259.
- Ng, F. & Wood, Z. (2018). Unlocking customer accounting's potential: a service-dominant logic approach. *Pacific Accounting Review*, 30(3), p. 371-386.
- Nielsen, J.F., Bukh, P.N.D., & Mols, N.P. (2000). Barriers to customer-oriented management accounting in financial services. *International Journal of Service Industry Management*, 11(3).
- Noone, B. & Griffin, P. (1997). Enhancing yield management with customer profitability analysis. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 9(2), p. 75-79.
- Noone, B. & Griffin, P. (1999). Managing the long-term profit yield from market segments in a hotel environment: a case study on the implementation of customer profitability analysis. *International Journal of Hospitality Management*, 18(2), p. 111-128.
- O'Connor, N.G. & Cheung, C.L.K. (2007). Product/service adoption strategies and bank customer accounting in Hong Kong. *Pacific Accounting Review*, 19(1), p. 31-46.
- Pavlatos O. & Paggios I. (2009a). Activity-based costing in the hospitality industry: evidence from Greece. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 33(4), p. 511-527.
- Pavlatos O. & Paggios I. (2009b). Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal*, 24(1), p. 81-98.
- Petera, P. & Šoljaková, L. (2020). Use of strategic management accounting techniques by companies in the Czech Republic. *Economic Research-Ekonomska Istrazivanja*, 33(1), p. 46-67.
- Roslender, R. & Hart, S.J. (2010). Taking the customer into account: transcending the construction of the customer through the promotion of self-accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(8).
- Tanima, F.A. & Bates, K. (2015). The incidence and perceived managerial merit of customer accounting in New Zealand. *Pacific Accounting Review*, 27(4), p. 466-485.
- Turner, M.J., Way, S.A., Hodari, D., & Witteman, W. (2017). Hotel property performance: the role of strategic management accounting. *International Journal of Hospitality Management*, 63, p. 33-43.
- van Raaij, E.M. (2005). The strategic value of customer profitability analysis. *Marketing Intelligence & Planning*, 23(4), p. 372-381.
- van Raaij, E.M., Vernooij, M.J.A., & van Triest, S. (2003). The implementation of customer profitability analysis: a case study. *Industrial Marketing Management*, 32(7), p. 573-583.
- Webster, J. & Watsom, R.T. (2002). Analyzing the past to prepare for the future: Writing a literature review. *MIS Quarterly*, 26(2), p.13-23.
- Wolfswinkel, J. F., Furtmueller, E., & Wilderom, C.P. M. (2013). Using grounded theory as a method for rigorously reviewing literature. *European Journal of Information Systems* (22), p. 45-55.
- Zhou L., Sun Y., & Yang B. (2008). The empirical analysis of sensation in customer lifetime value. 2008 IEEE International Conference on Service Operations and Logistics, and Informatics, 1, p. 35-38.

Apêndice “A” – Análise da linha do tempo das publicações sobre o tema

Ano	CO <sup>1</sup>	RE <sup>2</sup>	TT <sup>3</sup>	N	Autores	Método	Técnica	Revista/Congresso
1995	-	1	1	1	Smith, M. & Dikolli, S.	Teórico	-	Managerial Auditing Journal
1997	-	1	1	2	Noone, B. & Griffin, P.	Qualitativo	Documental	Intern. Journal of Contemporary Hospitality Management
1999	-	1	1	3	Noone, B. & Griffin, P.	Quantitativo	Estudo de caso	Intern. Journal of Hospitality Management
2000	-	1	1	4	Nielsen, J.F. <i>et al.</i>	Qualitativo-quantitativo	Survey e entrevista	International Journal of Service Industry Management
2001	-	2	2	5	Andon, P. <i>et al.</i>	Qualitativo	Estudo de caso	Australian Accounting review
				6	Guilding, C. <i>et al.</i>	Qualitativo	Revisão de literatura	Journal of Hospitality & Tourism Research
2002	-	1	1	7	Guilding, C. & McManus, L.	Quantitativo	Survey	Accounting, Organizations and Society
2003	-	1	1	8	van Raaij, E.M. <i>et al.</i>	Quantitativo	Estudo de caso	Industrial Marketing Management
2004	-	1	1	9	Cardinaels, E. <i>et al.</i>	Quantitativo	Experimental	Abacus
2005	-	1	1	10	van Raaij, E.M.	Teórico	-	Marketing Intelligence & Planning
2006	-	2	2	11	Islam, K. & Kim, W.G.	Quantitativo	Survey	Cornell Hospitality Quarterly
				12	Lind, J. & Strömsten, T.	Qualitativo	Estudo de caso	Journal of Business Research
2007	-	3	3	13	Helgesen, Ø.	Quantitativo	Documental	Industrial Marketing Management
				14	Lord, B.R. <i>et al.</i>	Quantitativo	Survey	Accounting Research Journal
				15	O'Connor, N.G. & Cheung, C.L.K.	Quantitativo	Survey e Documental	Pacific Accounting Review
2008	2	2	4	16	Gleaves, R. <i>et al.</i>	Quantitativo	Survey	Journal of Marketing Management
				17	Guerreiro R. <i>et al.</i>	Qualitativo	Estudo de caso	The International Journal of Logistics Management
				18	Cai, J.-F. & Yang, K.-Y.	Teórico	-	Intern. Seminar on Business and Information Management
				19	Zhou, L., Sun Y., & Yang B.	Quantitativo	Survey	IEEE Intern. Conf. on Serv. Operat. Log. and Informatics
2009	-	2	2	20	Pavlatos O. & Paggios I.	Quantitativo	Survey	Journal of Hospitality & Tourism Research
				21	Pavlatos O. & Paggios I.	Quantitativo	Survey	Managerial Auditing Journal
2010	-	6	6	22	Carlbäck, M.	Qualitativo	Entrevista	International Journal of Revenue Management
				23	Cinquini, L. & Tenucci, A.	Quantitativo	Survey	Journal of Accounting & Organizational Change
				24	Dalci, I., Tanis, V., & Kosan, L.	Qualitativo	Estudo de caso	Intern. Journal of Contemporary Hospitality Management
				25	McManus, L. & Guilding, C.	Qualitativo	Revisão de literatura	Journal of Marketing Management
				26	Roslender, R. & Hart, S.J.	Qualitativo	Revisão de literatura	Critical Perspectives on Accounting
				27	Ştefan, P. & Réka, C. I.	Teórico	-	Annals of Faculty of Economics
2011	1	1	2	28	Kostakis, H. <i>et al.</i>	Quantitativo	Experimental	International Journal of Advanced Intelligence Paradigms
				29	Wei, Z.	Teórico	-	Intern. Conf. on Inform., Cybern., and Comp. Engineering

Ano	CO <sup>1</sup>	RE <sup>2</sup>	TT <sup>3</sup>	N	Autores	Método	Técnica	Revista/Congresso
2012	-	4	4	30	Al-Mawali <i>et al.</i>	Quantitativo	Survey	Business Strategy Series
				31	Chang, W <i>et al.</i>	Qualitativo	Revisão de literatura	Social Behavior and Personality
2013	-	2	2	32	Holm, M. <i>et al.</i>	Teórico	-	Journal of the Academy of Marketing Science
				33	Iyengar, A. & Suri, K.	Quantitativo	Documental	International Journal of Revenue Management
				34	Auzair, S. Md. <i>et al.</i>	Quantitativo	Survey	Jurnal Pengurusan
				35	McManus, L.	Quantitativo	Survey	International Journal of Hospitality Management
2014	-	2	2	36	Lahutta, D. & Wroński, P.	Qualitativo	Entrevista e documental	Performance Measurement and Management
2015	-	2	2	37	Mohamed, A.A. & Jones, T.	Quantitativo	Survey	Measuring Business Excellence
				38	Cermák, P.	Quantitativo	Estudo de caso	Procedia Economics and Finance
2016	-	3	3	39	Tanima, F.A. & Bates, K.	Quantitativo	Survey	Pacific Accounting Review
				40	Al-Mawali, H. & Lam, T.-D.	Qualitativo-quantitativo	Survey e entrevista	International Review of Management and Marketing
2017	2	2	4	41	Brierley, J.A.	Qualitativo	Entrevista	Intern. Journ. of Account., Audit. and Perform. Evaluation
				42	Holm, M. <i>et al.</i>	Quantitativo	Survey	Advances in Accounting
				43	Ardiansyah, G. B. <i>et al.</i>	Quantitativo	Estudo de caso	SHS Web of Conferences
				44	Boučková, M. & Šiška, L.	Quantitativo	Survey	Proceedings in Business and Economics
				45	Fish, M. <i>et al.</i>	Qualitativo	Estudo de caso	Qualitative Research in Accounting & Management
2018	-	6	6	46	Turner, M.J. <i>et al.</i>	Quantitativo	Survey	International Journal of Hospitality Management
				47	Faria, A. R. <i>et al.</i>	Quantitativo	Survey	Tourism & Management Studies
				48	Helgesen, Ø. <i>et al.</i>	Quantitativo	Survey	Intern. Journal of Managerial and Financial Accounting
				49	Järvinen, J. & Väätäjä, K.	Qualitativo	Observação	The Nordic Journal of Business
2020	-	4	4	50	Luna, S. B. S. & Leitão, C. R. S.	Quantitativo	Survey	Revista Ambiente Contábil
				51	Ng, F. & Wood, Z.	Teórico	-	Pacific Accounting Review
				52	Tarziev, V. <i>et al.</i>	Teórico	-	International E-Journal of Advances in Social Sciences
				53	Alkhafaji, A.A. <i>et al.</i>	Quantitativo	Estudo de caso	International Journal of Innovation, Creativity and Change
2020	-	4	4	54	Holm, M. & Ax, C.	Quantitativo	Survey	Management Accounting Research
				55	Matsuoka, K.	Qualitativo	Revisão de literatura	Journal of Management Control
				56	Petera, P. & Šoljaková, L.	Quantitativo	Survey	Economic Research-Ekonomska Istrazivanja

Notas: <sup>1</sup>Congresso Científico (CC); <sup>2</sup>Periódico Científico (PC); <sup>3</sup>Total (TT).

Fonte: elaborada a partir dos dados da pesquisa.