



São Paulo, 21 a 23 de Julho de 2014

**Novas Perspectivas  
na Pesquisa Contábil**

**Custos e Preço de Venda: uma abordagem intervencionista em pequenas indústrias**

**RENATO MONTEIRO DA SILVA**  
*Universidade Presbiteriana Mackenzie*

**JOSÉ CARLOS TIOMATSU OYADOMARI**  
*Universidade Presbiteriana Mackenzie*

**OCTAVIO RIBEIRO DE MEDONÇA NETO**  
*Universidade Presbiteriana Mackenzie*

**CARLOS ALBERTO DIEHL**  
*Universidade do Vale do Rio dos Sinos*

## **CUSTOS E PREÇO DE VENDA: UMA ABORDAGEM INTERVENCIONISTA EM PEQUENAS INDÚSTRIAS**

### **RESUMO**

Esta pesquisa teve como propósito identificar contribuições para a teoria como fruto de uma pesquisa intervencionista na apuração de custos e formação de preço de venda em indústrias de pequeno porte, um segmento que é carente de uma técnica que é consagrada na literatura como um artefato tradicional, mas cuja carência nesse setor continua sendo uma das principais causas de mortalidade dessas empresas (SEBRAE, 2010). A pesquisa intervencionista tem sido defendida como uma das formas de diminuir o gap de conhecimento entre acadêmicos e práticos (Berry et al., 2009). A metodologia baseou-se no *framework* de pesquisa intervencionista proposto por Labro & Tuomela (2003) e no modelo SECI (Socialização, Externalização, Combinação e Internalização) desenvolvido por Nonaka, Toyama e Nonaka (2001) e aplicada em duas indústrias de artefatos de ferros e metais. Na fase do compartilhamento do conhecimento, os principais achados dessa fase foram: (1) há que se evitar que empresas concorrentes participem do mesmo grupo de treinamento e também de intervenção, (2) faz-se necessário que os pesquisadores tenham experiências profissionais com o tema e com a realidade de micro e pequenas empresas; (3) a fase de treinamento tem que ser apresentada em uma linguagem adequada à realidade desses gestores/empresários. Já na fase de intervenção os principais achados foram: (1) um melhor conhecimento dos custos permitiu um aumento da confiança dos empresários na negociação dos preços com os seus clientes; (2) as intervenções geraram melhorias significativas na apuração de custos, mas principalmente na mudança da postura dos empresários sobre a informação de custos. Os resultados devem ser analisados considerando as limitações deste trabalho que estudou duas pequenas indústrias metalúrgicas, porém com diversas características bastante similares ao universo das pequenas empresas. Estudos longitudinais que possam avaliar os resultados no longo prazo de pesquisas intervencionistas podem ser úteis como futuras pesquisas.

## 1. INTRODUÇÃO

Devido a sua representatividade as Pequenas e Médias Empresas (PMEs) têm sido consideradas como muito importantes para o crescimento econômico dos países (Robson & Benett, 2000), porém, uma preocupação crescente está relacionada à sobrevivência dessas empresas, caracterizadas por elevado índice de mortalidade. Dentre os motivos identificados que contribuem para este alto nível de mortalidade são citados o difícil acesso ao crédito e a falta de planejamento prévio por parte do empreendedor (SEBRAE, 2010) e essa carência requer acompanhamento de receitas, custos e despesas (SEBRAE, 2010).

Para mitigar a mortalidade dessas empresas, pesquisas voltadas às PMEs tem sido realizadas e os órgãos governamentais em nível internacional utilizam esses resultados para implementar políticas de apoios à esses empresários (Robson & Benet, 2000).

Não especificamente com foco em PMEs, mas de forma geral, alguns pesquisadores têm alertado para falta de relevância das pesquisas para os práticos (Malmi & Grandlund, 2009; Baldvinsdottir, Mitchell & Norreklit, 2010). Para resolver esse problema a Pesquisa Intervencionista tem sido bastante recomendada como uma técnica que pode produzir resultados relevantes, mas para isso é necessário que a academia aceite que os objetos de estudo possam ser afetados pela própria pesquisa (Jönsson, 2010) e os pesquisadores como agentes diretos nas mudanças propostas devem estar muito bem alinhados com os membros das empresas pesquisadas (Guerreiro, Pereira & Rezende, 2006). Outro ponto recomendado é que as pesquisas foquem em determinados segmentos de forma a gerar respostas aplicáveis a esses segmentos (Chenhall & Langfield-Smith, 2007)

Na perspectiva da *Resources-Based View* o controle gerencial é entendido como um recurso e que junto com outros recursos pode melhorar o desempenho da empresa (Henri, 2006). Dentro dessas informações necessárias para o aprimoramento das empresas, encontram-se os custos aplicados no processo de produção de um bem ou na prestação de serviços que devem ser conhecidos e analisados a fim de suprir os tomadores de decisão com informações que os oriente por qual via a empresa deve caminhar (Callado, Miranda & Callado, 2003).

Tendo em vista os pontos elucidados de que as pesquisas devam (1) privilegiar o interesse dos práticos, (2) devam gerar respostas para segmentos específicos da sociedade, no caso as PMEs, (3) a pesquisa intervencionista é uma abordagem para transformar essa realidade, este artigo teve como questão de pesquisa: Quais são as contribuições para a teoria que podem ser obtidas por meio de uma pesquisa intervencionista na apuração de custos e formação do preço de venda nas pequenas indústrias.

A metodologia a ser utilizada será a abordagem intervencionista e utilizará o *framework* de Nonaka, Konno e Toyama (2001) para criação e compartilhamento do conhecimento, envolvendo empresários de PMEs associadas ao Sindicato da Indústria de Artefatos de Ferro, Metais e Ferramentas em Geral no Estado de São Paulo - SINAFER.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1. Importância dos custos para decisões

Um ambiente econômico cada vez mais agressivo e formado por um número cada vez maior de competidores exige das empresas melhor planejamento e informações de qualidade fornecidas através de controles dos fatores produtivos, de custos e receitas (Machado &

Souza, 2006). Por outro lado, o gestor precisa entender seus custos e despesas para então usá-los nas decisões que deverão ser tomadas.

Atualmente, há uma forte imposição do mercado comprador em estabelecer os preços das mercadorias. Entretanto, essa regra é de difícil aplicação para as pequenas empresas, uma vez que elas quase sempre se encontram no “meio do sanduíche” sendo pressionadas especialmente por duas das cinco forças de Porter: poder de barganha dos fornecedores e dos clientes. Assim, empresas desse porte, para terem competitividade com lucratividade, necessitam garantir eficiência principalmente pelo controle de custos.

Para as pequenas empresas, mesmo não necessitando de complexos sistemas de controles de custos, faz-se necessário ter controles que permitam: (1) determinar os custos dos produtos que serão base do preço de venda; (2) conhecer a rentabilidade dos produtos e (3) entender a estrutura dos custos (Callado, Miranda & Callado, 2003).

Essas informações possibilitam aos gestores optarem por decisões estratégicas como alocação de esforços em determinado setor ou produto, mix de produtos e descontinuidade de produtos.

## **2.2 Framework de Geração de Conhecimento**

A literatura demonstra que dentre os fatores que podem favorecer o compartilhamento e a criação de conhecimento, um deles é a formação de equipes para desenvolver projetos, a qual é considerada crucial para criação de conhecimento, pois nesse contexto os profissionais podem interagir e por meio do diálogo e confrontação de ideias opostas e identificar novos pontos de vista (Nonaka, 1991).

O Modelo de Nonaka e Takeuchi de 1995 é referendado por ser o mais utilizável em diversos campos do conhecimento gerencial, e por integrar criação e compartilhamento (Choi, and Lee, 2002). É baseado no modelo de Nonaka (1991), que divide o conhecimento em Explícito e Tácito. O conhecimento explícito é o que é utilizado pelas pessoas no dia a dia de suas funções e é fruto das experiências obtidas durante a realização das atividades, as quais são base para o desenvolvimento das capacidades de fazer julgamentos intuitivos sobre o desempenho de uma atividade (Choo, 2006).

Em outra obra Nonaka, Konno e Toyama (2001) explicitaram a abordagem denominada SECI (Socialização, Externalização, Combinação e Internalização), a qual foi utilizada para esse trabalho.

## **2.3 Pesquisa Intervencionista**

A abordagem intervencionista teve seu lançamento em Contabilidade Gerencial há cerca de 20 anos pelo Professor Sten Jönsson e seus estudantes de doutorado na Suécia, e agora já não é mais desconhecida, tendo ganhado relevância em um momento em que se reconhece que a prática e a teoria precisam convergir (Westin & Roberts, 2010). Dessa forma o objetivo da Pesquisa Intervencionista é juntar teoria e prática, com a possibilidade de estudar o objeto na prática e identificar razões de como e por que determinadas técnicas são utilizadas, com o propósito de gerar contribuições teóricas relevantes (Westin & Roberts, 2010).

Muito embora o aspecto que a distingue das outras pesquisas seja o propósito de atingir determinados resultados no estudo de campo, a mais importante diferença é a construção de um experimento de campo (Jönsson & Lukka, 2007), com a oportunidade de coletar material que não estaria acessível por meio dos métodos tradicionais de pesquisa. Um exemplo disso pode ser encontrado no trabalho de Suomala et al. (2010), onde estes mencionam uma pesquisa baseada na abordagem *Open Book Accounting*, onde os livros não teriam sido

abertos sem a intervenção dos pesquisadores, ou seja, a pesquisa teve o papel crucial de criar o ambiente de pesquisa. Portanto a abordagem intervencionista pode ser útil para criação do ambiente de pesquisa, por meio da criação de um fato motivador para implementação de novas técnicas de controle gerencial pelas empresas (Suomala et al., 2010).

Labro e Tuomela (2003) desenvolveram um *framework* a partir de um modelo elaborado por Lukka (2000) para analisar dois estudos de caso em pesquisas construtivas que solucionaram problemas práticos e contribuíram com a teoria (Labro & Tuomela, 2003). Este modelo é dividido em duas grandes fases: fase de campo e fase teórica.

A fase de campo contempla (1) encontrar um problema relevante na prática e teoricamente interessante; (2) analisar possibilidade de termo de cooperação de longo prazo; (3) ter conhecimento do tema. A fase teórica considera a (1) criar um construto; (2) implementar e testar o construto; (3) examinar o escopo e aplicabilidade e (4) mostrar as contribuições teóricas.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A abordagem da pesquisa é intervencionista, pois se pretende entender e conhecer com maior profundidade as dificuldades enfrentadas pelas pequenas empresas em custeio e formação do preço de venda e participar ativamente do processo de mudança dessa realidade, consoante a Figura 1, onde pode ser visualizado o desenho da pesquisa, a qual teve como fundamentação a proposta de Labro e Tuomela (2003).

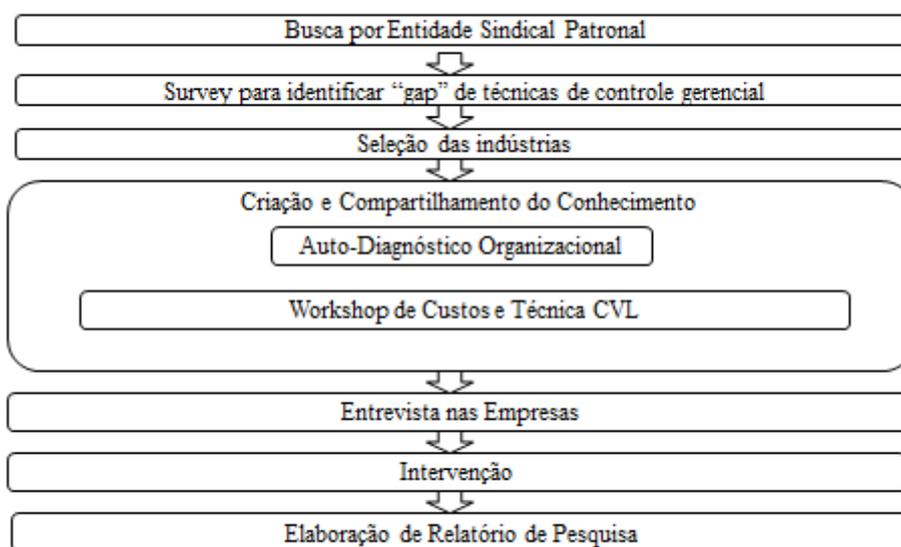


Figura 1: Etapas do projeto de pesquisa

#### 3.1 População e Amostra

Cinco empresas aceitaram participar de um projeto de pesquisa viabilizado através de assinatura de convênio de cooperação entre Universidade e SINAFER.

O SINAFER representa uma importante parcela da indústria metalúrgica brasileira. Este segmento gera 305.500 empregos em todo o território nacional, com uma base de associados e

filiados do sindicato de composta por 2.380 empresas paulistas (em sua maioria de pequeno porte) com 31.012 postos de trabalhos.

### 3.2 Survey para identificar “gap” de técnicas de Controle Gerencial

Neste *survey*, das sessenta e cinco empresas respondentes, cinquenta e sete empresas (88%) disseram que ter custos competitivos era importante ou muito importante para suas atividades enquanto que trinta e sete empresas (57%) afirmaram não saber seus custos de forma precisa. Além disso, 48% dos respondentes afirmaram não saber quais os produtos que geram lucro e quais não geram.

### 3.3 Seleção das Empresas

A seleção das empresas levou em conta o tamanho e os contatos foram feitos por meio de um café da manhã. Também foi definido que seria primordial a participação de dois representantes de cada empresa, sendo um dos sócios e seu gestor financeiro. Se o sócio exercesse essa função, deveria trazer seu assistente.

Em três empresas foi possível desenvolver todo o projeto, as quais foram escolhidas por se mostrarem dispostas a fazerem parte e cooperarem com esta pesquisa.

Para efeito deste artigo são relatadas, por uma questão de espaço, as intervenções em duas empresas. Nota-se pela Tabela 1 que são pequenas indústrias, localizadas na Grande São Paulo, e conforme já mencionado pertencentes ao quadro associativo do SINAFER.

**Tabela 1: Características das empresas participantes da pesquisa**

Empresa	Faturamento Anual	Nº Funcionários	Tempo	Principal Gestor
A	R\$ 3,6 milhões	28	19 anos	Sócios
B	R\$ 3,2 milhões	15	5 anos	Sócio e esposa

### 3.4 Criação e Compartilhamento de Conhecimento

Os participantes foram convidados a comparecer na sede do SINAFER, onde em formato de aulas ministradas pelos pesquisadores integrantes do projeto foram transmitidos os principais conceitos sobre custos, despesas, técnicas de Custo-Volume-Lucro (CVL) e formação de preço de venda utilizando *mark-up*, bem como estudos de casos para serem solucionados em sala de aula e tarefas “de casa” para que os participantes aplicassem na empresa aquilo que estavam assimilando. Esse treinamento pode ser classificado como *Action Learning* que é um treinamento para resolver problemas, consoante a Burke (2011).

Propondo o compartilhamento de conhecimento, os pesquisadores incentivaram a interação entre todos os presentes. Esse compartilhamento baseou-se no modelo SECI (Sociabilização, Externalização, Combinação e Internalização), desenvolvido por Nonaka, Konno e Toyama (2001). Nas mesmas sessões os participantes foram estimulados a fazerem um auto-diagnóstico organizacional, os quais abordava aspectos similares ao modelo das cinco forças de Porter (1991).

### 3.5 Entrevistas

A penúltima etapa do modelo de Labro e Tuomela (2003) sugere saber se o formato da pesquisa e se sua aplicabilidade foi ou está sendo adequado. Então foi elaborada uma entrevista semiestruturada baseada na revisão de literatura, nas observações de sala de aula.

As entrevistas, todas gravadas e posteriormente transcritas, foram realizadas na sede das empresas, nas datas indicadas na Tabela 2 com os representantes que participaram anteriormente dos encontros.

**Tabela 2: Datas das entrevistas e tempo de duração**

Empresa	Data	Tempo de Duração
A	08/10/2012	43 minutos
B	11/10/2012	62 minutos

### **3.6. Intervenção**

A última etapa do desenho desta pesquisa consistiu nas visitas às empresas com o propósito de identificar pontos de melhorias em custos e formação de preço de venda.

## **4 Apresentação e Discussão dos Resultados**

Por uma questão de apresentação optou-se em descrever os relatos individualmente por empresa.

### **4.1. Empresa A**

Estabelecida na Região Metropolitana de São Paulo a Empresa A tem 19 anos de existência e atua no setor metalúrgico produzindo ferramentas industriais as quais são instaladas em máquinas embaladoras, utilizadas principalmente pelos mercados alimentícios e de higiene e limpeza.

A empresa tem 28 funcionários, os quais trabalham em único turno, sendo 25 funcionários alocados na produção e somente três funcionários atuando nos setores comercial e administrativo-financeiro.

Controlada por dois sócios-gestores. O gestor (A1) responde pela área comercial e industrial, enquanto que a gestora (A2) é responsável pelo setor administrativo-financeiro, mas exerce deliberadamente a condução da empresa em termos das principais decisões de crescimento.

A empresa A tem algumas características que a torna diferenciada da outra empresa estudada. A primeira é que a administradora tem um zelo com as informações contábeis, as quais são processadas por um escritório de assessoria contábil. Isso pode ser evidenciado pela fala de A2 ao afirmar que “não conseguiria administrar a empresa sem as informações contábeis recebidas do escritório [de contabilidade]”

Ao detalhar o uso das informações contábeis, A2 explica que além de receber as informações societárias, recebe também os números com características gerenciais ao dizer que

“a gente usa como uma ferramenta importante para [analisar] o desempenho da empresa, para [analisar] o desempenho como lucratividade, resultado da operação. Eles mandam os relatórios gerenciais pra gente que trazem inclusive EBITDA, então é uma relação bacana”.

Porém, essa qualificação de gestão identificada na empresa A parece não ser percebida pelos gestores da empresa A em seus concorrentes, os quais, assim como a empresa A, são pequenas e médias empresas, mas que fornecem apenas parte da linha de ferramentas, ao contrário da empresa pesquisada que fornece toda a linha. Os gestores alegam que os concorrentes menores praticam preços muito baixos em virtude da informalidade na

contratação dos funcionários, fato que pressiona para uma redução dos preços praticados pela Empresa A.

O sistema de produção é por encomenda através de um processo de fabricação de aproximadamente 25 dias, e o aço é principal matéria-prima, onde é difícil obter vantagens na negociação dos preços. Opera com quase cem por cento da sua capacidade, e tem em seu portfólio cerca de 2.000 produtos ativos, em função de possuir as linhas de produtos e com muitas variações de medidas.

Noventa por cento da sua carteira de clientes é composta por empresas de grande porte, sendo várias delas multinacionais. A empresa que antes vendia somente para fabricantes de máquinas e era muito pressionada nos preços passou também a atender o usuário final dos seus produtos o que trouxe incremento de receita. Mas dado o poder de fogo dos clientes (Porter, 1991) a empresa não é líder na formação de preços, mas tem o preço limitado pelos preços determinados pelos concorrentes, que supostamente tem menor conhecimento sobre os custos.

A distribuição das vendas é relativamente concentrada já que o maior cliente representa cerca de 30% do faturamento, o que preocupa os gestores que confirma a proposição de Porter (1991), consoante à fala de A2 ao dizer que *“essa relação é uma fragilidade da empresa, porque nós estamos no meio do “sanduíche”. Fornecedores de um lado e cliente do outro. Este é o problema”*.

Quanto ao regime tributário, no início das atividades a empresa era optante pelo regime tributário diferenciado Simples Nacional, porém, com o crescimento das vendas ela foi obrigada a migrar para o Sistema de Tributação do Lucro Presumido, o que causou aumento dos custos. De acordo com a gestora administrativa-financeira (A2), um dos motivos que levou à empresa a participar da pesquisa foi a necessidade de se saber quais produtos são lucrativos e quais não são. Durante a entrevista a gestora, explica que:

*“a gente vinha nesse caminho, precisando dessa informação, conhecimento de custos, formação de preço. Falei vamos participar que eu acredito que a gente vai conseguir absorver um conhecimento, uma ferramenta bacana pra ajudar a gente”*.

Em outro momento, A2 evidencia outra preocupação com a gestão da empresa ao dizer que a estrutura organizacional está sendo alterada para privilegiar maior responsabilidade aos gestores nas tarefas gerenciais:

*Hoje eu não posso dizer pra você que nós dois sozinhos somos os principais gestores. A gente vem delegando fazendo um trabalho de profissionalização.[ ] Então hoje nós temos outras duas pessoas que a gente está trazendo pra isso. Não é ainda pra gestão administrativa, mas já é para a gestão com olhar em custo, com olhar em qualidade, com olhar de mercado.*

#### **4.1.1. Análise do Treinamento – Empresa A**

Antes do treinamento, a empresa A já apurava os custos dos produtos, mensurando os custos com materiais diretos, além de estimar o tempo de produção por centro de custo, conseguindo dessa forma, alocar os custos indiretos aos produtos.

A formação de preços de venda consistia em aplicar um fator de 1,40 sobre esses custos, o qual de alguma forma tinha o propósito de incorporar despesas e uma margem de lucro objetivada.

Durante o treinamento foi levantada uma possibilidade pelos instrutores de alocar também as despesas aos produtos, usando o conceito de horas-máquina. Isto é, além de incluir os custos indiretos com base nas horas máquina, também as despesas deveriam seguir esse direcionador de custos. Os administradores da Empresa A entenderam que esse método

proposto poderia melhorar a prática da formação de preço de venda, até então adotada. Desde então a empresa passou a considerar as despesas operacionais na formação de preço de venda através deste critério, o que não acontecia antes, conforme a fala da entrevistada A2:

Essa importância que na hora de formatar o preço tem que entrar não só o produto, custos operacionais. Aquele percentual de despesas administrativas e comerciais, você tem que entrar também. Tem que conhecer isso. Então “vamos identificar qual a participação disso no nosso custo”? Eram situações que a gente ainda não estava dando a devida importância.

Durante os treinamentos, de acordo com a fala do gestor A1, a Empresa A não considerava a depreciação das máquinas no custo. Os pesquisadores argumentaram que quando a depreciação tem como causa a utilização efetiva do equipamento ou mesmo a obsolescência pelo fator tempo e principalmente quando os valores são significativos, faz-se necessário que esse valor seja considerado na formação do preço venda. A partir disso os administradores atribuíram um valor aos equipamentos baseados na ideia de custo de reposição e conseguiram determinar o custo da depreciação pelo prazo de vida útil estimado, conforme a fala de A1: *“só que as informações não estavam sendo corretas, vamos dizer a assim, utilizadas de formas corretas. Por exemplo; a gente não dava a importância para o fator depreciação. Ela não entrava [a depreciação]”*.

Sobre os treinamentos, A1 ressaltou a importância ao afirmar que os encontros orientaram a empresa para saber qual o custo de cada departamento:

Digamos assim, o que os encontros nos ajudaram bastante foi conhecer exatamente o custo de cada centro de custo. Então a gente demorou bastante pra ter essa informação, porque a gente teve que fazer uma série de mexidas no sistema no sentido de “pô ele não rateia”. Então, por exemplo, eu tinha estimado um custo, por exemplo, de centro de usinagem em R\$ X a [hora]. Eu calculava, matéria-prima que é fácil, aí você passa por uma hora aqui, por duas horas aqui e por três horas ali, então eu tinha esses valores estimados. Hoje, nós já sabemos qual é esse valor.

Alguns outros pontos foram destacados pelos entrevistados no tocante à fase de treinamento. O gestor A1 destaca as tarefas que os participantes levavam para “casa” como importantes para preparar a empresa para as visitas intervencionistas: *“justamente por que gerava lição de casa. “Precisamos checar isso para a próxima aula, precisamos checar isso e isso...”. Ainda não estava legal” [os procedimentos na empresa]*.

A gestora financeira (A2) resalta que os encontros os tiraram da zona de conforto, os incentivando a mudar o comportamento:

Dá muito trabalho, estressa, mas eu sou plenamente a favor, de mexer, de remexer nas coisas, se não você entra naquela coisa de que “vamos tocando”. Então eu adoro essa história de que “pera aí, agora nós vamos ter que levantar todos os números”. Nessa hora você identifica tanta coisa que pode ser melhorado. Então eu sou muito a favor disso, sabe? “Nós precisamos mudar...”. Os meninos ficam loucos aqui. “Nós vamos mudar o fornecedor tal, então pra isso nós temos que levantar como a gente estava com o antigo”.

Quanta coisa nós estamos melhorando a partir disso. Sabe. “Coloca uma nova ferramenta”. Mas pra colocar uma nova ferramenta nós temos que saber como que a gente estava antes.

#### **4.1.2. Análise das Visitas e da Intervenção – Empresa A**

As intervenções foram feitas durante duas visitas realizadas na empresa A. Na primeira visita do pesquisador (primeiro autor) com tempo de duração de quatro horas, identificou-se

que a composição da taxa-hora do centro de custo torneamento não estava corretamente calculada, uma vez que máquinas com funcionalidades e taxa/hora diferentes estavam classificadas no mesmo centro de custo, isto é, tornos CNC (Controle Numérico Computadorizado) e convencionais, apesar de estarem em diferentes etapas de produção, estavam agrupados no mesmo centro de custo, com o agravante que nem todos os bens produzidos passavam nos tornos CNC e convencionais.

O pesquisador sugeriu então alteração desta composição demonstrando as consequências daquela situação e os benefícios da correta departamentalização das máquinas, o que foi aceito pelos sócios da empresa.

Outro resultado identificado foi que o pesquisador identificou que na apuração de custo não era considerada nenhum percentual de perda durante o processo produtivo no seu custo, apesar de existirem perdas. O pesquisador sugeriu que fosse considerado um percentual de perda para cada família de produtos, uma vez que o índice de perdas é variável para cada uma delas.

Adicionalmente o pesquisador notou que mesmo a empresa tendo controles internos de custos com certa qualidade, esta carecia de ferramentas para a formação do preço de venda. Assim, o pesquisador elaborou uma planilha eletrônica que permitiu a empresa calcular o preço de venda de uma forma mais automatizada. O benefício gerado foi que a administração da empresa passou a formar os preços de vendas utilizando o fator *mark-up* corretamente calculado e também a comparar posteriormente os custos orçados com os custos realizados.

Durante as visitas notou-se uma grande disponibilidade e interesse por parte da gestora em abrir todos os números e outras informações para o pesquisador, bem como implementar o mais rápido possível as sugestões feitas durante as intervenções para ter informações mais confiáveis na gestão da operação.

Observou-se também uma sólida e saudável separação de responsabilidades dos gestores, onde um atua exclusivamente na área comercial e produtiva (A1), enquanto ela no departamento administrativo-financeiro. Entretanto, notou-se uma forte organização, liderança, influência e conhecimento da gestora em todos os setores da empresa que na opinião do pesquisador contribui positivamente para o sucesso da implementação.

#### **4.2. Empresa B**

Estabelecida na capital paulista há cinco anos, a empresa B fabrica produtos de aço inox para empresas do setor automotivo, refrigeração e resistências elétricas. Tem um total de 15 funcionários, distribuídos em fábrica (12), comercial (1) e administrativo (2) além de dois sócios, um dedicado à produção e outro ao departamento de vendas.

A operação da empresa é gerida pelo sócio responsável pela área comercial (B1) e pela gestora (B2), funcionária e gestora administrativa-financeira, que executa suas tarefas utilizando apenas planilhas eletrônicas.

O gestor B1 com curso superior incompleto adquiriu o conhecimento do setor por ser egresso de outra empresa do mesmo ramo. Já B2 graduada em administração acumulou experiência em outras empresas antes de trabalhar com o marido (B1).

Optante pelo regime tributário Lucro Presumido, tem sua contabilidade terceirizada, a qual não é utilizada como ferramenta de suporte para qualquer tomada de decisão.

A produção é sob encomenda, o processo produtivo é de aproximadamente 15 dias, tendo em sua linha comercial, 20 produtos, os quais servem de matéria-prima para seus clientes. A ênfase adotada é trabalhar com produtos de qualidade.

Cerca de 80% dos clientes da empresa é de pequeno e médio porte, sendo que o maior em termos de faturamento representa oito por cento. A empresa foca em clientes deste porte e não em empresas de grande porte, uma vez que estas últimas impõem o preço de venda, conforme comenta B1: “ele [o cliente] fala que quer pagar X(-)1 mas o meu preço é X. Aí até onde vale a pena vender a X(-)1? Então eu prefiro ter o pequeno [cliente] que vai pagar X do que atender o grande (cliente)”.

Com relação à concorrência há algumas empresas do mesmo porte da empresa e duas concorrentes de grande porte, mas que atendem somente em grandes volumes.

As compras de matérias-primas são realizadas diretamente nas usinas quando o prazo de entrega pedido pelo cliente é suficiente para aguardar a chegada do material ou compra-se dos distribuidores quando o prazo de entrega é mais apertado. Entretanto a diferença de preços da usina para o distribuidor não é relevante, tendo inclusive boas condições de negociação com os distribuidores:

Com sua capacidade produtiva totalmente tomada, a empresa procura acompanhar o preço praticado pelos concorrentes, sem abrir mão de uma margem de lucro desejada calculada sobre o preço de venda bruto.

#### **4.2.1. Análise do Treinamento – Empresa B**

Durante o treinamento os pesquisadores explicaram que era importante uma certa precisão no cálculo dos custos, onde foi sugerido que os tributos recuperáveis fossem tirados dos preços dos materiais diretos. A empresa B alegou que não considerava o custo dos materiais líquidos dos impostos recuperáveis, no caso apenas o ICMS, e que no preço de venda incluía apenas o percentual encontrado pela divisão do ICMS a recolher pela receita bruta.

Seguindo as orientações dadas pelos pesquisadores, B1 confirmou que após os encontros, uma das mudanças na empresa foi “*separar o que é imposto. A gente tratava tudo num pacote só*”. A partir do momento que eles passaram a considerar os custos dos materiais deduzidos dos tributos recuperáveis, B2 disse que as alterações resultaram em maior confiança na apuração dos custos e no preço de venda ao dizer que “*deu uma visão diferente. Quando você elimina isso você tem o custo real e sabe que tem que trabalhar nisso [nesse custo]*”.

O custo com funcionários não estava sendo calculado corretamente pela empresa, uma vez que considerava 50% a título de encargos (13º salário, férias e outros) sobre os salários nominais. Nos encontros foi apresentada a importância de ter o custo correto da folha de pagamento e exemplificada uma situação. Um dos participantes disponibilizou uma planilha aos demais participantes, que detalhava a composição dos encargos e facilitava a operacionalização dos cálculos e o impacto de cada setor no total desses custos. Com a utilização dessa planilha os sócios da Empresa B identificaram um montante de 72% de acréscimos sobre os salários nominais.

Com esta planilha, a empresa passou a separar os gastos com a folha de pagamento em custos e despesas. Assim, de acordo com B2, a empresa que antes “*somava mais ou menos cinquenta por cento*” viu que o custo além dos salários nominais era de “*setenta e dois por cento a mais*” e conseguiu separar produção e administração.

Entretanto, a empresa não alterou o preço de venda considerando os novos números, mas passou a conhecer melhor a realidade dos seus custos, ao dar “*outra imagem (visão) para ver o quanto a gente estava ganhando*”, afirma B1.

## Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

A empresa também melhorou seus controles de produção ao conseguir quantificar e valorizar o custo realizado por ordem de serviço (OS) e assim comparar com o orçamento. Anteriormente, a empresa media apenas a totalidade das OS não conseguindo identificar de maneira mais detalhada as ordens com problemas de custo, conforme comenta B1: *“hoje eu detalho a OS. Antes eu fazia pelo total. Hoje fiz oito toneladas, gastei X. Hoje eu faço por OS. A OS entrou, a OS foi fechada, tantos quilos de ponta [perda normal do processo], etc.”*.

Ele explica com mais detalhes como é feito o controle das ordens de serviço e os procedimentos adotados pela empresa quando as perdas superam o estimado:

A gente pegava as OSs fechadas, somava o que deu de perda. O valor deu X e considerava pelo global. Hoje não. Pegamos a OS individual: “esse material foi bem esse material não foi bem”. Se estivermos acima dos 3% [das perdas] eu converso com o pessoal da produção e pergunto o que aconteceu. “Aconteceu isso, isso, teve uma queda de energia...”. Quando há queda de energia a máquina trava. Então a gente consegue entender o que aconteceu. Se foi um problema técnico ou de matéria prima. (B1)

Ambos os gestores, quando questionados pelos pesquisadores se sentiam mais confiante no processo de negociação de preços com os clientes após os workshops. Afirmaram que:

Gestor (B1): Sim, porque você tem uma visão diferente, mais próxima do real.

Gestora (B2): Eu tinha certo receio porque eu cuido do financeiro. Então pra mim ele não pode ficar cedendo pra o cliente. Antes eu dava atenção apenas para o caixa. Hoje a gente tem uma ênfase em gerar lucro.

Na opinião dos gestores a forma como o projeto de pesquisa foi desenhado contribuiu satisfatoriamente principalmente pelos seguintes aspectos: (1) oportunidade de compartilhar experiências com outros empresários; (2) linguagem utilizada pelos professores; (3) fixação do conhecimento por meio da realização de exercícios práticos. Esses pontos podem ser identificados na fala de B1:

A gente dividiu as mesmas dificuldades com quem estava do nosso lado. Então você passa a falar na mesma língua, né? Lá a gente conseguiu falar a mesma língua e descobrimos que as dificuldades que a gente passava que para mim eram enormes, não eram enormes e eram as mesmas que o meu companheiro do lado. A dificuldade de administrar pessoal, produção...então esse formato foi muito legal. E além da teoria, foi a prática, o exercício.

Outra coisa muito importante foi a linguagem abordada. Uma linguagem simples, objetiva (...) pra gente assimilar (...) e didática

Outros dois pontos identificados pelos sócios foram: (1) ter no grupo uma empresa diferenciada; (2) não ter concorrentes dentro do projeto consoante os comentários dos entrevistados:

Foi bom porque [ter uma empresa referência] em nenhum momento ela se negou em passar informações. E ela topou. Passou e-mail pra gente (...). Pudemos usar a experiência dela. Ajudou bastante. [B1]

A minha preocupação era abrir informações e do lado ter um concorrente. Isso foi bom [não ter concorrentes].

### 4.2.2. Análise das Visitas e da Intervenção – Empresa B

Na empresa B, também foram realizadas duas visitas com o propósito intervencionista, que tiveram duração total de sete horas.

A primeira visita serviu para se conhecer os detalhes operacionais da Empresa B e verificar os controles existentes. Constatou-se que a empresa considerava uma mesma taxa-hora média para as duas máquinas instaladas, o que foi considerado não adequado pois cada máquina opera em linha de produtos diferentes e uma exige mais mão-de-obra direta que a outra. O gestor B1 já considerava a necessidade de ter a separação da taxa-hora das máquinas, ao dizer na entrevista que *“na realidade é um 2º passo para que a gente tenha uma informação mais mastigada. Então a gente quer chegar neste ponto”*.

A intervenção consistiu na preparação de uma planilha eletrônica que calculava a taxa-hora de cada máquina, rateando os custos indiretos seguindo critério de 50% para cada máquina, conforme dados enviados pela empresa e as despesas administrativas foram rateadas conforme horas-máquinas disponíveis. Esta ferramenta também calcula o preço de venda utilizando um fator *mark-up* composto por margem de lucro desejada pela empresa para cada negociação.

Essa planilha foi entregue e explicada na segunda visita que durou 3 horas. Ela permitiu à empresa identificar dois produtos que estavam sendo vendidos em 16,40% abaixo do preço considerado adequado e por decisão dos gestores foram descontinuados.

Da mesma forma que na empresa A identificou-se na empresa B uma clara separação de responsabilidades organizacionais. A gestora administrativa-financeira (B2) tem aval dos proprietários para todas as tarefas pertinentes ao departamento dela. Não há interferência deles na rotina de trabalho dela. Ela exerce forte papel de liderança e participa com grande influência de todas as decisões da empresa, sejam estratégicas ou táticas. Esse comportamento mostrou-se importante para que a empresa participasse ativamente de todas as etapas do projeto.

## **5 Discussão dos Resultados à luz dos casos da empresa A e empresa B**

### **5.1. Treinamento - ganhos substanciais**

A fase de treinamento mostrou-se ser de grande importância para este trabalho como foi possível demonstrar através de evidências obtidas em sala de aula e nas entrevistas realizadas na sede de cada empresa. O fato de não haver concorrentes em sala de aula contribui para a confiança mútua o que permite maior compartilhamento de conhecimento. Outro ponto foi ter como participante uma empresa em estágio mais avançado de gestão e disposto a transmitir conhecimento e experiência, enriquece o grupo. Quanto à composição é fundamental a participação de no mínimo dois membros por empresa, sendo um sócio e outro gestor financeiro, para aplicação prática do conhecimento na empresa. Quanto à metodologia parece que aplicação de estudos de casos e tarefas “de casa” para os participantes deu dinamismo aos encontros e prepara a empresa para a intervenção, além da linguagem adequada pelos professores.

Na empresa A os reflexos da aprendizagem foram mais acentuados, uma vez que os próprios gestores implantaram várias mudanças que resultaram em melhor conhecimento dos seus custos: incorporaram a depreciação aos custos (1); passaram a considerar as despesas operacionais antes desprezadas (2). Considerando seu porte, também se mostrou diferenciada por terem bons controles internos, por perseguirem melhorias que resultem em desempenho e resultados, terem uma boa política de recursos humanos, delegarem responsabilidades aos funcionários e pelo alto nível de instrução de sua sócia e gestora financeira. A existência dessas características corrobora com os resultados publicados por Baird, Harrison e Reeve

(2004). A inovação também se mostrou presente tanto em produtos como em gestão o que segundo Diehl, Gonçalo e Martins (2002) são consideradas como dimensões competitivas. O tempo de vida da empresa dentro do setor também impacta positivamente, uma vez que a empresa atua a quase duas décadas, corroborando com Callado, Miranda e Callado (2003).

A empresa B conseguiu implantar melhorias em seus controles de custos especialmente no tocante aos controles individuais por ordem de serviço em detrimento ao controle anteriormente realizado pelo método global. A empresa a partir do treinamento e utilizando uma planilha fornecida por um dos participantes identificou que o custo total da folha de pagamento é de quinze por cento acima do que ela já considerava.

Mesmo não sendo formadora de preços os gestores da Empresa B afirmaram que entender melhor os custos existentes trouxe mais tranquilidade para a administração, ao terem mais confiança no processo de negociação de preços com os clientes.

## **5.2. Resultados da fase Intervenção**

A abordagem intervencionista conseguiu alterar parte significativa na forma de cálculo dos custos, atingindo o objetivo proposto neste estudo.

Na empresa A, por já ter bons controles internos, a intervenção pode ser classificada como moderada à luz do modelo de Jönsson e Lukka (2005), muito embora foi identificada uma composição de centro de custos inadequadas, bem como foi implementada uma ferramenta para cálculo do preço de venda utilizando *mark-up*, até então inexistente na empresa. Considerar as perdas normais do processo na composição dos custos também surgiu durante a fase da intervenção..

Na empresa B a intervenção ocorreu por meio da implantação de uma planilha eletrônica que custeia os produtos considerando o processo produtivo e forma o preço de venda pelo fator *mark-up*. A partir do uso desta ferramenta, a empresa decidiu descontinuar a venda de dois produtos por entender que o lucro obtido estava abaixo do desejado. Um dos produtos fazia parte de um mix onde o gestor B1 acreditava que o baixo preço praticado no produto era compensado pelos demais, o que não se comprovou após o cálculo do preço de venda utilizando referida planilha. Considerando que a empresa já dispunha de controles razoáveis e que não foi necessária nenhuma mudança nos processos da empresa, essa intervenção também pode ser classificada com intensidade moderada.

Um fator que preocupa, mas que ao mesmo tempo pode ser útil, é que a empresa B, talvez por conta de menor complexidade, consegue ter números adequados baseados em controles internos e não com base nas informações contábeis. Isto serve de alerta para a falta de relevância das informações contábeis fornecidas por assessores contábeis para fins gerenciais (Miranda et al., 2008), mas ao mesmo tempo revela que mesmo sem um software de gestão é possível ter os números que representem adequadamente a realidade dessas pequenas empresas.

Assim como descrito na literatura de *change management* (Burke, 2011), a presença dos *sponsors* é fundamental nas duas empresas estudadas. Foi identificado que as gestoras A2 e B2, também esposas dos sócios das empresas exercem papel de liderança que não se restringe apenas aos departamentos administrativo-financeiro, mas em todas as decisões estratégicas, o que facilitou o processo de mudança.

## **6 Considerações Finais**

## **Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil**

Esta pesquisa buscou encontrar contribuições para a teoria que podem ser obtidas por meio de uma pesquisa intervencionista na implantação de custeio e formação de preço de venda em pequenas empresas.

Um resultado importante foi o que mostrou que a metodologia utilizada, dividida em duas fases - uma de treinamento e outra de implementação, foi considerada bastante adequada, onde a fase de treinamento teve uma participação relevante na consecução dos objetivos da pesquisa.

Esses resultados podem estimular que para disseminar o conhecimento sobre Custeio e Formação de Preço de Venda em larga escala, um adequado programa de treinamento com maior intensidade, seguido de um programa de intervenção com menor intensidade em termos de tempo pode ser importante. Isso pode estimular que organizações como o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), Departamento da Micro e Pequena Indústria da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP), bem como outros sindicatos patronais, possam usar as experiências dessa pesquisa para junto com pesquisadores acadêmicos intervencionistas ampliarem o universo de organizações potenciais beneficiárias desse tipo de intervenção.

Por outro lado, a replicação dessa metodologia requer alguns cuidados importantes, (1) há que se evitar que empresas concorrentes participem do mesmo grupo de treinamento e também de intervenção; (2) faz-se necessário que os pesquisadores tenham experiências profissionais com o tema e com a realidade de micro e pequenas empresas; (3) a fase de treinamento tem que ser apresentada em uma linguagem adequada à realidade desses gestores/empresários; (4) é extremamente importante que o empresário participe junto com um gestor financeiro; (5) há que se ter um apoio institucional de uma associação de classe; (6) faz-se necessários esforços para captação dessas empresas, a despeito da necessidade premente desse tipo de controle; (7) ter uma empresa como *benchmark* funciona como controle social estimulando o comportamento dos demais participantes, além de compartilhar conhecimentos.

Outro resultado importante para a literatura é que a despeito de serem empresas sem grande poder de fogo na determinação dos preços de venda, um melhor conhecimento dos custos permitiu um aumento da confiança dos empresários na negociação dos preços com os seus clientes, inclusive com eliminação de produtos deficitários ou de margem abaixo da desejada, o que demonstra uma evidência da transformação da realidade através dessa pesquisa.

Alguns pontos podem ser melhorados em pesquisas futuras, um deles é o cuidado com o intervalo de tempo entre a realização do workshop e o início da intervenção, que nesta pesquisa foi de aproximadamente três meses e considerado não apropriado. Esse intervalo foi prejudicial, pois demandou mais tempo do empresário para fornecer as informações necessárias para a implementação das mudanças. Assim futuras pesquisas podem se beneficiar dessa experiência e diminuir esse intervalo de tempo, de forma a manter a motivação e o próprio aproveitamento do conhecimento assimilado nos workshops.

Outra sugestão é que esse estudo também pode ser replicado por outros pesquisadores em nível nacional, com o apoio dos assessores contábeis, os quais estão bastante próximos aos empresários. Entende-se que os contadores que atuam em serviços de assessoria contábil poderiam ser os agentes de transformação dessa realidade de controles financeiros dessas empresas e nesse sentido poderiam ser importantes parceiros de pesquisadores intervencionistas.

## Referências Bibliográficas

- Baldvinsdottir, G., Mitchell, F., Nørreklit, H. (2010). Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research*, 21, p.79–82.
- Baird, K. M., Harrison, G. L., Reeve, R. C. (2004). Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors. *Management Accounting Research*, vol.15, pp 383-399.
- Berry, A.J., Coad, A.F., Harris, E.P., Otley, D. T., Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review*, 41, p.2-20.
- Burke, W.W. (2011). *Organization Change Theory and Practice*. Sage.
- Callado, A. L. C., Miranda, L. C., Callado, A. A. C. (2003). Fatores associados à Gestão de Custos: um estudo nas micro e pequenas empresas do setor de confecções. *Revista Produção*, v. 13, n. 01, p. 64-75.
- Chen, L. (2006). Effect of Knowledge Sharing to Organizational Marketing Effectiveness in Large Accounting Firms that are strategically aligned. *The Journal of American Academy of Business*, vol.9, num.1, p.176-182, march.
- Chenhal, R., Langfield-SMITH, K. (2007). Multiple Perspectives of Performance Measures. *European Management Journal*, v. 25, n. 4, p. 266-82.
- Choi, B., & Lee, H. (2002). Knowledge management strategy and its link to knowledge creation process. *Expert Systems with Applications*, 23, p.173-187.
- Choo, C. W.. (2006). *The knowing organization: how organizations use information to construct meaning, create knowledge, and make decisions*. Oxford, 2<sup>nd</sup> edition, p. 354.
- Diehl, C. A., Gonçalo, C. R., Martins, G. A. (2002). Estratégias Competitivas em Organizações de Serviços no Brasil: Uma análise descritiva. *Encontro Nacional de Engenharia de Produção – Curitiba*.
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., Rezende, A. J. (2006). Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: Um estudo de caso. *RAM – Revista de Administração Mackenzie*, vol. 7, número 2, p.78-101.
- Henri, J-F. (2006a) Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, p. 529-558.
- Jönsson, S., & Lukka, K. (2005) Doing interventionist research in management accounting. GRI-rapport 2005:6. Göteborg, Gothenburg Research Institute: 47.
- Jönsson, S., & Lukka, K. (2007). There and Back again: Doing interventionist search in Management Accounting. 373-397. Chapman, C.S.; Hopwood, A.G.; Shields, M.D. *Handbook of Management Accounting Research*. Vol. 1.
- Jönsson, S., Interventionism – an approach for the future? *Qualitative Research in Accounting & Management*, vol.7, no.1, pp 124-134, 2010.
- Labro, E., & Tuomela, T. (2003). On bringing more action into management accounting research: process considerations based on two constructive case studies. *European Accounting Review*, vol.12, no.3, p. 409-442.
- Leone, N. M. de C. P. G. (1999). As especificidades das pequenas e médias empresas. *RAUSP – Revista de Administração da USP*, vol. 34, número 2, p.91-94.
- Machado, D. G., & Souza, M. A. de. (2006). Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão de preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais

- conserveiras estabelecidas no RS. *Revista Universo Contábil – Blumenau*, v. 2, n. 01, p. 42-60.
- Malmi, T., & Granlund, M. (2009) In search of Management Accounting Theory. *European Accounting Review*, Vol. 18, nº 3, 597-620.
- Miranda, L. C., Libonati, J. J., Freire, D. R., Saturninio, O. (2008). Demanda por Serviços Contábeis pelos Mercadinhos: são os Contadores Necessários? *Contabilidade Vista e Revista*, v. 19, n. 1, p. 131-151.
- Nonaka, I. (1991) The knowledge creating company. *Harvard Business Review*. p.96-104, November-december.
- Nonaka, I., Konno, N., Toyama, R. (2001). Emergence of “Ba”: A Conceptual Framework for the continuous and Self-transcending Process of Knowledge Creation.p.13-29. In: Nonaka, Ikujiro.; Nishiguchi, Toshihiro. (eds) *Knowledge Emerge: Social, Technical, and Evolutionary Dimensions of Knowledge Creation*. 303p. Oxford.
- Robson, P. J. A., & Bennett, R. J. (2000). SME Growth: The Relationship with Business Advice and External Collaboration. *Small Business Economics*, vol.15, p.193-208.
- Porter, M. (1991). *Estratégia competitiva: técnicas para análise das indústrias e da concorrência*. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus.
- Sebrae / SP, 12 anos de monitoramento de sobrevivência e mortalidade das empresas – agosto/10. Disponível em: <http://www.sebraesp.com.br/TenhoUmaEmpresa/Biblioteca/OutrosConteudos/EstudosEPesquisas/MortalidadeDasEmpresas/Paginas/MortalidadeDasEmpresas.aspx#bottom> Acesso em 18 março de 2012.
- Suomala, P., Lahikainen, T., Lyly-Vrjänäinen, J. Paranko, J. (2010). Open book accounting in practice – exploring the faces of openness. *Qualitative Research in Accounting & Management*. Vol. 7, no. 1. p.71-96.
- Westin, O., & Roberts, H. I. (2010). Interventionist research – the puberty years: an introduction to the special issue. *Qualitative Research in Accounting & Management*, vol.7, no.1, pp 5-12.