

Universidade Presbiteriana Mackenzie
Centro de Ciências Sociais e Aplicadas
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

**Custeio e Formação de Preço de Venda – Uma abordagem
intervencionista em pequenas indústrias**

Renato Monteiro da Silva

São Paulo

2013

Renato Monteiro da Silva

**Custeio e Formação de Preço de Venda - Uma abordagem intervencionista
em pequenas indústrias**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie para a obtenção do título de Mestre em Controladoria Empresarial.

Orientador: Prof. Dr. José Carlos Tiomatsu Oyadomari

São Paulo

2013

S586c Silva, Renato Monteiro da

Custeio e formação de preço de venda : uma abordagem
intervencionista em pequenas indústrias / Renato Monteiro da
Silva - 2013.

81f. : il., 30 cm

Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) –
Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2013.

Orientação: Prof. Dr. José Carlos Tiomatsu Oyadomari

Bibliografia: f. 67-70

1. Intervenção. 2. Custos. 3. Preço de venda. 4. Pequenas
empresas. I. Título.

CDD 657.42

Reitor da Universidade Presbiteriana Mackenzie

Prof. Dr. Benedito Guimarães Aguiar Neto

Decano de Pesquisa e Pós-Graduação

Prof. Dr. Moisés Ari Zilber

Diretor do Centro de Ciências Sociais e Aplicadas

Prof. Dr. Sérgio Lex

Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Profa. Dra. Maria Thereza Pompa Antunes

“O sucesso de qualquer organização – da menor loja à maior corporação multinacional – requer o uso de conceitos e práticas de contabilidade de custos”

Horngrén, Datar e Foster

A Deus por me conceder a vida.

A minha esposa Christina pelo amor, apoio e paciência.

Ao meu amado filho Vitor pelos sorrisos que trouxe com sua chegada, no momento mais importante desta jornada.

Agradecimentos

É chegado o momento de agradecer àqueles que contribuíram para o alcance deste objetivo. São tantas as pessoas que de uma forma ou de outra contribuíram para esta realização que procurarei mesmo sem declinar o nome de todas e em poucas palavras, dizer meu muito obrigado.

Ao meu orientador Prof. Dr. José Carlos Tiomatsu Oyadomari, pela paciência, e principalmente pela confiança depositada em mim durante esta caminhada. Obrigado por todo o suporte e pelos ensinamentos dados nesta pesquisa. Mestre pelo qual nutro um carinho especial que levarei pelo resto da minha vida.

Um agradecimento aos meus professores mestres e doutores da época da graduação que souberam através do exemplo plantar uma semente que depois de dez anos virou uma pequena árvore e está dando este fruto.

A todos os professores do programa de mestrado, pelas horas de convívio, pela dedicação e pelos valiosos ensinamentos que também contribuíram com este trabalho.

Ao SINAFER – Sindicato da Indústria de Artefatos de Ferro, Metais e Ferramentas em Geral no Estado de São Paulo e aos empresários que acreditaram nesta proposta e nos acolheram de forma tão carinhosa.

Agradeço também aos meus colegas de mestrado que propiciaram ao programa um ambiente rico, em especial ao meu amigo Márcio com quem pude durante esses anos, compartilhar e aprender.

Dedico este trabalho também aos meus pais, Luiz e Teresinha, que apenas com o ensino básico, me educaram pelo exemplo. A minha esposa Christina e ao meu filho Vitor, amores da minha vida, que dispuseram horas de convívio para que eu pudesse me dedicar a esta pesquisa.

Resumo

Esta pesquisa teve como propósito 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. A metodologia baseou-se no framework de Labro e Tuomela (2003) e consistiu em duas grandes fases. A primeira fase chamada de compartilhamento do conhecimento foi elaborada com base no conceito SECI (Socialização, Externalização, Combinação e Internalização) desenvolvido por Takeuchi e Nonaka (2008). A segunda fase, intervencionista, também se mostrou bem sucedida. Verificou-se que a fase de treinamento teve uma participação relevante na consecução dos objetivos da pesquisa. Verificou-se também que a replicação dessa metodologia requer alguns cuidados importantes, entre eles: (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. As evidências mostram que as melhorias em controle de custos foram mais acentuadas em duas das três empresas estudadas. Estas duas empresas possuem controles que podem ser considerados adequados e os resultados permitem sugerir que o grau de qualidade desses controles é influenciado pela participação ativa de um dos sócios no controle financeiro. Isso permitiu que as intervenções resultassem em aprimoramento no controle de custos e preço de venda. Um melhor conhecimento dos custos permitiu um aumento da confiança dos empresários na negociação dos preços com os seus clientes. Os resultados devem ser analisados considerando as limitações deste trabalho que estudou uma amostra de apenas três pequenas indústrias localizadas na região metropolitana da cidade São Paulo, inseridas no setor metalúrgico, porém com diversas características bastante similares ao universo das MPEs. Futuras pesquisas poderão ser conduzidas utilizando a própria amostra das empresas participantes, podendo investigar os benefícios da intervenção em um intervalo maior de tempo. Empresas com porte de faturamento superior ou ainda com melhores níveis de controles gerenciais, poderiam demandar técnicas modernas de controle gerencial como Balanced Scorecard ou Custeio Meta.

Palavras-chave: Intervenção; custos; preço de venda; pequenas empresas.

Abstract

This research aimed to find contributions to theory can be obtained through interventionist research in implementation of costs and setting prices in small business. The methodology was based on the framework of Labro and Tuomela (2003) and consisted of two phases. The first phase called knowledge sharing was developed based on the concept SECI (Socialization, Externalization, Combination and Internalization) developed by Takeuchi and Nonaka (2008). The second phase, interventionist, also proved successful. It was found that the training phase had a relevant interest in achieving the objectives of the research. It was also found that replication of this methodology requires some important precautions, including: (1) it is necessary to prevent competitors participate in the same training group as well as intervention, (2) it is necessary that researchers have experiences professionals with the theme and the reality of micro and small enterprises, (3) the training phase has to be presented in a language appropriate to the reality of these managers / entrepreneurs. The evidence shows that improvements in cost control were more pronounced in two of the three companies studied. These two companies have controls that may be appropriate and the results suggest that the degree of quality of these controls is influenced by the active participation of a partner in financial control. This allowed the interventions resulted in improvement in controlling costs and selling price. A better understanding of the costs allowed an increase in business confidence in negotiating prices with customers. The results should be analyzed considering the limitations of this study that analyzed a sample of only three small industries located in the metropolitan region of São Paulo city, set in the metallurgical sector, but with different characteristics very similar to the population of small companies. Future research may be conducted using the actual sample of participating companies, which can investigate the benefits of the intervention on a larger interval of time. Sized companies with sales higher levels with better management controls, could to need modern techniques of management control as Balanced Scorecard or Target Costing.

Keywords: Intervention; costs; sales price; small business.

Sumário

1. Introdução.....	15
1.1. Contextualização do Tema.....	15
1.2. Questão de Pesquisa.....	17
1.3. Objetivo Geral.....	17
1.4. Justificativas e Contribuições.....	17
2. Referencial Teórico.....	18
2.1. Pequenas Empresas.....	18
2.2. Custos e Despesas.....	20
2.3. Preço de Venda.....	25
2.3.1. Precificação.....	26
2.4. Abordagem Intervencionista.....	29
3. Procedimentos Metodológicos.....	32
3.1. Tipo e Método de Pesquisa.....	32
3.2. População e Amostra.....	33
3.3. Procedimentos de Coleta de Dados.....	34
3.4. Etapas da Metodologia Aplicada.....	35
3.4.1. Etapa 1 – Busca por Entidade Sindical Patronal.....	37
3.4.2. Etapa 2 – <i>Survey</i> para identificar “ <i>gap</i> ” de técnicas de Controle Gerencial.....	37
3.4.3. Etapa 3 – Seleção das Empresas.....	38
3.4.4. Etapa 4 – Criação e Compartilhamento de Conhecimento.....	38
3.4.5. Etapa 5 – Entrevistas.....	41
3.4.5.1. Roteiro da Entrevista Semiestruturada.....	41
3.4.6. Etapa 6 – Intervenção.....	42
3.4.7. Etapa 7 – Relatório de pesquisa.....	42
4. Apresentação e Discussão dos Resultados.....	42
4.1. Empresa A.....	42
4.1.1. Análise do Treinamento.....	46
4.1.2. Análise das Visitas e da Intervenção.....	48
4.2. Empresa B.....	49
4.2.1. Análise do Treinamento	51
4.2.2. Análise das Visitas e da Intervenção.....	53
4.3. Empresa C.....	54

4.3.1	Análise do Treinamento.....	56
4.3.2.	Análise das Visitas e da Intervenção.....	58
4.4.	Resumo dos Resultados.....	59
4.4.1.	Treinamento.....	59
4.4.2.	Intervenção.....	61
4.4.3.	Contribuições para Pesquisas com Abordagem Intervencionista.....	62
5.	Considerações Finais.....	64
6.	Referências.....	67
Apêndices		

Lista de Siglas e Abreviações

SINAFER - Sindicato da Indústria de Artefatos de Ferro, Metais e Ferramentas em Geral no Estado de São Paulo

MPEs – Micro e Pequenas Empresas

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

CNPQ – Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico

PMEs – Pequenas e Médias Empresas

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

BACEN – Banco Central do Brasil

RFB – Receita Federal do Brasil

SECI - Socialização, Externalização, Combinação e Internalização

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ERP – Enterprise Resource Planning

CNC – Controle Numérico Computadorizado

EBITDA – Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization

Lista de Tabelas

Tabela 01: Classificação das MPEs pela OCDE.....	18
Tabela 02: Classificação das empresas segundo critérios do SEBRAE.....	18
Tabela 03: Classificação das empresas segundo critérios do BACEN.....	18
Tabela 04: Classificação das micro e pequenas empresas pela RFB.....	19
Tabela 05: Quadro de associados ao SINAFER.....	33

Lista de Figuras

Figura 01: Comportamento dos Custos Variáveis.....	22
Figura 02: Comportamento dos Custos Fixos.....	22
Figura 03: Alocação de Custos Indiretos.....	22
Figura 04: Formas para aumento da produtividade.....	23
Figura 05: Cinco forças de Porter.....	27
Figura 06: Estratégias genéricas.....	28
Figura 07: <i>Framework</i> de Labro e Tuomela.....	35
Figura 08: Desenho projeto submetido ao CNPQ.....	36
Figura 09: Desenho da pesquisa.....	37
Figura 10: Fluxo de produção Empresa A.....	44
Figura 11: Fluxo de produção Empresa B.....	50
Figura 12: Fluxo de produção Empresa C.....	55

Lista de Quadros

Quadro 01: Características das empresas participantes da pesquisa.....	34
Quadro 02: Fases do modelo SECI.....	39
Quadro 03: Datas e tempo de duração dos workshops.....	40
Quadro 04: Datas das entrevistas e tempo de duração.....	42
Quadro 05: Características gerais das empresas participantes.....	59
Quadro 06: Principais achados nos <i>workshops</i>	60
Quadro 07: Achados na fase intervencionista.....	61

1. Introdução

1.1. Contextualização do Tema

É inquestionável a importância das micro e pequenas empresas (MPEs) não só para o Brasil, mas para o mundo todo. Devido a sua representatividade, elas 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.

Dentre os motivos identificados que contribuem para este alto nível de mortalidade, é citado o difícil acesso ao crédito e a falta de planejamento prévio por parte do empreendedor (SEBRAE, 2010). A carência na gestão empresarial merece destaque ao falar da necessidade de investimento na capacitação dos sócios e funcionários e acompanhamento de receitas, custos e despesas (SEBRAE, 2010).

Para mitigar a mortalidade dessas empresas e melhorar suas gestões, pesquisas voltadas às MPEs vêm sendo muito observadas e acompanhadas por pesquisadores e governos que utilizam esses resultados para implementar políticas de apoio à essas empresários (ROBSON; BENNETT, 2000). Dentre outras iniciativas, essas pesquisas tem procurado identificar como esses empresários gerenciam seus negócios, quais as dificuldades gerenciais encontradas, na tentativa de devolver a eles conhecimentos necessários para a condução dos seus negócios (LEONE, 1999). Devido, principalmente a heterogeneidade dessas empresas, se fazem necessárias pesquisas que abordem de maneira diferente esse segmento, que possam entender suas especificidades, como a importância do papel do empreendedor, o papel do ambiente, a natureza da organização e a natureza das atividades (LEONE, 1999).

É sabido que há uma distância entre a academia e os práticos e isso não parece ser benéfica (Mendonça Neto et al., 2011) e algumas propostas têm sido feitas. Alguns autores têm defendido a aplicação da pesquisa intervencionista (Westin e Roberts, 2010) como forma de não somente identificar e descrever problemas, mas intervir no problema gerando conhecimento prático e teórico.

A abordagem intervencionista se origina na pesquisa-ação, trata os pesquisadores como agentes diretos nas mudanças propostas e que deverão estar muito bem alinhados com os membros das empresas pesquisadas (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2006). Este tipo de pesquisa se caracteriza pela colaboração existente entre práticos e pesquisadores, pois os práticos também querem entender os fenômenos que estão sendo estudados (OYADOMARI et al., 2011).

Muito utilizada em outras áreas das ciências sociais, especialmente em educação e saúde, os trabalhos utilizando a pesquisa-ação e/ou a abordagem intervencionista ainda são bem reduzidos nas pesquisas em contabilidade gerencial (TEÓPHILO, C.R; IUDÍCIBUS, 2005) e especialmente com pequenas empresas.

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).

O *framework* é importante para que a pesquisa intervencionista tenha uma robustez quanto aos aspectos metodológicos, de forma a não se transformar em um relato de consultoria.

É de reconhecimento universal que as informações gerenciais são vistas como uma riqueza dentro da empresa, pois calçadas nelas podem-se melhorar a gestão e aumentar a competitividade. 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). Neste sentido percebe-se que para as micro e pequenas empresas a existência ou a ausência deste conhecimento pode determinar seu tempo de vida.

Uma das dificuldades dessas empresas diz respeito à apuração de custos e com consequentes impactos na formação de preços (BACIC; BORTOLOZZO JUNIOR, 2007, CALLADO; MIRANDA; CALLADO, 2003, KASPEZAK; SCANDELARI, 2007). De forma geral a apuração de custos é importante, pois permite ao decisor (1) conhecer quanto custa o produto (2) poder melhorar processos para reduzir os custos (3) formar preços com maior acurácia (4) controlar o uso dos recursos por meio da avaliação dos custos reais com os custos planejados. Dessa forma esse tema tem grande impacto para a saúde financeira das MPes, pois nenhuma empresa consegue sobreviver por muito tempo baseada em informações incorretas.

Esta pesquisa se originou de um projeto submetido ao CNPQ - Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico, que procurou construir e validar empiricamente um modelo de implementação de técnicas de controle gerencial em Pequenas e Médias Empresas (PMEs), utilizando uma abordagem intervencionista, via compartilhamento do conhecimento entre pesquisadores e empresários. Duas técnicas foram estudadas neste projeto: custo-volume-lucro e fluxo de caixa gerencial.

1.2 Questão de Pesquisa

Busca-se ao final do trabalho responder à questão de pesquisa:

Quais são as 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.

1.3. Objetivo Geral

O objetivo geral é descrever um processo de geração de conhecimento de custos e formação de preço de venda e em seguida, através de uma abordagem intervencionista, identificar os fatores que propiciam a implementação deste conhecimento nas pequenas empresas.

1.4 Justificativas e Contribuições

Como justificativa considera-se a importância das pequenas empresas na economia brasileira como empregadoras e geradoras de renda, mas que por outro lado carecem de estudos dedicados a elas e principalmente que tragam resultados que possam alterar a realidade enfrentada pelos seus gestores na condução desses negócios.

Este estudo procura diminuir esta carência, propondo um formato de pesquisa que busca desenvolver um modelo que sirva aos demais pesquisadores como uma ferramenta de fácil aplicação nos futuros trabalhos.

Outra contribuição esperada é que o trabalho contribua de forma científica com a divulgação de resultados empíricos que norteiem os pesquisadores na utilização da pesquisa intervencionista, principalmente voltadas às MPEs. E que os resultados práticos alcançados, estreitem a relação entre pesquisadores e práticos permitindo a formação de parcerias entre os diversos agentes envolvidos.

2. Referencial Teórico

2.1. Pequenas empresas

Reconhecidamente fundamentais para a economia mundial, as MPEs (Micro e Pequenas Empresas), segundo a OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico), representam 95% da totalidade das empresas e respondem de 60% a 70% dos empregos mundiais, mostrando a relevância econômica e social dessas empresas. Segundo Bannock (2005, p. 1), as MPEs, são importantes, pois promovem competitividade e geração de empregos.

Os critérios adotados para a classificação das MPEs variam de país para país. A Comissão Europeia adotou a partir de 2003 os critérios apresentados na Tabela 01.

Tabela 01: Classificação das MPEs pela OCDE

Categoria	Nº de Funcionários	Volume de Vendas	Balanco Total
Micro Empresa	< 10	≤ € 2 milhões	≤ € 2 milhões
Pequena Empresa	< 50	≤ € 10 milhões	≤ € 10 milhões

Fonte: http://www.oecd.org/about/0,3347,en_2649_34197_1_1_1_1_1,00.html

Dentro do território brasileiro, encontramos outros critérios. O SEBRAE classifica o porte das empresas conforme o número de funcionários como apresentado na Tabela 02.

Tabela 02: Classificação das empresas segundo critérios do SEBRAE

No de Funcionários	Até 19	De 20 a 99	De 100 a 499	Acima de 500
Porte da Empresa	Micro	Pequena	Média	Grande

Fonte: SEBRAE

O Banco Central do Brasil (BACEN) segue o critério da receita operacional bruta anual, conforme apresentado na Tabela 03.

Tabela 03: Classificação do porte das empresas segundo critérios do BACEN

Classificação	Receita operacional bruta anual
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 2,4 milhões.
Pequena empresa	Maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões.
Média empresa	Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões.
Média-grande empresa	Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões.
Grande empresa	Maior que R\$ 300 milhões.

Fonte: Banco Central do Brasil

O critério utilizado para a denominação de micro e pequenas empresas neste trabalho é o utilizado pela Receita Federal do Brasil (RFB) que adota o faturamento bruto. Entretanto, encontramos explícito apenas os conceitos de micro e pequenas empresas em virtude de uma legislação fiscal e benéfica a essas empresas que diminui o custo tributário incidente sobre a receita bruta. Cabe lembrar que há outras exigências para que as empresas se enquadrem nas faixas de faturamento apresentadas na Tabela 04, mas que não discorreremos neste trabalho por não fazer parte do escopo da pesquisa.

Tabela 04: Classificação das micro e pequenas empresas pela RFB

Receita Bruta Anual	Até R\$ 360.000	Acima de R\$ 360.000 até R\$ 3.600.000
Classificação da Empresa	Micro Empresa (ME)	Empresa de Pequeno Porte (EPP)

Fonte: Receita Federal do Brasil

Atualmente a legislação brasileira trata as micro e pequenas empresas de maneira diferenciada. No âmbito tributário, foi criado o Estatuto da Micro e Pequena Empresa, instituído pela Lei Complementar 123/2006.

Considerando a relevância dessas empresas para a economia nacional, recentemente o governo federal publicou a lei que cria a Secretaria da Micro e Pequena Empresa que terá como função desenvolver políticas públicas de apoio e desenvolvimento para esta massa de empresas.

De acordo com o SEBRAE-SP (2006), as MPEs representam 98% das empresas privadas do país, 28% do faturamento das empresas privadas e 20% do produto interno bruto (PIB) nacional, gerando 56% dos postos de trabalhos formais.

Mesmo com expressiva participação social e econômica, essas empresas enfrentam enormes dificuldades. Pesquisa realizada pelo SEBRAE-SP (2010) constatou que 27% das MPEs do estado encerram suas atividades um ano após sua abertura e que 58% fecharão suas portas após cinco anos de atividades. Este número representa um custo de oitocentos e onze mil veículos populares ou vinte milhões de computadores (SEBRAE-SP - 2010).

Entre os motivos identificados para este alto nível de mortalidade, como acesso ao crédito e planejamento prévio por parte do empreendedor, a carência na gestão empresarial merece destaque ao falar da necessidade de investimento na capacitação dos sócios e acompanhamento de receitas, custos e despesas. Deve-se também considerar que essas empresas, muitas vezes são criadas como alternativa ao desemprego, causando enorme deficiência com relação à visão estratégica do negócio (MIRANDA e al., 2008).

Outra constatação é que esses empresários com uma agenda bastante ocupada parecem não estarem preocupados cotidianamente com os controles e gestão da empresa, porém essa visão de curtíssimo prazo pode levar a empresa à falência no médio ou longo prazo (JULLENMAA; PUOLAMÄKI, 2008).

Desta forma é evidente que as micro e pequenas empresas necessitam de informações gerenciais de qualidade que as dê competitividade. De acordo com Miranda e al. (2008) esta necessidade poderia ser preenchida com bons planos de negócios e com a implantação de controles gerenciais, desenhados de acordo com as características dessas empresas.

Alguns autores (JULLENMAA; PUOLAMÄKI, 2008, CUNHA JUNIOR, 2009, SANTOS; SILVA; NEVES, 2011), ao identificarem uma necessidade de aperfeiçoamento do conhecimento desses sócios-gerentes tem sugerido a implantação de processos de aprendizagem para contribuir no desempenho das pequenas empresas. Entretanto ressaltam que a participação direta desses gestores é primordial para que sejam alcançados os resultados desejados como inovação (tecnológica ou em gestão), competitividade e sobrevivência.

Os proprietários-gerentes tem demonstrado interesse maior em processos de aprendizagem, com conteúdo orientado e ministrado por profissionais com bons conhecimentos nos temas (JULLENMAA; PUOLAMÄKI, 2008). Estes treinamentos, *workshops* ou encontros parecem gerar conhecimento e solução prática em um curto espaço de tempo.

Por outro lado, não podemos desconsiderar que a menor estrutura das empresas deste porte, onde muitas vezes seus proprietários acumulam diversas tarefas e a desconfiança em fornecer informações para trabalhos acadêmicos, acabam por inibir qualquer tentativa de aproximação entre academia e práticos. Motta (2000) relata em sua pesquisa essa dificuldade ao iniciar conversas com 35 pequenas empresas, selecionar seis delas, mas em seguida ter duas desistências pelos motivos alegados pelos empresários de falta de tempo e por achar que as informações das suas empresas não contribuiriam com o trabalho da pesquisadora.

Parece haver então uma necessidade de se encontrar um método capaz de atrair esses empresários e dar a eles conteúdo que possa ajudá-los a mudar a difícil realidade das suas empresas.

2.2. Custos e Despesas

Souza e Diehl (2009, p.10), definem custo como sendo a “parte do gasto que se agrega ao produto. É a parcela do esforço produtivo que é transferida ao produto”. Martins (2001, p.

25) denomina esse tipo de gasto como sendo “relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços”. As despesas são os gastos não ligados diretamente à produção dos bens ou prestação de serviços e são classificadas como despesas operacionais, como as administrativas e comerciais. Neste trabalho procura-se tratar separadamente custos e despesas. Os custos são assim classificados:

Diretos e Indiretos

Hornngren, Datar e Foster (2004, p.26) dão a seguinte definição para custos diretos: “são custos relativos ao objeto de custos em particular, e podem ser rastreados para aquele objeto de forma economicamente viável (de custo eficaz)”. Martins (2000, p.53) define os diretos como sendo aqueles que “podem ser diretamente apropriados aos produtos”.

O mesmo autor define os indiretos como os que “não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada”. De acordo com Hornngren, Datar e Foster (2004, p.26) os indiretos são: “relativos ao objeto de custo em particular, mas não podem ser rastreados para aquele objeto de custos de forma economicamente viável (de custo eficaz)”.

Fixos e Variáveis

Com relação ao comportamento, os custos e as despesas são classificados como sendo variáveis aqueles cujo total altera em proporção as alterações do nível de atividade ou volume total (Hornngren, Datar e Foster, 2004, p. 28) conforme apresentado na Figura 01. Já os fixos, como mostra o Figura 02, permanecem inalterados em seu total por um determinado período de tempo, mesmo havendo mudanças no nível de atividade (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004, p.28). Esses autores também reforçam que a classificação dos custos em fixos e variáveis é de grande importância, pois impactam diretamente nas previsões de custos totais e nas tomadas de decisões. Separar custos fixos e variáveis permite ao gestor entender melhor o peso de cada um deles na estrutura organizacional da empresa (SOUZA; DIEHL, 2009, p.102).

Figura 01: Comportamento dos Custos Variáveis

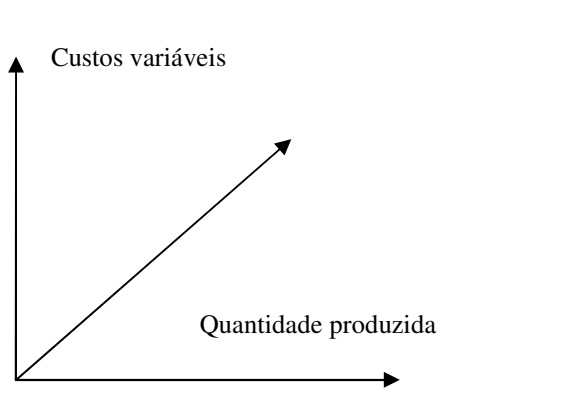
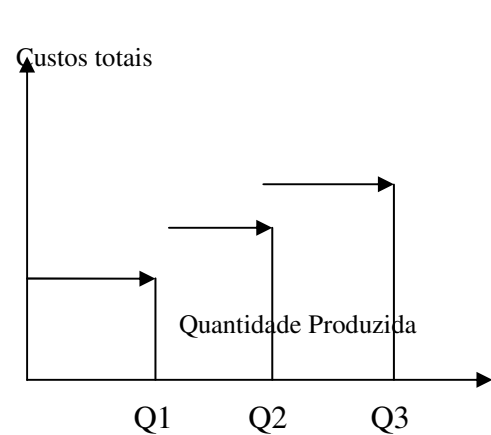
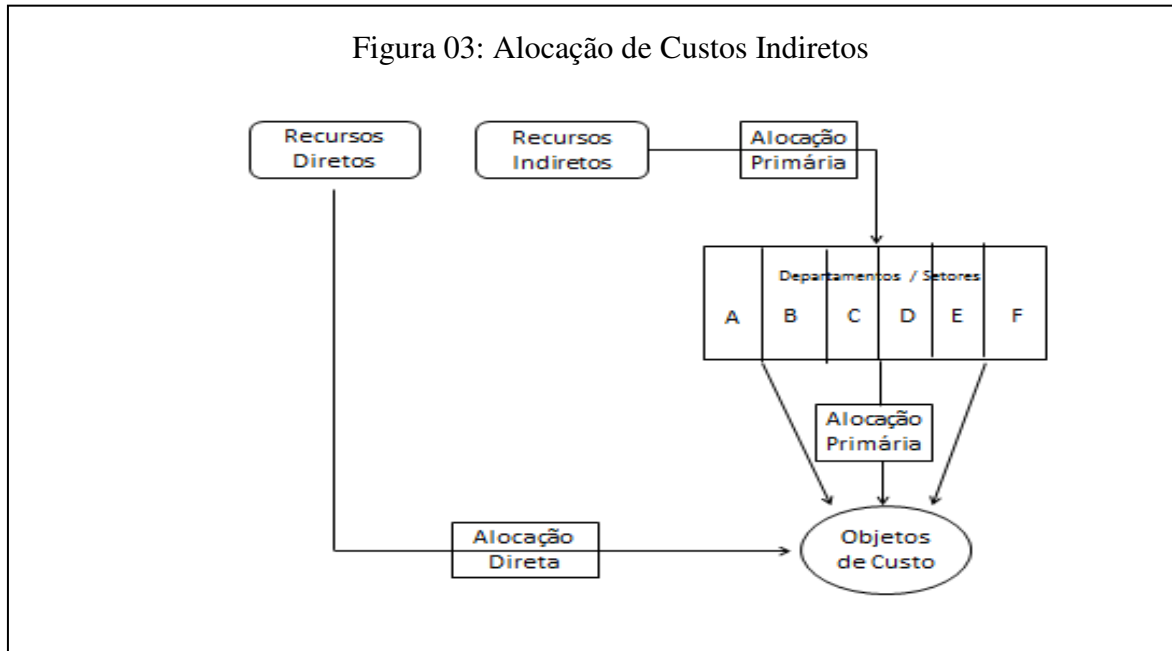


Figura 02: Comportamentos dos Custos Fixos



Alocação de custos indiretos

A distribuição dos custos indiretos acontece por critérios de rateios e pode ser feita em duas etapas: (1) alocação primária onde os custos são distribuídos para unidades primárias (departamentos, setores) e (2) alocação secundária quando são distribuídos aos objetos de custos (Souza e Diehl, 2009, p.35) como pode ser visto na Figura 03.



Fonte: Souza e Diehl (2009)

A departamentalização propicia ao gestor maior acurácia no custeamento dos seus produtos, pois quando bem discriminados atribuirá os custos aos objetos de custos de forma que não os sobrecarreguem indevidamente ou os subvalorize.

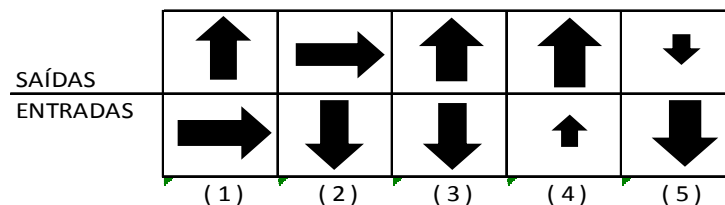
Baird, Harrison e Reeve (2004) identificaram que empresas com diversificação de produtos e processos tendem a ter distorções na apuração dos custos dos produtos em virtude da maior representatividade dos custos indiretos. A departamentalização pode contribuir para diminuir esses desvios.

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. Souza e Diehl (2009) enfatizam que a preocupação do gestor para realmente reduzir os custos deve ser aumentar a produtividade. Na Figura 04 os autores apresentam várias formas para aumentar a produtividade: (1) aumentar as receitas, mantendo os custos constantes; (2) manter as receitas e diminuir os custos; (3) aumentar as receitas e diminuir os custos; (4) aumentar as receitas em maior proporção que os custos e (5) diminuir as receitas e diminuir os custos em maior proporção.

Figura 04: Formas para aumento da produtividade



Fonte: Souza e Diehl (2009)

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.

Sabe-se também que a adoção de melhores práticas de gestão de custos está associada a fatores organizacionais. Pesquisa de Baird, Harrison e Reeve (2004), sugere que a

resistência ou inovação na adoção de técnicas gerenciais, tem relação com culturas mais inovadoras. Empresas com essas características são mais propensas a experimentar novas práticas gerenciais.

Hofstede (1998) e Baird, Harrison e Reeve (2004) apontam que empresas com culturas de bons controles internos tendem a implantar técnicas gerenciais com maior facilidade do que as empresas onde o nível de controle é baixo.

Outro achado de Baird, Harrison e Reeve (2004) em estudo que procura entender a influência dos fatores culturais e organizacionais na adoção de práticas gerenciais, sugere que empresas com cultura orientada para resultados e com grandes expectativas de competitividade e desempenho, adotam práticas gerenciais que reduzam custos e melhorem a eficiência. Percebe-se então que fatores organizacionais também exercem grande influência nas melhorias de gestão de custos.

Outro fator que pode explicar a adoção de controles de custos é o ciclo de vida da empresa, uma vez que Callado, Miranda e Callado (2003) em estudo realizado com micro e pequenas empresas paraibanas, sediadas na cidade de João Pessoa, atuantes no setor de confecção, identificou estatisticamente relação dependente entre a “experiência acumulada da organização e sua influência na prática do cálculo dos custos de produção”, indicando que o tempo de atuação das empresas daquele setor tem relação direta com a decisão de se saber os custos de produção.

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.

Porém, a atenção dos donos de empresa de pequeno porte ainda está mais concentrada no faturamento. O controle de custo ainda é pouco utilizado de forma correta, o que deixa o empresário exposto ao risco de uma má precificação. Estudo de Monteiro e Barbosa (2011) com quarenta micro e pequenos empresários de duas cidades sergipanas, identificou que apenas 20% das empresas entendiam como sendo importantes conhecer o custo do produto para a gestão da empresa.

Trabalho internacional que tinha no escopo, envio de *survey* com pequenas empresas finlandesas identificou que conhecer os custos era o anseio de 41% dos duzentos e sete respondentes (JULLENMAA; PUOLAMÄKI, 2008).

Então, como é sabido que esses empresários dispõem muitos esforços no desenvolvimento de novos produtos e/ou serviços e no aumento das vendas, informações que possam norteá-los na escolha dos caminhos a serem seguidos se tornam indispensáveis para a sobrevivência (ZAMBERLAN; GHILARDI; MINELLO, 2005). Assim, os empresários precisam estar familiarizados com os custos e despesas das suas empresas.

Os contadores são profissionais que poderiam mudar a realidade das pequenas empresas ao entenderem as atividades dos seus clientes para poderem assessorá-los gerencialmente, principalmente aplicando métodos de custeio que suportem esses empresários nos processos decisórios (MOTTA, 2000, JULLENMAA; PUOLAMÄKI, 2008, SILVA et al., 2010). Entretanto as pesquisas não mostram uma perspectiva neste sentido, uma vez que o enfoque continua sendo o atendimento às exigências fiscais (MIRANDA et al., 2008).

Porém, é preciso considerar que os proprietários de empresas de micro e pequeno porte se mostram dispostos a remunerar melhor seus contadores à medida que receberem informações importantes para a administração de suas empresas (MIRANDA et al., 2008). Mais ainda, a mesma pesquisa identificou que 57,6% dos entrevistados contratariam o contador para ajudá-las nos controles e no desempenho da empresa.

2.3. Preço de Venda

A formação do preço de venda é difícil e complexa (Souza e Diehl, 2009), pois de um lado a empresa encontra um limite de preço imposto pelos compradores e do outro lado ela tem como ponto inicial o custo unitário do produto. Nas pequenas empresas essa decisão também é de fundamental importância. Santos (2000, p.189) apontam três condições importantes para um bom cálculo do preço de venda:

- a) Um cálculo focado na maximização dos lucros;
- b) Que o preço apurado atende as expectativas do mercado; e
- c) Que melhor otimize os níveis de produção.

Existem vários métodos para se chegar ao preço de venda:

a) Mark-up

Nesse método, amplamente conhecido e utilizado, especialmente nas pequenas e médias empresas comerciais, aplica-se uma margem de lucro desejada sobre os custos unitários (SOUZA e DIEHL, 2009, p.293).

Estudo realizado com oito pequenas indústrias conserveiras do Rio Grande do Sul por Braga, Braga e Souza (2010) identificou que seis dessas empresas utilizavam o fator *mark-up* como instrumento de precificação dos seus produtos.

b) Método do preço-alvo

Este método a partir do preço que o comprador está disposto a pagar, a empresa estabelece um custo-máximo de produção, sendo que os produtos não atingirem o custo-máximo, também chamado de custo-alvo poderão ser descontinuados.

c) Método do preço de mercado

A formação do preço de venda pelo método de preço de mercado utiliza como base o preço praticado pelos competidores, deixando os preços muito parecidos, restando à empresa monitorar os custos para a maximização do lucro.

2.3.1. Precificação

Os custos indiretos parecem também ser uma “pedra no sapato” na precificação. Devido à sua característica de difícil rastreamento, ele dificulta a formação do preço de venda especialmente das MPEs. Entre os resultados revelados em pesquisa elaborada por Dun, Kogut e Short (2012) com setenta e cinco pequenas empresas (com até 10 funcionários) do nordeste do estado de Louisiana, Estados Unidos, mostra que os custos indiretos são o fator com maior impacto na formação do preço de venda dos entrevistados.

Entretanto, outros fatores além dos custos, precisam ser considerados para cálculo do preço de venda. Souza e Diehl (2009, p. 306) citam alguns erros comuns:

- a) Orientação excessiva pelo custo sem considerar as características dos produtos;
- b) “desatualização frente ao mercado: mudanças nas características demandadas pelos compradores e no posicionamento dos concorrentes podem levar a uma fixação equivocada de preços”.

c)“pouca variação do preço: os preços não são imutáveis, devendo ser adaptado em função de várias diferentes situações e características.”

d)“equívocos no planejamento tributário ou falta deste: a má compreensão do complexo sistema tributário pode levar a organização a incorrer em custos acima do necessário”.

Estrategicamente a precificação deve levar em conta as influências diretas do que Porter (1991) chama de cinco forças conforme a Figura 05:

Figura 05: Cinco forças de Porter



Fonte: Porter (1991)

a) Poder de barganha dos fornecedores;

Poucos e/ou grandes fornecedores impõe os preços não permitindo ao comprador qualquer negociação.

b) Poder de barganha dos clientes;

Poucos e/ou grandes clientes sufocam o vendedor ao estabelecerem o preço dos produtos ou serviços.

c) Ameaça de novos entrantes;

Eminência de surgirem novos competidores no setor afetando diretamente a precificação dos produtos.

d) Ameaça de produtos substitutos;

Esta força obriga os competidores a estarem permanentemente atentos às inovações de produtos e/ou gestão.

e) Rivalidade entre os concorrentes.

Ambiente de negócios marcado pela acirrada competição entre os participantes, que pode pressionar os preços de venda e conseqüentemente os custos.

Diante disso, toda empresa deve ter uma estratégia que permitirá alcançar as metas estabelecidas. Porter (1991) identificou três estratégias genéricas definindo-as como sendo dos tipos: liderança em custos, diferenciação e enfoque Figura 06.

Figura 06: Estratégias genéricas

	Custo	Diferenciação
Em toda a indústria	Liderança em custos	Diferenciação
Em apenas um segmento	Foco em Custos	Foco em diferenciação

Fonte: Porter (1991)

Uma estratégia apoiada na diferenciação pretende fazer com que a empresa tenha um preço de venda superior ao praticado pelo mercado por ter produto com diferenciais. Estes diferenciais podem ser chamados de dimensões competitivas: conformidade, prazo de entrega, atendimento, inovação, custo, entre outros (DIEHL, GONÇALO e MARTINS, 2002). A empresa que utiliza essas dimensões competitivas atingem níveis maiores de preços, pois os compradores tendem a ficarem menos sensíveis a eles (SOUZA E DIEHL, 2009).

As empresas que adotam estratégia em liderança de custos precisam ter custos totais inferiores aos concorrentes, deixando-as menos sensíveis à guerra de preços praticada pelos concorrentes.

Na terceira estratégia genérica chamada por Porter (1991) de enfoque, as empresas pretendem através da diferenciação ou custos a focarem segmentos onde identifiquem uma possibilidade de terem lucratividade superior àquela conseguida quando atua em todo o setor.

Nenhuma empresa consegue ter preços confiáveis se não conhecer o custo dos seus produtos ou serviços prestados.

2.4. Abordagem Intervencionista

Com origem na pesquisa-ação, a abordagem intervencionista é uma metodologia emergente, com pouco mais de vinte anos desde a primeira vez que foi empregada (Westin e Roberts, 2010) e vem sendo sugerida como um tipo de pesquisa capaz de gerar resultados práticos e relevantes para a contabilidade gerencial, pois as pesquisas nesta área têm produzidos poucos resultados com aplicações práticas (SUOMALA; LYLY-YRJÄNÄINEN, 2008, THIOLENT, 2012, p. 22). Dumay (2010) classifica-a como sendo uma abordagem que vai além das fronteiras das pesquisas qualitativas tradicionais.

Thiolent (2012, p. 22) destaca que os estudos desenvolvidos com esta metodologia, busca a interação entre pesquisadores e membros das situações investigadas, o que difere das técnicas convencionais que focam a quantificação de resultados empíricos. Assim, a pesquisa-ação ou a abordagem intervencionista pode se complementar aos demais métodos de pesquisa.

A despeito do risco de comprometer a qualidade científica dos trabalhos realizados com esta técnica, os pesquisadores, ao planejar os trabalhos, devem preocupar-se em dar sustento metodológico para esses estudos (THIOLENT, 2012, p.26). Godoy, Bandeira-de-Mello e Silva (2007) afirmam que a pesquisa intervencionista utiliza mecanismos como qualquer outro tipo de pesquisa, inclusive analisando resultados qualitativos e quantitativos, porém dando prioridade as técnicas já existentes.

Devido aos resultados práticos já conhecidos ao contrário das pesquisas em contabilidade gerencial tradicionais a pesquisa intervencionista vem sendo muito utilizada pelos práticos (BAARD, 2010). Na pesquisa intervencionista, o pesquisador é um facilitador do processo de mudança, é um agente participante (SUOMALA e LYLY-YRJÄNÄINEN, 2008). O pesquisador não é apenas um observador, mas também um participante no processo de mudança (GODOY, BANDEIRA-DE-MELLO e SILVA, 2007).

Segundo Godoy, Bandeira-de-Mello e Silva (2007), o processo de intervenção, permite ao pesquisador atingir dois propósitos:

- 1) Teste de hipóteses ou resposta da questão de pesquisa;
- 2) Obtenção dos resultados práticos desejados no estudo proposto.

Baard (2010), também cita dois objetivos dos pesquisadores intervencionistas:

- 1) Avanço dos conhecimentos no campo de atuação;
- 2) Melhoria do sistema estudado.

A pesquisa intervencionista pode contribuir cientificamente na produção de teorias por ter um caráter descritivo o que gera reflexões que poderão dar uma contribuição científica para a academia (JÖNSSON E LUKKA, 2005). O pesquisador intervencionista ao participar das implementações das mudanças nas organizações consegue dar também uma contribuição teórica (DUMAY, 2010).

A intervenção pode ser classificada como moderada ou forte de acordo como as mudanças ocorrerem. As mudanças geradas a partir de uma intervenção moderada registram a participação dos pesquisadores com contribuições, como treinamento e outras orientações menos invasivas, enquanto que as intervenções de grau forte tem um escopo de trabalho mais amplo e como consequência as melhorias que se pretendem alcançar são mais profundas, ocasionadas, por exemplo, por mudança de sistemas e redesenho de processos (JONSSON, H. e K. LUKKA, 2005).

Uma das principais vantagens da pesquisa intervencionista é que o fato dos pesquisadores participarem ativamente no processo de mudança organizacional pode gerar uma confiança por parte dos gestores o que poderá encorajá-los a debater temas que não seriam discutidos com estranhos (SUOMALA, 2009).

Outro ponto muito importante a ser considerado é o fato de que há um maior comprometimento dos gestores com a pesquisa, quando a intervenção tem objetivos mais pragmáticos, pois há uma percepção que a organização tem um benefício a partir da pesquisa (SUOMALA, 2009).

Estudo de Suomala e Lyly-Vrjanainen (2008) aponta benefícios tantos para os pesquisadores intervencionistas que conseguem entender e captar as inovações da contabilidade gerencial em tempo real, como para os gestores que podem assimilar experiência e conhecimento dos pesquisadores (DOWNEY e KUUSISTO, 2009).

Soares et al. (2009) realizaram uma pesquisa-ação em um hospital onde após entrevistas foi identificado que um dos pontos críticos na gestão era a deficiência no controle do ativo imobilizado da entidade. Então os pesquisadores e os gestores formaram um grupo

de estudo que propôs melhorias neste sistema. Com participação direta dos pesquisadores, foi implantado um novo sistema de controle do imobilizado, tendo um resultado tão satisfatório ao ponto dos gestores da entidade solicitarem novos estudos utilizando o mesmo método.

Junior e Klippel (2007) propõe uma metodologia intervencionista para aumento das competitividades das pequenas empresas industriais que podem ser usados por consultores para execução de trabalhos destinados a estes empresários.

Turner, Bititci e Nudurupati (2005) estudaram a implementação e o impacto de medidas de desempenho operacional em duas pequenas empresas da Escócia. O estudo ocorreu em uma parceria entre essas empresas e uma universidade, com financiamento parcial do governo, nomeado de *knowledge transfer partnerships* (parcerias para transferência de conhecimento). O objetivo principal desse programa é melhorar o desempenho das empresas, implementando métricas de desempenho, que possam se tornar efetivas e utilizadas com sucesso, a despeito das típicas barreiras à implementação dessas técnicas nas organizações de pequeno porte. Ao mesmo tempo espera-se provar um campo para o estudo acadêmico, via aplicação da pesquisa-ação, na qual os pesquisadores se envolvem na aplicação dos conceitos e práticas gerenciais.

A participação dos acadêmicos na pesquisa relatada foi importante para que se tenham escolhido, em cada caso, técnicas de mensuração de desempenho que se aplicassem nos contextos particulares de ambas as empresas e para que as mesmas pudessem tornar efetiva a utilização das técnicas implementadas, com obtenção de melhora no desempenho operacional *a posteriori*.

Jullenmaa e Puolamäki (2008) realizaram um trabalho intervencionista com apoio financeiro de um fundo europeu que consistiu em um processo de aprendizagem com pequenas e médias empresas (PMEs) finlandesas, através da interação entre pesquisadores e práticos (sócio-gerente e gestor financeiro), baseando-se no ponto de vista dos gestores dessas empresas que o conhecimento acadêmico está distante do que eles necessitavam naquele momento. Desta forma, desenharam a pesquisa considerando que esses empresários devem receber um treinamento customizado, pois segundo os autores: (1) o treinamento deve ser moderno, preciso, concentrado e pontual; (2) deve ser adequado às particularidades das pequenas e médias empresas, considerando inclusive o nível de conhecimento dos gestores e (3) treinamento promove interação entre os participantes.

A entrevista semiestruturada realizada antes dos encontros apontou uma necessidade de modulação em: (1) custos, desenvolvimento de produtos e *mix* de clientes; (2) planejamento de longo prazo; (3) medidas de desempenho.

Os encontros com as sete empresas participantes resultaram nos seguintes achados principais: (1) Compartilhamento de experiência entre os participantes; (2) Todos os participantes absorveram os conhecimentos e desenvolveram habilidades que os ajudaram no dia-a-dia das empresas; (3) As sessões de treinamento propiciaram aos participantes saírem das suas “esteiras” e os incentivaram a pensarem nas questões estratégicas das suas empresas (JULLENMAA; PUOLAMÄKI, 2008).

3. Procedimentos Metodológicos

A metodologia utilizada foi desdobrada em duas grandes fases. A primeira fase chamada de compartilhamento do conhecimento foi elaborada com base no conceito SECI (Socialização, Externalização, Combinação e Internalização) desenvolvido por Takeuchi e Nonaka (2008). Calçado neste conceito foi elaborado um *workshop* onde as empresas participantes receberam treinamentos em custos e preço de venda. A segunda fase, chamada de intervencionista, procurou contribuir com os empresários/gestores, através das intervenções do pesquisador, com mudanças que pudessem melhorar a gestão das empresas e até mesmo alterar a realidade delas.

3.1. Tipo e Método de Pesquisa.

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.

Com relação aos procedimentos a pesquisa é classificada como participante uma vez que os pesquisadores interagem com gestores das empresas pesquisadas, participando ativamente das mudanças da situação estudada. Na pesquisa participante a experiência profissional dos envolvidos (pesquisadores e práticos) contribui positivamente para aplicação prática do tema investigado (BEUREN, 2009, p. 90).

Inicialmente, havia uma percepção por parte do pesquisador e do professor-orientador que custos era um tema importante para essas indústrias, mas para confirmar essa suspeita, bem como para selecionar as empresas, foi feito um *survey* e enviado para a base de associados e filiados do SINAFER.

3.2. População e Amostra

A amostra desta pesquisa é composta por três pequenas empresas brasileiras que com outras duas do mesmo porte, aceitaram participar de um projeto de pesquisa chamado de Implantação de Técnicas de Controle Gerencial em Micro e Pequenas Empresas: Uma Abordagem Intervencionista por Meio do Compartilhamento de Conhecimento, viabilizado através de assinatura de convênio de cooperação entre Universidade Presbiteriana Mackenzie e SINAFER – Sindicato da Indústria de Artefatos de Ferro, Metais e Ferramentas em Geral no Estado de São Paulo, com suporte financeiro do CNPQ.

Fundado em 1937, o SINAFER – Sindicato da Indústria de Artefatos de Ferro, Metais e Ferramentas em Geral no Estado de São Paulo, representa uma importante parcela da indústria metalúrgica brasileira. Este segmento gera 305.500 empregos em todo o território nacional, sendo que a maior parte concentra-se nas regiões Sudeste e Sul do Brasil.

Os serviços prestados pelo SINAFER são voltados principalmente às pequenas e médias empresas do setor. A base de associados e filiados do sindicato é composta por 2.380 empresas paulistas (em sua maioria de pequeno porte) com 31.012 postos de trabalhos. Abaixo, na Tabela 05, é apresentada uma estratificação das empresas associadas, em relação à quantidade de funcionários.

Tabela 05: Quadro de associados ao SINAFER

Quantidade de Empresas	Porte – Nº de Funcionários	Postos de Trabalho
1386	de 1 a 9	5.490
500	de 10 a 50	12.000
200	de 50 a 100	6.000
39	de 100 a 499	7.000
01	Acima de 500	522

Fonte: SINAFER

A seleção de todas as empresas ocorreu por meio de um *survey* com escala de *likert* de sete pontos, elaborado com base em pesquisas empíricas brasileiras e em entrevista com os gestores do SINAFER. Esse questionário foi enviado pelo próprio sindicato à sua base de associados e filiados. Os respondentes que declararam não saber os custos dos produtos de forma precisa e que por consequência poderiam ter problemas na formação do preço de venda foram convidados a participar do projeto. Para todas as empresas convidadas foi solicitada a

presença de um dos sócios e do principal gestor financeiro da empresa nos encontros semanais realizados na sede do sindicato.

As três empresas participantes foram escolhidas por se mostrarem dispostas a fazerem parte e cooperarem com esta pesquisa, em receber o pesquisador para as entrevistas e para as demais visitas necessárias para o processo de intervenção.

As empresas apresentadas no Quadro 01 são do segmento industrial, localizadas na Grande São Paulo, pertencentes ao quadro associativo do SINAFER.

Quadro 01: 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
C	R\$ 3,6 milhões	31	8 anos	Sócio e esposa

Fonte: Elaborado pelo autor

3.3. Procedimentos de Coleta de Dados

A primeira etapa de coleta de dados se deu via *survey* elaborado na escala *likert* de sete pontos (apêndice 1), com base na literatura brasileira, experiência profissional do pesquisador, do professor orientador desta pesquisa e reuniões com os gestores do SINAFER.

O questionário foi dividido em quatro categorias totalizando dezessete perguntas, sendo que delas continha vários quesitos:

- aprendizagem organizacional (01);
- porte da organização (01);
- gestão da organização (08);
- intenção estratégica (01);
- qualificação das empresas respondentes (06).

Os pré-testes foram realizados por telefone, com as gestoras financeiras de duas empresas de pequeno porte, associados ao SINAFER, sendo uma delas participante da pesquisa.

Para cada questão do *survey* foi perguntado qual era o entendimento delas e se as questões estavam claras. As duas gestoras sugeriram a inclusão de uma questão relacionada

ao índice de inadimplência dos clientes. Este quesito foi incluído em questão apropriada na categoria gestão da organização.

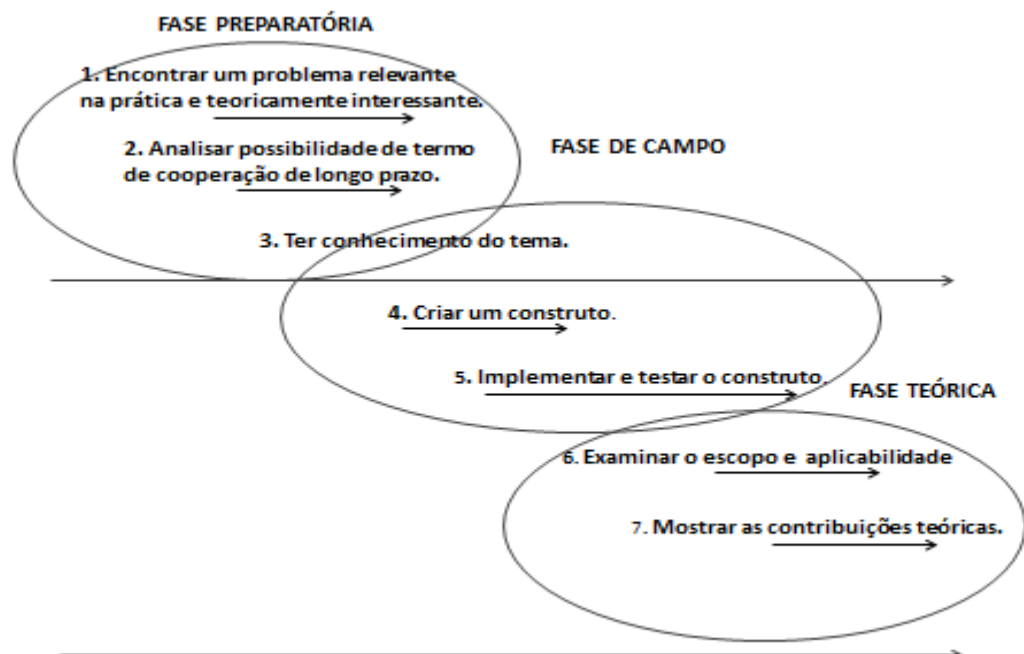
Em um segundo momento foi utilizada uma entrevista semiestruturada com o propósito de saber se as características das empresas pesquisadas e se o desenho da pesquisa estava sendo adequado, levantando seus pontos fortes e fracos. O roteiro da entrevista é detalhado no tópico 3.4.5.1.

Conhecendo a as características dessas empresas, deu-se prosseguimento na pesquisa conforme detalhado nos tópicos seguintes.

3.4. Etapas da Metodologia Aplicada

Para o desenvolvimento das etapas metodológicas baseou-se no *framework* de Labro e Tuomela (2003). O modelo sugerido pelos autores, apresentado na Figura 07 é dividido em fase de campo e fase teórica que subdivididas totalizam sete etapas.

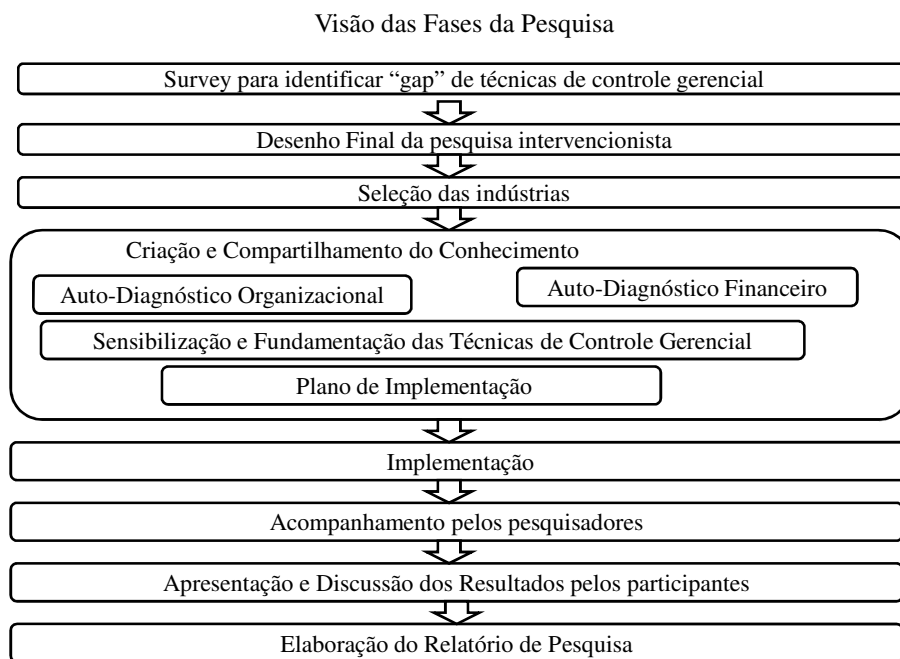
Figura 07: *Framework* de Labro e Tuomela



Fonte: Labro e Tuomela (2003)

Para esta pesquisa as etapas metodológicas utilizadas consistiram inicialmente em um modelo apresentado na Figura 08, também baseado em Labro e Tuomela (2003), que está sendo aplicado em projeto de pesquisa aprovado pelo CNPQ denominado “Implantação de Técnicas de Controle Gerencial em Micro e Pequenas Empresas: Uma abordagem intervencionista por meio do compartilhamento do conhecimento”, que tem como líder o professor-orientador deste trabalho e do qual este pesquisador e este estudo fazem parte.

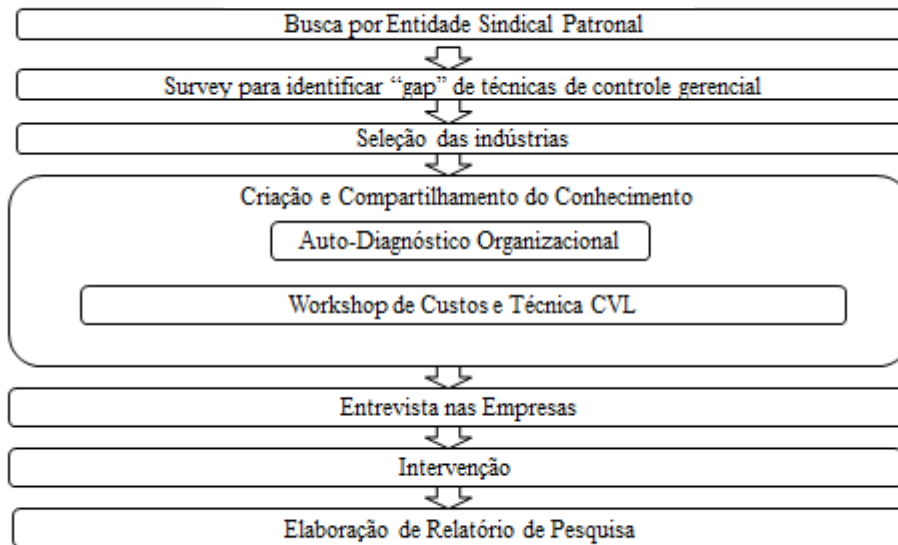
Figura 08: Desenho projeto submetido ao CNPQ



Fonte: Oyadomari (2012)

Entretanto, durante o desenvolvimento deste trabalho, verificou-se um desenho um pouco diferente daquele inicialmente planejado. Assim, esta pesquisa foi desenvolvida de acordo com o modelo apresentado na Figura 09 contendo sete etapas e detalhadas nas seções seguintes.

Figura 09: Desenho da pesquisa



Fonte: Elaborado pelo autor

3.4.1. Etapa 1 – Busca por Entidade Sindical Patronal

Devido à experiência profissional do pesquisador no setor, foram realizados contatos e reuniões com os gestores do SINAFER com o intuito de apresentar o projeto de pesquisa com sua importância e impacto e sensibilizá-los a assinar termo de cooperação de projeto de pesquisa entre as duas instituições. Esses encontros propiciaram ao pesquisador conhecer as carências e dificuldades das pequenas empresas deste setor o que impactou diretamente na elaboração do *survey* enviado para toda a base de empresas da entidade.

3.4.2. Etapa 2 – *Survey* para identificar “gap” de técnicas de Controle Gerencial

Essa etapa consistiu na elaboração de *survey* com escala *likert* de sete pontos, com o propósito de conhecer o perfil dos respondentes e selecionar as empresas com as características desejadas para a pesquisa.

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.

3.4.3. Etapa 3 – Seleção das Empresas

Além de utilizar, como critério de seleção os apontamentos citados acima, também foi adotado o critério de faturamento para enquadrar apenas pequenas empresas, independentemente do regime tributário adotado por cada uma delas. As empresas pré-selecionadas foram convidadas para um primeiro café da manhã na sede do sindicato patronal onde foi apresentado pelos pesquisadores o projeto de pesquisa com todas as etapas. Entretanto, nem todas estiveram presentes e daquelas que foram apenas uma aderiu. Organizou-se então mais um café da manhã onde não se conseguiu nenhuma adesão. Assim, mudou-se a estratégia de sensibilização, passando o pesquisador a fazer contatos telefônicos diretamente com os gestores das empresas com perfil desejado pela pesquisa.

Este método de abordagem mostrou-se eficaz ao conseguir a adesão de quatro empresas, totalizando cinco no projeto. Os empresários que aderiram por contato telefônico alegaram que não puderam estar presentes no café da manhã devido à agenda atribulada.

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. Essa condição propunha uma maior conscientização para facilitar as mudanças necessárias em cada empresa.

3.4.4. Etapa 4 – Criação e Compartilhamento de Conhecimento

Para a primeira etapa da fase chamada de teórica, foi desenvolvido um formato de aulas para transmissão de conhecimentos, ministradas pelos pesquisadores, com conteúdos teóricos sobre custos, despesas, técnicas de CVL (Custo-Volume-Lucro) 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. 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 pelos pesquisadores japoneses Takeuchi e Nonaka (2008) e apresentado no Quadro 02.

Quadro 02: Fases do modelo SECI

Fase	Fluxo do Conhecimento	Fundamentos
Socialização	Tácito para Tácito	Conhecimento tácito é transferido por meio de compartilhamento face a face de experiências, o qual é realizado por meio de atividades conjuntas como reuniões e encontros informais. A transferência do conhecimento ocorre por observação, imitação e prática dos exemplos transmitidos pelos “mestres”.
Externalização	Tácito para Explícito	Nessa fase o conhecimento se torna cristalizado e disponível para ser compartilhado pelos outros pares, tornando-se a base do novo conhecimento. Esse conhecimento é convertido em modelos, diagramas, hipóteses e conceitos. Essa fase requer a competência de transformar esse conhecimento em inteligível para os demais pares, o que requer o processo dedutivo e indutivo e abdução.
Combinação	Explícito para Explícito	O conhecimento se torna mais complexo e explicitamente sistematizado por meio de documentos, encontros e divulgação formal. O conhecimento explícito é coletado de dentro e fora da organização e então combinado. Depois esse conhecimento é disseminado internamente por meio de encontros e apresentações. Posteriormente esse conhecimento é editado para viabilizar a divulgação e utilização de forma mais massiva.
Internalização	Explícito para Tácito	Ocorre quando o conhecimento se internaliza nas mentes dos indivíduos e posteriormente por compartilhamento ocorre a sociabilização desse conhecimento com outros pares. Essa fase é estimulada pelo “learning by doing”, por meio de simulações, experimentos e estudos de casos. É especialmente importante para novos funcionários, já que estes necessitam internalizar os conhecimentos já existentes.

Fonte: Takeuchi e Nonaka (2008)

• *Workshops*

Para implementação do modelo optou-se por encontros semanais, com todas as empresas reunidas em sala reservada na sede do próprio sindicato, em formato U, em horário

conveniente para os pesquisadores e principalmente para os práticos. Foram realizados quatro encontros, totalizando doze horas, demonstrados no Quadro 03.

Quadro 03: Datas e tempo de duração dos workshops

Data	Dia da Semana	Período	Tempo de Duração
07/05/2012	Segunda-feira	Noturno	3 horas
14/05/2012	Segunda-feira	Noturno	3 horas
21/05/2012	Segunda-feira	Noturno	3 horas
28/05/2012	Segunda-feira	Noturno	3 horas

Fonte: Elaborado pelo autor

O primeiro *workshop* foi dirigido pelo professor orientador que desenvolveu com as empresas um autodiagnóstico organizacional e fez a sensibilização para os temas a serem estudados.

Do segundo ao último encontro foi conduzido pelo pesquisador que elaborou material didático baseando-se em materiais utilizados pelo professor-orientador em diversos cursos para executivos não-financeiros.

Nestes encontros também estava presente outro mestrando. Tanto o professor-orientador como ele fizeram diversas intervenções no decorrer dos *workshops* com *insights* que também contribuíram para o entendimento dos participantes e que propiciaram um dinamismo aos encontros.

Nos três últimos foram transmitidos os conceitos de custos e suas classificações, as técnicas de custo-volume-lucro e técnica de formação do preço de venda utilizando o *mark-up*. Para melhor absorção do conhecimento os participantes foram incentivados a resolverem pequenos estudos de casos na sala de treinamento, bem como receberam “tarefas de casa” que propunham o início da aplicação prática em suas empresas.

A cada tema discutido os participantes eram instigados a relatar as experiências vividas em suas organizações, com isso sentiram confiança em relatar problemas e compartilhar conhecimento.

Esses encontros também permitiram ao pesquisador conhecer as diferenças existentes entre cada empresa no quesito gestão. A empresa A, demonstrou um nível de maturidade, conhecimento e uso dos conceitos transmitidos que a destacou e passou a ser vista como uma referência pelas demais. As empresas B e C se mostraram carentes em conhecimentos de custos e formação de preço de venda, mas por outro lado, tiveram grande interesse em aplicar o conteúdo dos *workshops* no dia-a-dia das suas empresas, através de questionamentos em

sala e por contatos telefônicos feitos com o pesquisador. Assim, o interesse em entender o que diferenciava a empresa A das empresas B e C, serviu como motivação para convidá-las e incluí-las neste estudo.

As outras duas empresas enviaram apenas um representante cada. Os representantes dessas empresas justificaram que não conseguiriam aplicar o conhecimento recebido nos *workshops*, pois não tinham assistentes que pudessem ajudá-los.

3.4.5. Etapa 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, na experiência profissional do pesquisador e do professor-orientador, bem como nas observações feitas pelo membro externo da banca avaliadora na qualificação do projeto de pesquisa.

3.4.5.1. Roteiro da Entrevista Semiestruturada

O roteiro apresentado no apêndice 2 foi dividido em três grupos.

O primeiro grupo aborda os fatores contingências que foram subdivididos em: complexidade do processo de produção; concorrentes, clientes e fornecedores; controles internos e conhecimento dos sócios/gestores.

O segundo grupo contemplou o formato do projeto procurando saber os pontos fortes e fracos da pesquisa no tocante aos encontros realizados na sede do sindicato patronal.

O terceiro e último foi elaborado para obter as informações gerais das empresas participantes, entre elas: faturamento, regime tributário e diferenciais competitivos.

As entrevistas foram realizadas na sede das empresas, nas datas indicadas no Quadro 04, com os representantes que participaram anteriormente dos encontros, com exceção da empresa B que teve a participação apenas do sócio, pois a gestora financeira precisou ausentar-se. O tempo médio de duração foi de aproximadamente 57 minutos cada uma. Todas as entrevistas foram agendadas com antecedência mínima de uma semana.

Quadro 04: Datas das entrevistas e tempo de duração

Empresa	Data	Tempo de Duração
A	08/10/2012	43:38
B	11/10/2012	1:02:54
C	12/11/2012	1:07:07

Fonte: Elaborado pelo autor

3.4.6. Etapa 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. Esses resultados encontram-se nas seções 4.1.2, 4.2.2, 4.3.2.

3.4.7. Etapa 7 – Relatório de Pesquisa

Os resultados encontrados durante toda a pesquisa estão detalhadamente explicados e discutidos nos tópicos 4 e 5.

4. Apresentação e Discussão dos Resultados

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.

A empresa é 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.

Quanto à formação acadêmica, A1 é técnico em mecânica, tendo adquirido conhecimento do mercado em que atua trabalhando em “chão de fábrica”, já A2 é graduada em comunicação social e tem pós-graduação lato sensu em finanças.

A empresa A tem algumas características que a tornam diferenciadas das demais empresas estudadas. A primeira é que a administradora tem um zelo com as informações contábeis, mesmo que estas sejam 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, ela explica que além de receber as informações societárias, recebe também os números com características gerenciais:

“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.”

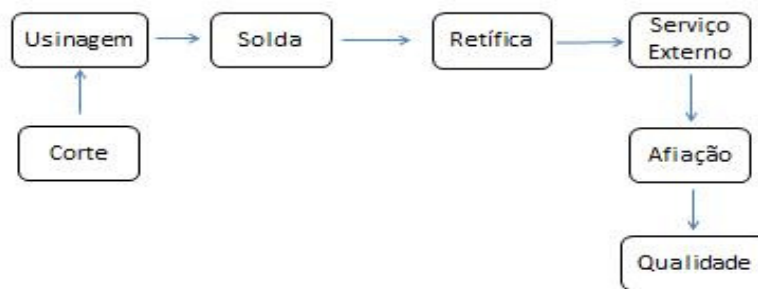
Outra diferença diz respeito à gestão de pessoas, anualmente a empresa organiza dois encontros com os funcionários em local externo ao ambiente de trabalho, sendo um com duração de três dias quando a empresa elabora o planejamento estratégico com os principais funcionários e outro com todos os colaboradores com duração de um dia onde são realizados treinamentos e palestras. Nota-se também que a empresa tem em seu corpo técnico de funcionários seu principal ponto forte que permite oferecer soluções inovadoras aos seus clientes, consoante às falas dos sócios.

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 é apresentado na Figura 10. Tem no aço a sua principal matéria-prima.

A empresa, atualmente operando com quase cem por cento da sua capacidade, principalmente, tem em seu portfólio cerca de 2.000 produtos ativos. Essa grande quantidade de produtos justifica-se pelo fato de suprir o mercado consumidor com toda a linha de produtos e com muitas variações de medidas.

Figura 10: Fluxo de produção Empresa A



Fonte: Elaborado pelo autor

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, os quais tem uma estrutura mais enxuta e supostamente menor conhecimento sobre os custos.

Do ponto de vista estratégico, os administradores da empresa A consideram que vender para os fabricantes de máquinas ainda é importante, conforme pode se percebido no comentário do gestor A1:

Então hoje é assim: é estratégico vender para o fabricante [de máquinas] pelo fato de você conhecer a tecnologia, quais as tendências e muito mais. É mais estratégico do que lucrativo.

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, consoante a fala de A2 ao dizer que “essa relação é uma fragilidade da empresa Renato, 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 migrar para o Sistema de Tributação do Lucro Presumido, o que causou aumento dos custos. Esse dilema não é só vivido pela Empresa A, é de senso comum que a transição de um regime tributário do Simples para o Lucro Presumido é danosa às finanças da empresa. No final do exercício social de 2012, os sócios da Empresa A constataram por meio dos relatórios internos e contábeis que a empresa estava operando com prejuízo e por conta do aumento legal no limite máximo de faturamento anual para enquadramento no Simples Nacional de R\$ 2.400.000,00 para R\$ 3.600.000,00, a empresa decidiu retornar para o Simples Nacional. Os argumentos dos gestores são que a menor carga tributária do Simples Nacional ajudará a empresa a reverter o resultado de 2012 e que quando optaram pelo Lucro Presumido, cuja carga tributária é superior, à época não refletiram este aumento dos custos tributários nos preços de venda.

A administração da empresa é bastante ágil e interagiu com a equipe de pesquisadores conforme três oportunidades. A2 não estava contente com o ERP utilizado e acabou adquirindo um ERP indicado pelo pesquisador. Em outra ocasião o líder do projeto acabou indicando um consultor de produção, já que A2 havia relatado dificuldades na gestão de produção, o qual acabou sendo contratado.

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:

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”.

Outra evidência de um cuidado com a gestão é que a estrutura organizacional está sendo alterada para privilegiar maior responsabilidade aos gestores nas tarefas gerenciais, consoante a fala de A2:

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

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. Nos *workshop*, os professores 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 de forma gerencial, basicamente para determinar o custo da depreciação pelo prazo de vida útil estimado:

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 o 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) ressalta que os encontros os tiraram da zona de conforto, pois a provocaram a remexer nos números, 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. Eu sou extremamente a favor de mudança. É uma coisa que

normalmente as pessoas não gostam porque te tira do comodismo. Não é? Eu acho que é isso que faz você se preparar pra coisas que você pode melhorar. Né?

Ela, ao citar o conhecimento do professor orientador, considera que isso contribuiu positivamente nos treinamentos e ao mesmo tempo diminuiu um *gap* existente entre acadêmicos e práticos enriquecendo ambos os lados:

E o que eu achei bacana, é justamente o grau de conhecimento do José Carlos [professor-orientador], muito bacana a autoridade com que fala e aí é que eu acredito também Renato, é diminuir a distância entre empresas e a academia. Porque a gente só tem a ganhar. Então eu acredito muito nessa parceria. Foi a melhor coisa.

4.1.2. Análise das Visitas e da Intervenção

As intervenções foram feitas durante duas visitas realizadas na empresa. Na primeira visita do pesquisador 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 pela empresa.

Outro resultado 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 (A2). 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 na administração do negócio.

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.

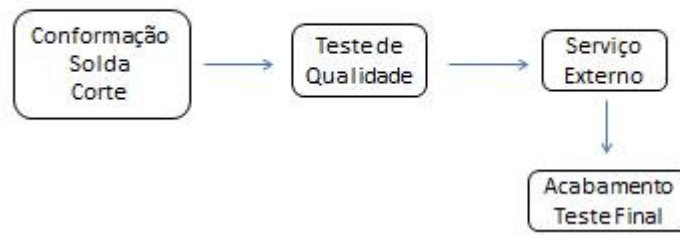
A operação da empresa é gerida pelo sócio responsável pela área comercial (B1) e pela gestora (B2), funcionária e gestora administrativa-financeira, que executa suas tarefas utilizando apenas planilhas eletrônicas.

Ele (B1) com curso superior incompleto. Adquiriu o conhecimento do setor por ser egresso de outra empresa do mesmo ramo. A gestora (B2) graduada em administração acumulou experiência em outras empresas antes de trabalhar com o marido.

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

Sua produção é sob encomenda e seu processo produtivo de aproximadamente 15 dias está apresentado na Figura 11, tendo em sua linha comercial, 20 produtos, os quais servem de matéria-prima para seus clientes. Tem em sua qualidade um dos principais diferenciais.

Figura 11: Fluxo de produção Empresa B



Fonte: Elaborado pelo autor

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 pegar 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:

O preço é muito parecido entre eles. A diferença não é tão gritante. Dá pra gente negociar. Às vezes é mais fácil você conseguir negociar com o distribuidor prazo de entrega, condição de pagamento, tudo o que envolve uma negociação de compra do que com a usina. Porque com a usina é muito fechado (...). É isso aí e pronto. [B1]

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

Durante os *workshops*, os pesquisadores explicaram o conceito de “custo certo”, 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% 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. Um dos participantes ofereceu uma planilha aos demais, 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.

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 orçado.

Anteriormente, de acordo com B1 a empresa media apenas a totalidade das OS não conseguindo identificar de maneira mais detalhada as ordens com problemas de custo:

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. A gente pega a OS individual: “esse material foi bem esse material não foi bem”. Se a gente está acima dos 3% [das perdas] aí 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.

Ambos os gestores, quando questionados pelos pesquisadores se sentiam mais confiança 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]. [B2]

4.2.2. Análise das Visitas e da Intervenção

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

A primeira visita serviu para o pesquisador 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. Essa fórmula não era adequada, 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 se 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 calcula 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 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, bem como dá ao negócio uma boa eficiência administrativa.

4.3. Empresa C

A empresa C está instalada na região metropolitana de São Paulo, fundada a pouco mais de oito anos e atua no mercado de aço-inox como fornecedora da indústria farmacêutica, química, alimentícia, hospitais e construção civil.

Três pessoas compõem seu quadro societário, sendo dois sócios que atuam na fábrica cujo grau de escolaridade é o ensino médio completo e outro sócio atuando no setor comercial com graduação em arquitetura (C1). Antes de iniciarem as atividades da empresa, todos os sócios já tinham experiência adquirida em outras empresas do setor.

Com 31 colaboradores distribuídos em (26) fábrica e engenharia, (03) administrativo e (02) comercial, tem como responsável pelo departamento administrativo-financeiro uma funcionária-gestora (C2) com formação em curso técnico de gestão financeira. Essa gestora, que trabalha na empresa três dias por semana, responde ao gestor C1 que responde por este departamento perante os demais sócios.

Tendo apenas na região onde estão sediados mais de 20 concorrentes, todos de pequeno porte, o mercado de atuação caracteriza-se por forte concorrência e a demanda se dá pelos investimentos realizados pelos clientes.

Por exigir muito pouco investimento em máquinas é comum ter novos entrantes formados por pessoas que adquiriram algum conhecimento técnico nas empresas que já estavam em atividade. Este comportamento, tem se mostrado muito prejudicial à empresa que

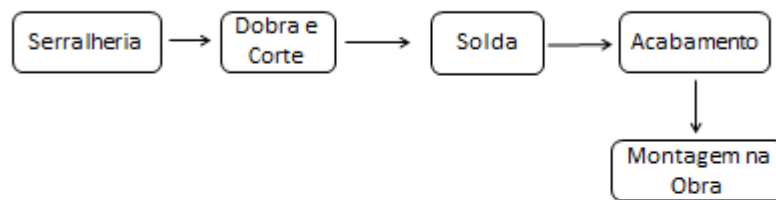
alega que alguns anos atrás “ganhava dinheiro” utilizando um fator *mark-up* muito bom e agora com essa concorrência tem dificuldades em atuar nesta atividade.

Por outro lado, segundo o gestor comercial, a grande maioria dessas empresas não tem conseguido superar os três anos de vida por não saber compor corretamente o preço de venda.

Para fins tributários, a empresa tem suas atividades regulamentadas pelo Simples Nacional. Sua contabilidade é terceirizada e utilizada exclusivamente para atender as obrigações fiscais.

Fabricando apenas por encomenda para médias e grandes empresas, com seu fluxo de produção apresentado na Figura 12, tem em seu portfólio dois produtos que podem ter várias medidas diferentes. Sua matéria-prima é o aço-inox e a participação dos custos com mão-de-obra é relevante ao ponto de representar 65% na sua estrutura de custos.

Figura 12: Fluxo de produção Empresa C



Fonte: Elaborado pelo autor

A empresa C é seguidora de preços, mas estabelece um preço de venda mínimo. A partir deste ponto ela não entra na briga com os concorrentes, como afirma o gestor (C1):

A gente tem toda essa estrutura que custa tanto. E eu não consigo mexer muito nisso. Porque a gente tem que administrar com a razão, né? E a empresa quando está começando é administrada muito com o coração. Outrora pensávamos desta forma e a gente viu que hoje a coisa vai andando e você não pode administrar com o coração se não você não atingirá seus objetivos. E nós precisamos comprar máquina, fazer mais investimentos.

De acordo com C1, o custo da matéria-prima é imposto pelos fornecedores que são poucos, conseguindo apenas negociar a condição de pagamento da compra:

Geralmente o preço é imposto por eles. Mas como nosso cliente briga pelo preço com a gente, então nós precisamos ser inteligentes e agir desta maneira também com nossos fornecedores. Mas não conseguimos tirar muita coisa. Hoje em dia o preço da nossa matéria-prima é bem tabelado. É coisa de centavos que um tira do outro. O que eles te ajudam é na condição de pagamento.

Os controles existentes são feitos em planilha eletrônicas. Nenhum software é utilizado. A empresa utiliza uma planilha de formação de preço de venda fornecida por consultor contratado no início das atividades.

Durante o andamento deste estudo a empresa não tinha ociosidade, sendo beneficiada em grande parte pelo demanda da construção civil em produtos de aço-inox. A empresa tem como diferenciais competitivos o prazo de entrega e a qualidade.

Apenas o gestor comercial (C1) participou da entrevista e atendeu o pesquisador durante as visitas, pois entendeu que não era necessária a presença e participação da gestora administrativa-financeira (C2).

4.3.1. Análise do Treinamento

Dos quatro encontros realizados para fins de treinamento, apenas em dois a empresa foi representada pela gestora administrativa-financeira (C2) e pelo sócio, gestor comercial (C1). Nas demais oportunidades o comprador da empresa acompanhou a gestora e em outro encontro nenhum membro compareceu por motivos de doença na família.

O custo com pessoal já era corretamente calculado pela empresa em planilha eletrônica contemplando salários, décimo-terceiro salário, férias, seguro de vida, cesta-básica, vale-transporte e outros gastos.

O cálculo do preço de venda é realizado em planilha elaborada por consultoria contratada no início das atividades, onde os custos, especialmente com mão-de-obra são estimados e as despesas operacionais inseridas estão desatualizadas, conforme afirmaram os gestores.

O treinamento propiciou ao gestor (C1) uma reflexão que trouxe mudança dos custos e preços de venda que estavam sendo praticados em determinadas ocasiões, quando considerava apenas o tempo de execução do serviço:

Os encontros fez com que nós conseguíssemos olhar o produto como um todo. De repente pra você montar um corrimão aqui em Santana [São Paulo – Capital] que é dois parafusos, antes colocava meia hora na planilha [de custo e formação de preço de venda]. Só que ele perde a manhã, tem a gasolina, tem o carro, o estacionamento, tem o almoço, tem o trânsito. Ele chegava aqui 4 horas da tarde. Então R\$ 40,00 compensou? [C1]

As discussões geradas no treinamento também ocasionaram mudanças de preços em alguns produtos, descontinuidade de outros e ampliaram a análise crítica do gestor, conforme sua fala:

Com o curso a gente conseguiu analisar o produto, o orçamento de um modo geral. Eu consegui baixar alguns preços, melhorar alguma coisa e outros eu vi que não era vantagem estar trabalhando. E constantemente, com este trabalho é estar enxugando mais isso aí.

O curso também fez a gente ver as coisas de maneira bem ampla para depois tomar uma decisão. Isso é um ponto fundamental. Por exemplo, nesta cotação [mostra uma cotação]: não é só analisar o tempo, a quantidade de material. Tem que considerar o tempo de projeto também, as vistorias na obra, aluguel de container... Isso é além do material, do tempo de fabricação(...).

A empresa não fazia nenhuma análise comparativa entre os custos realizados e os orçados, especialmente no quesito mão-de-obra consumida na fábrica e alocada nas obras no processo de montagem. O gestor comercial (C1) aponta o início desse controle como tendo origem nos encontros realizados no SINAFER. Por ser uma implantação recente em obra ainda em andamento o gestor não conseguiu demonstrar os resultados práticos alcançados.

E outra coisa que o curso trouxe é aquela questão das horas trabalhadas. Se aquelas horas que foram orçadas foram realizadas. Na verdade comecei isso duas semanas atrás com uma obra que está em andamento.

De acordo com a fala de C1, verifica-se que a empresa passou a considerar os refugos e perdas normais do processo no custo com as orientações recebidas no *workshop*. Até então o gestor afirma que não tratava essas perdas como custo dos produtos, pois não entregava a “sobra” aos clientes. No caso da Empresa C, essas sobras/perdas, podem ser representativas na estrutura de custos da empresa.

Uma barra de 6 metros e vou usar 5,1m sobrou 900mm. Antes cobrava apenas o 5,100m. E os 900mm? É muito difícil usar. Hoje eu cobro os 6 metros. Uma chapa de 1,40m por 3 metros. Então você tira 1,2 m por 2,8 m. Hoje a gente já considera a chapa inteira.

O formato do projeto mostrou-se bom na opinião de C1 que citou três pontos fortes: (1) encontros semanais para o treinamento juntamente com outras empresas; (2) ter dentro do grupo uma empresa em estágio mais avançado de gestão; (3) linguagem utilizada.

Os encontros foram importantes, pois cada empresa tinha um problema específico, tinha uma empresa de referência e a atenção dos professores e a linguagem utilizada foi muito boa.

4.3.2. Análise das Visitas e da Intervenção

Além do dia em que a entrevista foi realizada, o pesquisador esteve em outra oportunidade na empresa e fez alguns contatos por e-mail e telefônicos. As duas visitas objetivaram o conhecimento operacional da empresa para poder intervir nos pontos críticos encontrados. Foram identificados dois pontos para os trabalhos de intervenção: (1) carência de controles em custos e despesas, (2) utilização de planilha de formação do preço de venda utilizando valores de despesas operacionais corretos, pois a empresa usava uma planilha com valores desatualizados.

Para início da intervenção, o pesquisador solicitou aos gestores algumas informações, como custo com pessoal separado por setores, custo com materiais diretos, mapa do processo de fabricação, relatório de despesas administrativas e comerciais. Entretanto, alegando falta de tempo, a empresa não conseguiu fornecer parte das informações em tempo hábil o que inviabilizou o processo intervencionista.

Percebeu-se que a gestora administrativa-financeira (C2), que fica em tempo parcial na empresa, não tem autonomia e conhecimento pleno do dia-a-dia da empresa e é altamente

dependente do gestor comercial que devido a alta carga de trabalho não consegue atendê-la em tempo adequado comprometendo a qualidade das informações básicas para a administração da empresa.

4.4. Resumo dos Resultados

O objetivo geral desta pesquisa é descrever um processo de implementação de controles de custos e formação do preço de venda utilizando a abordagem intervencionista. O Quadro 05 apresenta as características gerais das empresas pesquisadas. Nas seções seguintes são apresentados os achados dos *workshops*, entrevistas e contribuições para pesquisas com abordagem intervencionista.

Quadro 05: Características gerais das empresas participantes

Empresa	Vida (anos)	Sócios	Func.	Recursos	Porte dos Clientes	Porte Fornecedores
A	19 anos	2	28	ERP	Médio e Grande	Médio
B	5 anos	2	15	Planilha Eletrônica	Pequeno e Médio	Médio e Grande
C	8 anos	3	30	Planilha Eletrônica	Grande	Médio

Fonte: Elaborado pelo autor

4.4.1. Treinamento

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. A seguir são relacionadas algumas evidências encontradas e que se mostraram importantes para a montagem do *workshop*.

(1) Não haver concorrentes em sala de aula contribui para a confiança mútua o que permite maior compartilhamento de conhecimento;

(2) Ter como participante uma empresa em estágio mais avançado de gestão e disposto a transmitir conhecimento e experiência, enriquece o grupo.

(3) A participação de dois membros por empresa, sendo um sócio e outro gestor financeiro, é fundamental para aplicação prática do conhecimento na empresa.

- (4) Horário dos treinamentos após o horário comercial foi considerado estratégico.
- (5) Aplicação de estudos de casos e tarefas “de casa” para os participantes deu dinamismo aos encontros e prepara a empresa para a intervenção.
- (6) Linguagem utilizada deve ser adequada a esse público.

No Quadro 06 são apresentados os principais achados durante esta etapa.

Quadro 06: Principais achados nos *workshops*

PRINCIPAIS ACHADOS NA FASE DE <i>WORKSHOPS</i>		
EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C
Alocação das despesas operacionais nos custos dos produtos.	Aumento de confiança no processo de negociação.	Inclusão do tempo de deslocamento no custos dos serviços.
Alocação da depreciação nos custos.	Exclusão dos impostos recuperáveis, passando a formar o preço com base no custo "certo".	Descontinuidade de alguns produtos.
Sairam da "zona de conforto".	Correção no cálculo no custo da folha de pagamento. Implementação de controle orçado versus realizado.	Implementação de controle orçado versus realizado.

Fonte: Elaborado pelo autor

Os *workshops* impactaram positivamente nas três empresas. Porém, percebe-se que 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 (2000) 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, caçula das participantes com cinco anos de vida, 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 preço, 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.

Na empresa C a absorção do conhecimento teórico, fez com que houvesse uma melhor reflexão no processo de formação do preço de venda, passando a considerar o tempo de deslocamento para montagem do produto e as perdas naturais do processo de fabricação na composição do preço. Entretanto esses resultados foram identificados durante a entrevista realizada, não sendo possível obter evidências empíricas dessas mudanças.

4.4.2 Intervenção

A abordagem intervencionista mostrou-se satisfatória uma vez que conseguiu alterar pelo menos parte da realidade das empresas, atingindo o objetivo proposto neste estudo. As mudanças registradas nas empresas participantes são apresentadas resumidamente no Quadro 07:

Quadro 07: Achados na fase intervencionista

PRINCIPAIS ACHADOS NA INTERVENÇÃO		
EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C
Intervenção na departamentalização, gerando melhora na taxa-hora dos departamentos.	Implementação de departamentalização melhorando os custos, descontinuando dois produtos.	
Inclusão das perdas normais do processo na formação do preço.	Implementação de planilha de formação do preço de venda.	
Implementação de planilha de formação do preço de venda.		

Fonte: Elaborado pelo autor

Na empresa A, por já ter bons controles internos, a intervenção pode ser classificada como moderada.

Foi identificado 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 da abordagem utilizada, mediante apenas uma orientação do pesquisador.

Dentro da empresa B o pesquisador interveio mediante a implantação de uma planilha eletrônica que custeava 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 a planilha elaborada pelo pesquisador. 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.

Ao contrário das duas outras empresas não foi possível realizar qualquer tipo de intervenção na empresa C, pois a mesma não conseguiu disponibilizar informações básicas e suficientes para o início de uma intervenção. Como comentado anteriormente percebe-se que a gestora administrativa-financeira (C2) não tem total autonomia, devendo reportar-se a um dos sócios da empresa (C1) que por consequência, devido a grande demanda de trabalho não conseguiu atender às solicitações do pesquisador. Para a realização de qualquer procedimento de intervenção nesta empresa, seria necessário mais tempo de pesquisa e um procedimento de grau forte.

4.4.3. Contribuições para Pesquisas com Abordagem Intervencionista

Como contribuição teórica deste trabalho pode-se identificar que:

- (1) Ter uma parceria com uma entidade de classe contribui fortemente, pois a chancela dela gera credibilidade e facilita o acesso as empresas pesquisadas.
- (2) As evidências mostram que para sensibilizar as pequenas empresas a aderirem à pesquisa, foi necessário contato telefônico do pesquisador com os gestores, para apresentar o projeto e seus benefícios. Mesmo realizando dois cafés da manhã com a presença de três pesquisadores, houve apenas uma adesão. Notou-se que a agenda apertada desses empresários é um fator impeditivo para que os mesmos saiam das suas empresas.
- (3) Ter um grupo de empresas heterogêneas onde pelo menos como *benchmark* mostrou-se importante para a troca de experiências.

- (4) A ausência de concorrentes é positiva para que haja um ambiente de confiança entre os participantes, o que facilita a transmissão e absorção de conhecimentos.
- (5) A presença de dois representantes por empresa, um deles sendo o sócio gestor e o outro gestor ou assistente financeiro se faz necessário para a aplicação dos conhecimentos transmitidos nos *workshops*.
- (6) A linguagem utilizada em todo o projeto deve ser adaptada às características desses empresários.
- (7) Sugere-se que a participação de apenas cinco empresas no total, onde três foram descritas neste estudo, pode facilitar a implantação deste tipo de metodologia.
- (8) As evidências mostram que o *workshop*, mostrou-se um meio intervencionista eficaz para a questão do custeio.
- (9) Deve ser considerado também que durante os *workshops* estavam presentes três pesquisadores (dois mestrandos e o professor orientador) com diferentes experiências profissionais e conseqüentemente com diferentes intervenções que contribuíram sensivelmente para os debates em sala.

Observou-se também que um fator preponderante para a existência de controles com informações de custos e despesas de boa qualidade, não parece ser motivado pelo uso das informações contábeis ou a existência de software de gestão integrado. Em duas das três 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. Na empresa C onde a gestora (C2), esposa de um dos sócios e gestor comercial (C1) ainda não tem esta atuação, os controles ainda necessitam de bastante aperfeiçoamento.

Esses resultados podem demonstrar que os empresários preferem não delegar essa atividade a outros funcionários por pelo menos dois motivos: (1) não ter recursos financeiros para contratar profissional capacitado e que foi observado nas três empresas e (2) por ainda não ter confiança na qualidade dos números (as empresa B e C não tinham nenhum software de gestão) optam em colocar na função pessoas que depositam confiança.

Também é interessante observar que a Empresa A, novamente em posição empreendedora, indicou ao final do projeto ter contratado um gerente administrativo para ser assistente da gestora financeira-administrativa (A2).

Para fins de encerramento do projeto, foi realizado um encontro na sede do SINAFER, que procurou mostrar aos representantes das empresas participantes, bem como para o corpo

diretivo do sindicato, os resultados obtidos na pesquisa. Na oportunidade, os presentes deram suas impressões como sendo boas, ainda que de forma informal e não registradas empiricamente. Isto se faz necessário como uma contribuição à entidade parceira como também para todos os empresários.

5. Considerações Finais

Esta pesquisa buscou encontrar contribuições para a teoria que podem ser obtidas por meio de uma pesquisa intervencionista, desenvolvida a partir do *framework* sugerido por Labro e Tuomela (2003), na implantação de custeio e formação de preço de venda em pequenas empresas.

Três pequenas indústrias foram estudadas após assinatura de um convênio entre a Universidade Presbiteriana Mackenzie e o SINAFER - Sindicato da Indústria de Artefatos de Ferro, Metais e Ferramentas em Geral no Estado de São Paulo. A seleção dessas empresas ocorreu por meio de um *survey* enviado para a base de associados e filiados do sindicato.

Entende-se que com os resultados desta pesquisa foi possível contribuir com a literatura e gerar conhecimento que seja útil para os usuários das informações contábeis gerenciais, nesse caso os empresários, pois apresentou-se um modelo intervencionista de pesquisa em contabilidade gerencial de pequenas empresas, o qual permitiu uma aproximação entre pesquisadores e pequenas empresas que tanto necessitam de apoio para a condução e aperfeiçoamento de suas atividades.

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. Dessa forma é possível afirmar que para o problema adotado Custeio e Formação de Preço de Venda pode ser viável a transformação da realidade das pequenas empresas com um adequado programa de treinamento com maior intensidade, seguido de um programa de intervenção com menor intensidade em termos de tempo. Isso pode estimular que organizações como SEBRAE, Departamento da Micro e Pequena Indústria da Federal 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 necessário 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.

Também os resultados da fase de intervenção mostraram que o empresário pode implementar ferramentas mesmo que sem o apoio de ERP (Enterprise Resource Planning), como por exemplo o controle do custo orçado versus o realizado. Pois as evidências mostraram que os mesmos careciam de conceitos ou de ideias de “como fazer” o que foi possível com a presença do pesquisador.

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 entre 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 mudança que pode ser benéfica para pesquisas com este formato pode ser a realização de uma entrevista das empresas participantes antes da realização dos *workshops*. Esta visita dará aos pesquisadores uma real dimensão da realidade desses práticos o que permitirá desenvolver exercícios e estudos de casos que explorem essa realidade o que corroboraria com pesquisa de Jullenmaa e Puolamäki (2008).

Os resultados aqui apresentados devem ser analisados considerando as limitações deste trabalho que estudou uma amostra de apenas três pequenas indústrias localizadas na região metropolitana da cidade São Paulo, inseridas no setor metalúrgico, porém com diversas características bastante similares ao universo das MPEs.

Futuras pesquisas poderão ser conduzidas utilizando a própria amostra das empresas participantes, podendo investigar os benefícios da intervenção em um intervalo maior de tempo. Empresas com porte de faturamento superior ou ainda com melhores níveis de controles gerenciais, poderiam demandar técnicas modernas de controle gerencial como Balanced Scorecard ou Custeio Meta, dentre outras.

Embora sem evidências empíricas suficientes, pois foram estudadas três empresas, estas tinham características semelhantes, as três são gerenciadas por sócios cônjuges com as esposas exercendo a atividade de gestão financeira. Porém em duas delas, onde se pode identificar uma qualidade de controle e gestão financeira mais acurada e onde houve maiores progressos na intervenção, as duas esposas exerciam um papel de liderança ativa. Esses resultados preliminares podem ensejar futuras pesquisas em pequenas empresas onde os sócios sejam cônjuges e atuantes na gestão.

Esse estudo também pode ser replicado por outros pesquisadores em nível nacional, com o apoio de contadores, 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.

6. Referências Bibliográficas

- ANTUNES JUNIOR, J. A. V.; KLIPPEL, M. Competitividade das Micro e Pequenas Empresas Brasileiras: Uma proposição metodológica. *Revista da Micro e Pequena Empresa – FACCAMP-Campo Limpo Paulista*, v. 1, n. 1, p. 66-76, 2007.
- BAARDI, V. A critical review of interventionist research. *Qualitative Research in Accounting and Management*, vol.7, num.1, p.13-45, 2010.
- BACIC, M. J.; BORTOLOZZO JUNIOR, J. B. Modelo para Apoio a Gestão de Consistente de Custos em Pequenas e Médias Empresas: aplicação numa empresa do setor químico. *Revista Universo Contábil – Blumenau*, v. 3, n. 2, p. 55-72, 2007.
- BAIRD, K. M.; HARRISON, G. L.; REEVE, R. C. 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, 2004.
- BANNOCK, G. **The economics and management of small business**. 1ªed. Abingdon: Routledge, 2005.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BRAGA, D. P. G.; BRAGA, A. X. V.; SOUZA, M. A. gestão de custos, preços e resultados: um estudo em indústrias conserveiras do Rio Grande do Sul. *Contabilidade, Gestão e Governança – Brasília*, v. 13, n. 2, p. 20-35, 2010.
- CALLADO, A. L. C.; MIRANDA, L. C.; CALLADO, A. A. C. 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, 2003.
- CUNHA JUNIOR, Ailton Menezes. **Mortalidade e Sobrevivência das Micro e Pequenas Empresas do estado da Paraíba (2001-2005): uma abordagem institucional**. 2009. 110 f. *Dissertação* (Mestrado em Economia) – Curso de Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2009.
- DIEHL, C. A.; GONÇALO, C. R.; MARTINS, G. A. Estratégias Competitivas em Organizações de Serviços no Brasil: Uma análise descritiva. *Encontro Nacional de Engenharia de Produção – Curitiba*, 2002.
- DOWNEY, J. and KUUSISTO, K. (2009), “A summary of three interventionist research projects”, *Research Update*, Vol. 2009, p. 4.
- DUMAY, J. C.; A critical reflective discourse of an interventionist research project. *Qualitative Research in Accounting & Management*, vol.7, no.1, p. 46-70, 2010.

DUNN, P.; KOGUT, C. A.; SHORT, L. E. Pricing Practices in very small businesses. *Entrepreneurial Executive*, vol.16, 2011.

GODOI, C. K; BANDEIRA-DE-MELO, R.; SILVA, A. B. **Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. 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. 2006.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Pearson, 2012.

HOSFSTED, G. Identifying Organizational Subcultures: An empirical approach. *Journal of Management Studies*, 1998.

JÖNSSON, H. and LUKKA, K.. Doing interventionist research in management accounting. GRI-rapport 2005:6. Göteborg, Gothenburg Research Institute: 47, (2005)

JULLENMAA, M; PUOLAMÄKI, E. Enhancing Management Control in SME's. *International Council for Small Business World Conference*, Canada, 2008.

KASPECZAK, M. C. M.; SCANDELARI, L. Um Estudo Exploratório sobre a Utilização das Informações de Custos em Indústrias de Confecções na Cidade de Ponta Grossa. *Journal of Technology Management & Innovation*, vol. 02, p.124-137, 2007.

LABRO, E.; TUOMELA, T. 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, 2003.

LEONE, N. M. C. P. G. As especificidades das pequenas e médias empresas. *RAUSP – Revista de Administração da USP*, vol. 34, número 2, p.91-94, 1999.

MACHADO, D. G.; SOUZA, M. A. 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, 2006.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MENDONÇA NETO, O. R.; ANTUNES, M. T. P; OYADOMARI, J. C. T; RICCIO, E. L.. Ninguém aprende samba no colégio* - A contribuição da prática para a formação do conhecimento contábil. IN: ANPCONT, 2011.

MIRANDA, L. C.; LIBONATI, J. J; FREIRE, D. R; SATURNINIO, O. Demanda por Serviços Contábeis pelos Mercadinhos: são os Contadores Necessários? *Contabilidade Vista e Revista*, v. 19, n. 1, p. 131-151, 2008.

MONTEIRO, J. M.; BARBOSA, J. D. Controladoria Empresarial Gestão Econômica para as Micro e Pequenas Empresas. *Revista da Micro e Pequena Empresa – FACCAMP – Campo Limpo Paulista*, v. 5, n. 2, p. 38-59, 2011.

MOTTA, F. G. **Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas: estudo multicascos em empresas do setor metal-mecânico de São Carlos-SP.** 2000. 110 f. *Dissertação* (Mestrado em Engenharia de Produção) – Curso de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2000.

OYADOMARI, J. C. T ; SILVA, P. L. MENDONÇA NETO, O. R.; RICCIO, E. L. Pesquisa Intervencionista: Um ensaio sobre as oportunidades para pesquisa brasileira em contabilidade gerencial . IN: ANPCONT, 2011.

ROBSON, P. J. A.; BENNETT, R. J. SME Growth: The Relationship with Business Advice and External Collaboration. *Small Business Economics*, vol.15, p.193-208, 2000.

SANTOS, J. J. **Análise de Custos.** São Paulo: Atlas, 2000.

SANTOS, L. M.; SILVA, G. M.; NEVES, J. A. B. Risco de sobrevivência de Micro e Pequenas Empresas Comerciais. *RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP*, v. 5, n. 11, p. 108-124, 2011.

SOARES, M.; SANTOS, A. F.; PATON, C.; BEZERRA, F. A.. Uma discussão sobre a viabilidade da pesquisa-ação na contabilidade. *RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP*, v. 3, n. 7, p. 109-126, 2009.

SOUZA, Marcos Antônio; DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de Custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração.** São Paulo: Atlas, 2009.

SUOMALA, P. (2009), “Interventionist research – contributing to management accounting through industry – university collaboration”, *Research Update* , Vol. 2009, p. 10-11

SUOMALA, P.; LYLY-VRJÄNÄINEN, J. Perspectives of interventionist management accounting research – ex-post analysis of an empirical case study. *Anais: 6th Conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research.* Brussels, Belgium. December 15-17, 2008.

TAKEUCHI, Hirotaka.; NONAKA, Ikujiro. **Gestão do conhecimento.** 1. ed. Porto Alegre: Bookman, 2008.

TEÓFILO, C.R; IUDÍCIBUS, S. Uma análise crítico-epistemológica da produção científica em Contabilidade no Brasil. *Contabilidade, Gestão e Governança*, Vol. 8, n. 2, 147-145, 2005.

THIOLLENT, M. **Metodologia da Pesquisa-Ação.** 18. ed. São Paulo: Cortez, 2012.

TURNER, T. J.; BITITCI, U. S.; NUDURUPATI, S. S.; Implementation and impact of performance measures in two SMEs in Central Scotland. *Production Planning & Control*, v. 16, 2, p. 135-151, 2005.

WESTIN, O.; ROBERTS, H. I. Interventionist research – the puberty years: an introduction to the special issue. *Qualitative Research in Accounting & Management*, vol.7, no.1, pp 5-12, 2010.

ZAMBERLAN, C. O.; GHILARDI, W. J. Relevância dos sistemas de custos para as pequenas empresas. *Organizações em Contexto* – Ano 1. n. 2, p. 25-46, 2005.

BNDES Disponível em:
http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Apoio_Financeiro/porte.html. Acesso em: 07 de abril de 2013.

OCDE (Org). **Centre for Entrepreneurship, SMEs and Local Development.**
Disponível em: http://www.oecd.org/about/0,3347,en_2649_34197_1_1_1_1_1,00.html
acesso em: 20 jan 2012.

RFB: Disponível em:
<<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Perguntas/Perguntas.aspx>>. Acesso em: 07 de abril de 2013.

SEBRAE / SP, **Micro e pequenas empresas em números.** Disponível em:
<http://www.sebraesp.com.br/TenhoUmaEmpresa/Biblioteca/OutrosConteudos/EstudosEPesquisas/MPEsEmNumeros/Paginas/MPEsEmNumeros.aspx> Acesso em 18 março de 2012.

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.

Apêndice 01 – Survey para identificar “gap” de técnicas de Controle Gerencial

APRENDIZAGEM ORGANIZACIONAL

Em relação aos itens abaixo assinale o o grau de interação que você tem na busca de informação

De: 1 = Nunca Utilizado a 7 = Extremamente Utilizado

Fontes de Conhecimento	1	2	3	4	5	6	7
Jornais e Revistas Especializadas							
Seminários e Congressos							
Cursos e Treinamentos							
Consultores Externos							
Assessoria Contábil (Escritórios de Contabilidade)							
Associações de Classes (Ex: Sinafer)							
Fornecedores							
Concorrentes							
Rede Informal de Contatos							
Interação com outros Empresários							

PORTE DA ORGANIZAÇÃO

1) Qual o número de funcionários da empresa?

()

GESTÃO DA ORGANIZAÇÃO / COMPETÊNCIAS ORGANIZACIONAIS

1) Assinale para cada um dos objetivos abaixo a importância para sua empresa

De: 1 = Não é Importante a 7 = Extremamente Importante

Gestão da Organização e Competências Organizacionais	1	2	3	4	5	6	7
Aumentar o Faturamento							
Melhorar a Margem de Lucro							
Diminuir as Dívidas com Bancos							
Diminuir Dívida com Impostos							
Melhorar o Fluxo de Caixa							
Ter Custos Competitivos							

Aumentar a Satisfação dos clientes							
Melhorar a Qualidade dos produtos							
Inovar / Desenvolver Novos Produtos							
Melhorar a Qualificação dos funcionários							
Melhorar os Controles Financeiros							

2) Agora, assinale para cada um dos objetivos abaixo, o desempenho alcançado em 2011.

De: 1 = Muito abaixo do objetivado a 7 = Muito acima do objetivado

Gestão da Organização e Competências Organizacionais	1	2	3	4	5	6	7
Aumento do Faturamento							
Melhor Margem de Lucro							
Diminuição das Dívidas com Bancos							
Diminuição da Dívida com Impostos							
Melhor Fluxo de Caixa							
Ter Custos Competitivos							
Aumento da Satisfação dos clientes							
Melhora na Qualidade dos produtos							
Inovação / Desenvolvimento de Novos Produtos							
Melhor Qualificação dos funcionários							
Melhores Controles Financeiros							

3) A contabilidade da sua empresa é feita:

- () Na própria empresa
 () Escritório de contabilidade

4) Qual o regime tributário utilizado pela sua empresa?

- () Simples Nacional
 () Lucro Presumido
 () Lucro Real

5) Os controles internos da empresa são feitos:

- () Manualmente

- () Em planilhas eletrônicas
 () Sistema Informatizado de Informações (ERP)

6) Assinale para cada um dos quesitos abaixo, o grau de concordância com o que acontece na sua empresa:

De: 1 = Discordo Totalmente a 7 = Concordo Totalmente

	1	2	3	4	5	6	7
Sei antecipadamente quando vou ter problemas de fluxo de caixa							
Sei os custos dos produtos de forma precisa							
Sei quanto tenho de estoques							
Sei quais produtos dão lucro							
Sei o volume de faturamento necessário para cobrir os custos e despesas							
Sei qual deveria ser o preço mínimo dos produtos							
Sei por que às vezes tenho lucro e não tenho caixa							
Sei quanto a empresa deu de lucro no mês							
Sei o fluxo de caixa realizado do mês							
Sei quais clientes estão inadimplentes							

7) Com relação ao planejamento e metas da empresa:

- () a empresa não tem nenhum planejamento e metas estabelecidas
 () a empresa tem planejamento e metas mas não consegue medir se foram alcançadas
 () a empresa tem planejamento e metas e sabe se foram alcançadas

8) Assinale quem assessora e orienta sua empresa nos assuntos financeiros e relacionados ao desempenho:

- () sócio
 () contador externo
 () contador interno
 () consultor
 () responsável interno pela área financeira

- eu mesmo
- não fazemos isso de forma satisfatória

INTENÇÃO ESTRATÉGICA

- 1) Considerando um horizonte de 3 anos, a expectativa é de:
- Crescimento do faturamento com a mesma linha de produtos
 - Crescimento do faturamento desenvolvendo novas linhas de produtos ou mercados
 - Crescimento do faturamento por meio de aquisições de outras empresas.
 - Estabilização do faturamento
 - Redução do faturamento
 - Venda da empresa
 - Encerramento da empresa

QUALIFICAÇÃO DO RESPONDENTE

- 1) Assinale a opção que melhor descreve o cargo / função na empresa?
- Sócio
 - Diretor Industrial / Comercial / Financeiro
 - Gerente Administrativo / Financeiro
 - Supervisor Administrativo / Financeiro
 - Contador
 - Outro. Qual? _____
- 2) Quantos anos de experiência na empresa?
- até 1 ano
 - entre 1 e 3 anos
 - entre 3 e 5 anos
 - entre 5 e 10 anos
 - superior a 10 anos
- 3) Qual a sua formação?
- Superior incompleto
 - Superior completo
 - Pós-graduação
 - Outra. Qual? _____

4) Sexo

() Feminino

() Masculino

5) Por favor, informe o nome da sua empresa, nenhum dado será divulgado de forma isolada.

6) Se possível, informe um e-mail para contato e envio de resultados:

Apêndice 02: Roteiro da Entrevista Semiestruturada

FATORES CONTINGENCIAIS

Complexidade do processo de produção

- 1) Qual a quantidade de itens atualmente fabricados pela empresa?
- 2) O sistema de produção é em série ou por ordem de fabricação (*make to order*)?

Concorrentes, clientes e fornecedores

- 3) Qual o mercado de atuação da empresa? É muito concorrido?
- 4) Os clientes da empresa são empresas de pequeno, médio ou grande porte?
- 5) O preço é determinado pelo cliente?
- 6) O maior cliente da empresa representa quantos % da receita bruta?
- 7) Há muitos fornecedores de matéria-prima? O custo da matéria-prima é determinado por eles?

Controles

- 8) A contabilidade é interna ou tercerizada?
- 9) A empresa utiliza a contabilidade como suporte à análise de custos e formação do preço de venda?
- 10) A empresa utiliza sistema de gestão ERP? Se não, como são elaborados os controles?
- 11) Antes dos encontros no SINAFER, como a empresa formava o preço de venda? Qual era o método utilizado?
- 12) Houve mudança na formação do preço de venda após os encontros?
- 13) A empresa sabe quais produtos dão lucro e quais não dão? Qual controle vocês tem para obter estas informações?
- 14) Quais são os controles de produtos e de custos existentes na empresa?
- 15) Em quais situações a empresa percebe que pode ter problemas nos custos? Somente quando há falta de caixa, quando os concorrentes reduzem os preços, etc?

Conhecimento dos Sócios/Gestores

- 16) Qual a formação dos sócios/gestores?
- 17) Antes do projeto, os gestores participantes já tinham conhecimentos dos conceitos de custos e formação do preço de venda?

FORMATO DO PROJETO

- 18) Os encontros semanais em sala de aula, com os demais participantes do projeto, propiciaram o compartilhamento e absorção de conhecimentos?
- 19) Quais os pontos fortes do projeto?
- 20) E os pontos fracos?

INFORMAÇÕES GERAIS DO RESPONDENTE

- 21) Nome da empresa.
- 22) Fundação.
- 23) Quantos sócios?
- 24) Eles são os principais gestores?
- 25) Regime tributário
- 26) Faturamento anual.
- 27) Quais são os diferenciais da empresa (inovação, qualidade, prazo de entrega, atendimento, pós-venda e outros)?

Apêndice 03: Planilha de Custeio e Formação do Preço de Venda para a Empresa A

CÁLCULO DO PREÇO DE VENDA

Cliente:

Data:

Produto:

	Item	Descrição	Qtde	Custo/Kg	Total
MATERIAIS DIRETOS	1				
	2				
	3				-
	4				-
	5				-
Custo Total - Material Direto					

	Oper.	Descrição	Taxa Hora	Tempo	Custo R\$
CUSTO HORA-MÁQUINA	10				
	20				
	30				
	40				
	50				
	60				
	70				
	80				
	90				
Custo Total - Máquina					

Outros	Tratamento Externo				
	Não Conformidade				
Total Outros Custos e Despesas					

Adm/Com	Despesas Administrativas e Comerciais				
	Total Despesas ADM e COM				270,00

CUSTO TOTAL DO PRODUTO

	Descrição	%
MARK-UP	Comissões	-
	Despesas Financeiras	
	Simple Nacional	
	Lucro Desejado	

MARK-UP COM IMPOSTOS

PREÇO DE VENDA

Apêndice 05: Planilha de Custeio e Formação do Preço de Venda para a Empresa B

Código:	Descrição:		
Segmento:	Tipo:	Espessura:	0,40
QTDE (KG):	QTDE (MT):		
Descrição da Matéria Prima	Quantidade Kg ou Horas	Unitário	Total
			R\$ -
			R\$ -
			R\$ -
Custo Total Matéria-Prima			R\$ -
1 Perfila 1			R\$ -
Faciadeira		-	R\$ -
Endireitadeira		-	R\$ -
Custo Total Máquina			R\$ -
Recozimento	-		R\$ -
Decapagem	-		R\$ -
Custo do Tratamento			
Rateio Administrativo	-		R\$ -
CUSTO TOTAL DO PRODUTO			R\$ -

CUSTO POR KG: CUSTO POR METRO:

Composição do Mark-Up

	%
ICMS	
PIS	
COFINS	
IRPJ	
CSLL	
Comissões	
Despesas Financeiras	
Lucro desejado	

FATOR MARKUP (MULTIPLICADOR)

PREÇO DE VENDA POR METRO

Apêndice 06: Termo de Consentimento e Aceite**TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO**

- Acredito ter sido suficientemente informado a respeito das informações que li, descrevendo o estudo “**Custeio e Formação de Preço de Venda - Uma abordagem intervencionista em pequenas indústrias**”.
- Ficaram claros para mim quais são os propósitos do estudo, os procedimentos a serem realizados, as garantias de confidencialidade e de esclarecimentos permanentes. Ficou claro também que minha participação é isenta de despesas e que tenho garantia do acesso aos dados quando necessário.
- Concordo voluntariamente em participar deste estudo e poderei retirar o meu consentimento a qualquer momento, antes ou durante o mesmo, sem penalidades ou prejuízo ou perda de qualquer benefício.
- Estou ciente que: (1) deverei fornecer os dados solicitados, bem como o acesso dos pesquisadores (2) participar de forma colaborativa durante as atividades, (3) cumprir o cronograma a ser estabelecido, estando presente nas reuniões, (4) trata-se de um projeto de pesquisa, portanto, estou de acordo como os objetivos a mim informados, (5) os pesquisadores poderão desenquadrar a minha organização do projeto, a qualquer momento, sem qualquer ônus.

São Paulo, ____ de _____ de 2012.

Assinatura do representante da empresa