

Desenvolvendo tecnologia de gestão via pesquisa-ação: Uma forma alternativa de demonstrar o resultado tendo por base o custeio variável.

Jose Lindenberg Julião Xavier Filho (UFPE) - lindenber.g.xavier@ufpe.br

Resumo:

Admitindo a Pesquisa-Ação como uma estratégia de investigação que contempla a geração de conhecimento de base empírica, com potencial de compartilhar do jogo de linguagem próprio da gestão, este paper faz uso de tal estratégia para explorar a temática uso da informação de custo para fins de decisão. O lócus onde se realizou o estudo foi uma loja de departamentos de grande porte. A situação-problema que demandou o desenvolvimento da tecnologia de gestão apresentada apontava para a necessidade de acompanhar o resultado dos departamentos e, concomitantemente, gerar informações do volume de atividade, já que um pedido de recuperação judicial se projetava como possibilidade. O Custeio Variável e o Custeio Direto foram considerados como soluções previamente disponíveis na literatura, porém, o problema empírico envolveu o ajuste no Custeio Variável a partir do Custeio Direto, pois este apresenta mais objetivamente a contribuição do objeto de custo à formação do resultado. A inquietação teórica foi como melhorar a informação da contribuição do objeto de custo à formação do resultado no Custeio Variável quando na estrutura de gastos se tem de forma representativa a presença de gastos fixos próprios? Uma forma alternativa de demonstrar o resultado foi desenvolvida tendo por base o Custeio Variável, gerando a Margem de Contribuição Líquida como resultado intermediário na apuração do resultado. Este estudo contribui tanto com a justificativa política para a utilização da pesquisa-ação nos estudos em organizações quanto na compreensão das tecnologias de gestão como jogo de linguagem teórica que se dirige para a ação gerencial.

Palavras-chave: *Tecnologia de gestão; Custeio variável e direto; Custos para fins de decisão.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Desenvolvendo tecnologia de gestão via pesquisa-ação: Uma forma alternativa de demonstrar o resultado tendo por base o custeio variável.

Resumo

Admitindo a Pesquisa-Ação como uma estratégia de investigação que contempla a geração de conhecimento de base empírica, com potencial de compartilhar do jogo de linguagem próprio da gestão, este *paper* faz uso de tal estratégia para explorar a temática uso da informação de custo para fins de decisão. O *locus* onde se realizou o estudo foi uma loja de departamentos de grande porte. A situação-problema que demandou o desenvolvimento da tecnologia de gestão apresentada apontava para a necessidade de acompanhar o resultado dos departamentos e, concomitantemente, gerar informações do volume de atividade, já que um pedido de recuperação judicial se projetava como possibilidade. O Custeio Variável e o Custeio Direto foram considerados como soluções previamente disponíveis na literatura, porém, o problema empírico envolveu o ajuste no Custeio Variável a partir do Custeio Direto, pois este apresenta mais objetivamente a contribuição do objeto de custo à formação do resultado. A inquietação teórica foi como melhorar a informação da contribuição do objeto de custo à formação do resultado no Custeio Variável quando na estrutura de gastos se tem de forma representativa a presença de gastos fixos próprios? Uma forma alternativa de demonstrar o resultado foi desenvolvida tendo por base o Custeio Variável, gerando a *Margem de Contribuição Líquida* como resultado intermediário na apuração do resultado. Este estudo contribui tanto com a justificativa política para a utilização da pesquisa-ação nos estudos em organizações quanto na compreensão das tecnologias de gestão como jogo de linguagem teórica que se dirige para a ação gerencial.

Palavras-chave: Tecnologia de gestão; Custeio variável e direto; Custos para fins de decisão.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

A gestão ordinária, ou cotidiana, ou o jogo de linguagem próprio dos praticantes da gestão vem *[re]*tomando um espaço importante na agenda de pesquisa na Academia Brasileira de Administração, acompanhando também tendências internacionais. A preocupação central desta agenda diz respeito ao distanciamento entre o mundo empírico das organizações e a academia, como vem discutindo Fischer (2001), Bennis e O'Tooler (2005), Jiang e Murphy (2007), Bertero (2009), Bertero *et al.* (2013b), Lima e Wood Jr. (2014), Carrieri, Perdigão e Aguiar (2015) e Santos e Silveira (2015).

Esse distanciamento chegou a tal ponto que Lima e Wood Jr. (2014, p. 462) comentam que “*considering that the goal of science is to advanced knowledge for he good of society, we conclude that the benefit of administrative science in Brazil is unknown and perhaps insignificant*”, o que corrobora a sugestão de Bertero *et al.* (2013b, p. 16) de aproximar teoria e prática no sentido de “buscar maior proximidade entre desenvolvimento teórico e prática organizacional”.

Embora diversas e complementares justificativas advindas da academia apontem para inúmeros caminhos que teriam a possibilidade de explicar este distanciamento, o que se vê é a coexistência de diversos discursos ou jogos de linguagem (MATTOS, 2003), desde aqueles dos acadêmicos, passando pelos discursos de consultores e chegando aos discursos dos praticantes da gestão, todos na tentativa de legitimar suas posições. Naturalmente tais discursos possuem formações discursivas específicas que se pautam em distintas

epistemologias do conhecimento, em plurais metodologias para operacionalização de tais conhecimentos e em diferentes bases de legitimação, como bem ressaltou Mattos (2003).

Parece que na academia dois destes discursos se projetam, aquele típico do acadêmico que “leciona e participa de consultorias” e o particular do “puro pesquisador”, conforme apresentam Kirschabun, Porto e Ferreira (2004, p. 10). Inevitavelmente, com base nesta tipologia discursiva, criam-se grupos, participantes destes jogos de linguagem. Esta pesquisa compartilha da visão do primeiro grupo de acadêmicos, os que veem a imersão participante no jogo de linguagem próprio do praticante a característica capital em sua investigação empírica.

Assim, este texto trata de uma experiência de incursão no mundo empírico das organizações para desenvolver uma tecnologia de gestão, entendida por Mattos (2003, p. 48) como sendo “o jogo de linguagem teórica que se dirige para ação gerencial, *até mesmo porque muitas vezes se originou diretamente da experiência dela*”, grifo nosso. Tal incursão foi guiada e inspirada na estratégia de investigação denominada Pesquisa-Ação (PA), entendida a partir de Thiollent (2009) que a reconhece como um tipo de pesquisa social com base empírica que é concebida e realizada em estreita associação com uma ação ou com a resolução de um problema coletivo e no qual os pesquisadores e os participantes representativos da situação-problema estão envolvidos de modo cooperativo ou participativo.

Portanto, é imprescindível para a PA o entendimento de alguns elementos chaves, como sugerem Menelau *et al.* (2015), dentre eles: **Base empírica**, que representa o *locus* da inquietação; **A associação com uma ação ou com a resolução de um problema coletivo**, que dá-lhe o caráter de pesquisa social e que mostra sua inclinação objetiva, qual seja, resolver um problema do mundo empírico; **A situação-problema**, indicando que a PA é guiada para sua resolução. Por isso Martins e Theóphilo (2009, p. 73) são felizes em afirmar que na PA “o objeto da investigação não é constituído pelas pessoas, e sim pela situação social e pelos problemas de diferentes naturezas encontrados”.

No entanto, o que diferencia a PA da prática de consultoria, sua coirmã em objetivo, é a reflexividade pedagógica que aquela propõe, como bem ressaltam Kemmins e McTaggar (2005), necessitando de uma profunda reflexão não apenas das ações em vias de solucionar ou mitigar o problema, mas transformar tanto a teoria como a prática (KEMMINS; McTAGGAR, 2005), mas do próprio repensar do papel da teoria para o praticante da gestão, ou seja, as afirmações científicas (teorias) são hipóteses que ficam de pé enquanto não forem negadas pela experiência (POPPER, 1989).

Esta inclinação em resolver algum problema da realidade dá o contorno do que McKay e Marshall (2007) entendem por Ciclo da Ação. Para os referidos autores a PA é uma estratégia de investigação que se constitui por dois ciclos que se inter-relacionam concomitantemente, o da Ação e o Acadêmico. O Ciclo da Ação tem por compromisso resolver algum problema da realidade e se constitui da situação-problema, do plano de intervenção e análise de resultados. O plano de intervenção é monitorado e avaliado e, se o problema for resolvido, o pesquisador afasta-se desse ciclo.

No Ciclo Acadêmico o pesquisador tem interesse em gerar conhecimento por meio da pesquisa em uma organização, segundo sua orientação epistemológica e temáticas de interesse (McKAY; MASHALL, 2007; MENELAU *et al.*, 2015). Sendo assim, enquanto o Ciclo da Ação tem por *locus* a organização, o Ciclo Acadêmico representa o retorno para a academia da experiência na forma de conhecimento, razão pela qual se entende a PA como uma estratégia de pesquisa (THIOLLENT, 2009; McKAY; MARSHALL, 2007).

Uma ponderação importante é que ainda que a PA apresente os dois ciclos, o planejamento deve se iniciar pela definição da temática de interesse do pesquisador ou do grupo de pesquisa ou pelo Ciclo Acadêmico, momento que distingue esta estratégia de investigação da prática de consultoria, sua coirmã no que tange à solucionar problemas da

realidade. Por esta razão este *paper* faz uso de tal estratégia para explorar a temática uso da informação de custo para fins de decisão, que representa o intento acadêmico presente na PA.

O objetivo deste trabalho é apresentar uma situação-problema específica, expor a solução desenvolvida e implementada para tal problema e o retorno de tal experiência para o mundo acadêmico como tecnologia da gestão, um conhecimento gerado a partir da experiência na organização. Nota-se a proximidade da conceituação de Mattos (2003b, p. 38) do entendimento dado por Thiollent (2009) à PA, quando aquele indica que “perde sentido o famoso dualismo teoria/prática, referindo-se o segundo desses termos à compreensão única que se tem da situação administrativa, *quando nela envolvido*”.

Por isso, mesmo tendo a temática de interesse da pesquisa por norte na condução de uma PA, o problema empírico nem sempre se revela em seu início. O que se tem é uma situação-problema. A intervenção consistiu em desenvolver uma forma alternativa de demonstrar o resultado operacional numa grande loja de departamentos, ou seja, consiste em desenvolver uma tecnologia de gestão. Articulou-se os desenvolvimentos técnicos do Custeio Variável e do Custeio Direto a fim de desenvolver uma tecnologia de gestão própria para dar conta da necessidade informacional da direção, que será apresentada oportunamente como situação-problema.

Seguindo as recomendações de McKay e Marshall (2007) no que se refere à coexistência dos dois ciclos na PA, a estruturação deste *paper* consiste em 3 partes, além desta introdução: O Ciclo da Ação, em que descreveremos a situação-problema, a busca por soluções predefinidas na literatura e o plano de intervenção; O Ciclo Acadêmico, em que discutiremos o retorno à academia dos conhecimentos de base empírica e; Considerações Finais.

2 O Ciclo da Ação: Resolvendo um problema real na organização

Nesta seção apresentaremos a descrição da situação-problema (2.1), a busca de soluções previamente disponíveis na literatura (2.2) e o plano de intervenção (2.3). A escolha por apresentar tais procedimentos segue a lógica apresentada por McKay e Marshall (2007) para o Ciclo da Ação.

2.1 A situação-problema: Demandas não satisfeitas pelo Sistema de Informação Gerencial (SIG)

Uma grande empresa comercial varejista, localizada no município de Garanhuns (PE), com faturamento bruto anual superior à R\$ 24 milhões em 2012 – ano em que se realizou a PA, e mais de 300 funcionários, com gestão em nível estratégico plenamente familiar e com gestão profissional no nível tático, encontrava-se numa situação nunca antes vivenciada em seus mais de 40 anos de existência: a Insolvência diante de suas obrigações comerciais, fiscais e trabalhistas e a possibilidade do pedido de recuperação judicial, via lei 11.001/2005, para dar continuidade ao negócio.

Por problemas decorrentes de investimentos não rentáveis, abertura de filiais e manutenção de amplo e diversificado *portfólio* de produtos/linhas, bem como a manutenção de uma política de concessão de crédito com financiamento próprio, como ressaltou o diretor-presidente, a empresa se encontrava numa situação que dependia de gerar informações necessárias ao possível pedido de recuperação judicial, para atender ao art. 51 da já citada lei (que trata do pedido e do processamento da recuperação judicial) e, mais importante que tais informações, melhorar seu SIG (Sistema de Informação Gerencial) para possibilitar uma melhor visualização do negócio, especificamente do resultado dos produtos e departamentos.

O art. 51 da já citada lei indica que na petição inicial da recuperação judicial deverá constar, conforme inciso II, alínea d), o “relatório gerencial de fluxo de caixa e de sua

projeção”. Este relatório representa os planos e metas da empresa que se prestam a justificar o pedido de recuperação, evidenciando a capacidade de recuperação da empresa.

Logo, a situação-problema na qual a PA se insere foi melhorar a qualidade da informação gerencial no tocante ao resultado do negócio para, antes da recuperação judicial, implementar mudanças na organização a fim de balancear o fluxo de caixa e já mostrar, caso o pedido se materialize, possíveis alternativas executáveis para o fluxo de caixa.

A preocupação apontava, claramente, para uma melhora no SIG que considerasse informações mais acuradas das atividades da empresa, por departamentos, uma vez que o enxugamento e o foco nos negócios que mais contribuía para o resultado estavam na pauta das ações, inclusive para compor a documentação para apresentação à justiça no futuro provável pedido de recuperação judicial. Já se contava, à época, com um *software* de gestão ajustado ao ramo de negócio da empresa, com analistas internos de TI (Tecnologia da Informação) para dar o suporte e proceder pequenos ajustes no código do *software*, bem como corpo gerencial com formação acadêmica em negócios (Administração, Contabilidade e Análise de Sistemas) e um departamento interno de contabilidade que era assistido mensalmente por uma consultoria externa, procedendo com a contabilidade fiscal e trabalhando juntamente com os analistas de TI na elaboração de relatórios e informações gerenciais. Essa descrição dá o contexto no qual a coletividade na resolução seria desenvolvida.

Por certo, o trabalho visava resolver um problema alocativo envolvendo custos e despesas, e sua vinculação com as receitas. Como uma empresa comercial, estruturada fisicamente e mentalizada por seus diretores como uma loja de departamentos, o SIG deveria incorporar tais delineamentos em sua confecção, gerando resultados pormenorizados por departamentos, sendo estes os objetos de custeamento para fins de apresentação do resultado. O sistema de apuração de resultado seguia a estrutura da DRE (Demonstração do Resultado do Exercício) do custeio por absorção. Além de tal necessidade, para compor a documentação a ser enviada à justiça seria importante modelar informações que apontassem para níveis de operações seguros a fim de garantir a recuperação da liquidez da empresa, informação complementar ao fluxo de caixa, já que não se pode contratar novos financiamentos e o fluxo de caixa deve advir prioritariamente das operações.

O problema empírico, por fim, consistiu em desenvolver uma tecnologia de gestão capaz tanto de evidenciar a contribuição por objeto de custo à formação do resultado quanto de gerar informações para decisões envolvendo o comportamento dos gastos frente às operações.

2.2 Em busca de soluções previamente disponíveis na Academia

Dada que a necessidade não era fiscal, mas gerencial, esse foi o primeiro critério estabelecido na busca de soluções viáveis para a implementação. A problemática apontava para o uso de sistemas de custeamento e de apresentação de resultados que tivessem o potencial de custear objetos de custo sem arbitrariedade (sem rateios) e agrupá-los para fins de apresentação poderiam ser uma solução viável.

Por sistema de custeamento, ou métodos de custeamento, entende-se a forma de apropriação dos gastos aos objetos de custo, além de formatação da DRE para apresentação do resultado. Percebe-se que sistema de custeamento representa a técnica de custear, atribuir valor a ser ativado no estoque, uma das principais finalidades da contabilidade de custos e que tem peso capital na apuração do resultado do período (MARTINS, 2010).

O que deve ser considerado, como critério de decisão por qual tipo de custeamento adotar, reflete Martins (2010), é “para quê” a informação de custos, tendo por resposta à tal questionamento os diversos tipos de custeios presentes na literatura, reflexão que Leone (2000) vem nutrindo e que Frega *et al.* (2008) encontram evidências empíricas de que o

sistema de informação de custos segue o plano estratégico da organização. Esse encadeamento tornava interessantes aqueles tipos de custeamento que tanto alocavam quanto apresentavam os gastos e receitas, respectivamente, via objeto de custo, em nosso caso os departamentos. Tais departamentos já existiam na organização e para eles se voltava a tarefa da mensuração do resultado das operações.

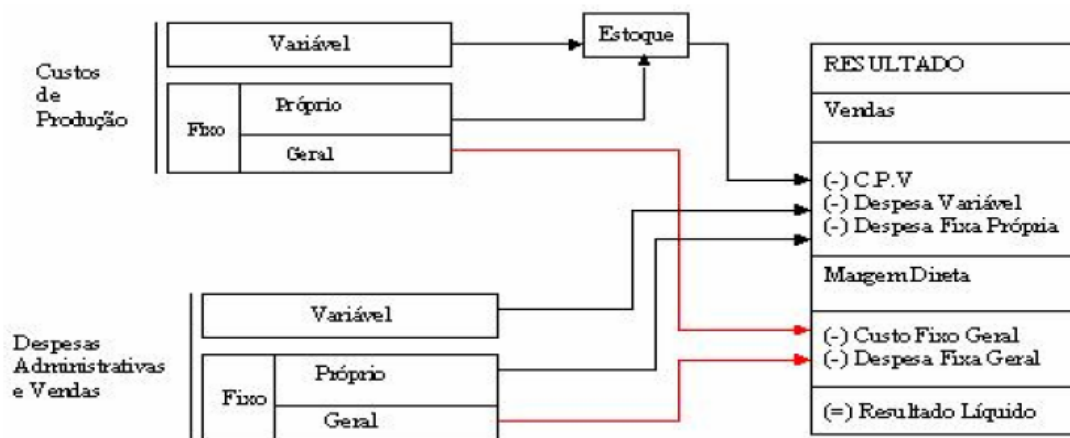
Surge, então, consolidados na literatura, os métodos ou sistemas de custeamento Variável e Direto. Ambos se mostram capazes de ajustar o SIG da organização para as demandas informacionais da gestão tornando limpos de arbitrariedades tanto os custos quanto os resultados operacionais dos objetos de custo. Mais especificamente o **Custeio Direto** ou **Direct Costing** desponta com uma tecnologia de gestão viável para o caso em pauta, pois sua sistemática aloca aos objetos de custos seus custos diretos, quer sejam fixos ou variáveis.

Para a contabilidade comercial custo representa o “total de dispêndios monetários (imediatos ou futuros) nos quais a empresa incorre para a obtenção de uma mercadoria” (BOMFIM; PASSARELLI, 2011, p. 160), que deve ser ativado em estoque, como todo bem adquirido com finalidade *a priori* de [re]venda (BRASIL, 1999; COELHO; LINS, 2010). Esta definição envolve desde a própria mercadoria, até gastos com fretes, seguros, tributos recuperáveis e tributos não recuperáveis, como estabelece o art. 289 do RIR/99 (BRASIL, 1999). Na contabilidade comercial também se tem a classificação dos custos em diretos e indiretos. Os custos diretos são aqueles que podem ser atribuídos diretamente a uma determinada mercadoria, já os indiretos são aqueles que não se referem direta ou imediatamente a uma mercadoria específica, por serem comuns a todas as mercadorias que se encontram em estoque num determinado período (BOMFIM; PASSARELLI, 2011).

Na contabilidade comercial todos os custos são levados aos produtos, independentemente do tipo de custeio, e debitados contra o estoque. Como se sabe, os custos indiretos na atividade comercial seriam os serviços de apoio às aquisições, como funcionários do departamento de compra, telefonia etc. Estes, tanto por força de lei (BRASIL, 1999) quanto por entendimento conceitual (LEONE, 2000; BOMFIM; PASSARELLI, 2011), são tratados como despesas e debitados diretamente contra o resultado.

Por isso, o Custeio Direto atenderia plenamente os intentos da gestão, uma vez que (1) O cálculo do custo de aquisição não seria alterado em decorrência da mudança no método a ser escolhido, já que a empresa adotava o custeio por absorção para evidenciar seus resultados e (2) A necessidade informacional seria atendida com tal método, visto que os objetos de custo seriam os produtos que, como já são organizados por departamento, facilmente seria evidenciado o resultado dos departamentos via ajustes na estrutura do plano de contas. A sistemática do Custeio Direto ou *Direct Costing* é apresentada na figura 1.

Figura 1 – Esquema do método de custeamento Custeio Direto (*Direct Costing*)



Fonte: Collatto e Reginato (2005, p. 5)

Como se percebe pela figura 1, ao estoque só são levados os custos diretos, tendo a mesma lógica figura na formulação da DRE, onde juntamente com os custos das mercadorias vendidas, advindos do estoque, são adicionadas as despesas variáveis e as despesas fixas, ambas próprias dos produtos. A apresentação do resultado demonstra o quanto cada produto, linha de produto ou departamento contribui para a cobertura de custos e despesas gerais (COLLATTO; REGINATO, 2005; DRURY, 2009).

O resultado por objeto de custo, neste sentido, é mais limpo e cristalino, uma vez que o estoque e as despesas variáveis e fixas que lhes são próprias são agrupadas e confrontadas com os receitas de cada objeto de custo, gerando o conceito de Margem Direta. A margem direta representa quanto cada objeto de custo fornece para a empresa cobrir seus custos e despesas fixos gerais (DRURY, 2009; COLLATTO; REGINATO, 2005). Os demais gastos não vinculados (gerais ou indiretos), também considerados serviços de apoio ou *staff*, são debitados ao resultado confrontando-se com a margem direta total gerada.

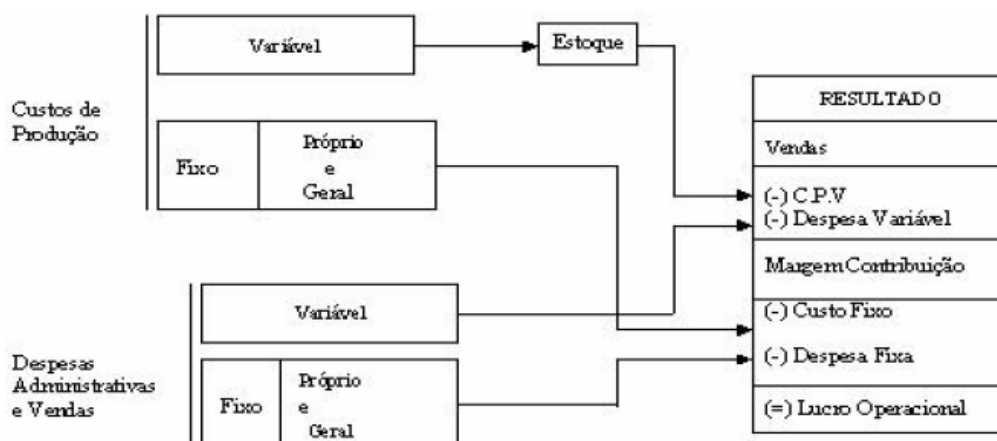
A Margem Direta permite ao gestor analisar quanto cada produto oferece para a cobertura dos gastos fixos gerais (custos e despesas) da empresa, sendo valiosa à medida que contribui com informações refinadas por objeto de custo. Contudo, apesar da informação ser mais pormenorizada por objeto de custo, a separação entre custos fixos e variáveis se torna ofuscada, nebulosa, visto que parte dos custos fixos são levados ao estoque se vinculados aos objetos de custo e parte são debitados contra o resultado do período. Por esta razão Iudícibus (1998) classifica o custeio direto como um custeamento misto ou intermediário. É justamente com base na separação entre gastos fixos e variáveis que diversos indicadores do volume de atividade, dentre eles o *break-even point* ou ponto de equilíbrio e suas diversas modalidades, são construídos e servem para importantes análises, tais como as decisões envolvendo custo-volume-lucro.

Então, ainda que atendida a necessidade informacional no que diz respeito ao resultado por produto/departamento (objeto de custo), o Custeio Direto não consegue auxiliar a gestão em decisões que envolve definir o nível mínimo de operação suficiente para garantir resultado, liquidez e retorno sobre o investimento, decisões típicas do ponto de equilíbrio contábil, financeiro e econômico e que se relacionam com o momento em que a organização aqui estudada se encontra e suas necessidades de informação. Para atender à relação entre gastos fixos e variáveis surge, especificamente, o Custeio Variável.

O **Custeio Variável**, que a literatura de custos costuma tratar como equivalente ou mesmo igual ao Custeio Direto, como se lê nos trabalhos de Leone (2000), Colauro, Beuren e Rocha (2004), Severiano Filho e Melo (2006), Frega *et al.* (2008), Martins (2010), Söthe *et al.* (2010), Coelho e Lins (2010), tem a mesma ideia basilar desse, qual seja, a objetividade na apropriação dos custos e a apresentação do resultado individualizada por objeto de custo. No entanto, conforme esquema apresentado na figura 2, tem procedimentos distintos do Custeio Direto, como observam Iudícibus (1998) e Souza (2011).

De início no Custeio Variável a distinção primeira é aquela que aponta para a classificação dos gastos em fixos e variáveis. Leva-se aos objetos de custo e posteriormente ao estoque somente os custos variáveis, característica que não distingue *per si* a apropriação do custo aos objetos de custo nos métodos Custeio Direto e Custeio Variável aplicados na contabilidade comercial. No que se refere à apropriação do custo aos objetos de custo, para a contabilidade comercial, os dois métodos são iguais (BRASIL, 1999; LEONE, 2000; BOMFIM; PASSARELLI, 2011). Contudo, para a apresentação do resultado os tipos de custeio apresentam estruturas próprias com informações revestidas de diferentes aspectos.

Figura 2 – Esquema do método de custeamento Custeio Variável



Fonte: Collatto e Reginato (2005, p. 5)

No Custeio Variável a separação é entre gastos fixos e variáveis, levando-se para a apuração do resultado no objeto de custo somente os gastos variáveis diretamente: Custos Variáveis e Despesas Variáveis. Neste tipo de custeamento o resultado das vendas subtraindo os gastos variáveis culmina no conceito de Margem de Contribuição que, para Souza (2011), representa a quantia disponível para cobrir os gastos fixos (próprios e gerais) e gerar o resultado operacional, sendo vista como um elemento importante para os gestores, ao permitir avaliar a contribuição dos objetos de custo para cobrir os gastos fixos.

Essa informação se torna central no entendimento da relação custo-volume-lucro, que se desdobra no cálculo do ponto de equilíbrio, decisões de precificação e decisões em meio a contextos de restrição, como exemplo. Porém, como se vê na figura 2, contra a margem de contribuição total confrontam-se os gastos fixos e, nestes, não é incomum a presença de gastos fixos próprios, diretos ou vinculados aos objetos de custo. No caso em que estamos discutindo – *uma grande empresa varejista de departamentos*, a empresa mantém equipe especializada de vendedores, repositores e gestores para cada departamento. Ou seja, na organização em que desenvolveu a PA, o resultado apresentado pela Margem de Contribuição ofusca os gastos fixos vinculados, gerando um resultado por objeto de custo que não espelha fidedignamente sua contribuição para cobrir os gastos fixos comuns.

Como se percebe, a aplicação do **Custeio Direto** gera resultados satisfatórios no que diz respeito à contribuição limpa, objetiva e cristalina de cada objeto de custo à formação do resultado, indicada pela Margem Direta, no entanto se perde a informação de características que apontam para o nível de operação. Já no **Custeio Variável** tem-se a informação do volume de atividade e o comportamento dos gastos em fixos e variáveis, fundamental para proceder análises de ponto de equilíbrio, custo-volume-lucro dentre outras, no entanto, a margem de contribuição por objeto de custo omite a informação dos gastos fixos vinculados.

Parece que estamos diante dos limites dos métodos e não das limitações. Quando no Custeio Direto a relação entre fixo e variável fica nebulosa no conceito de Margem Direta, esse é o limite do método, não sua limitação. O mesmo para o Custeio Variável e o conceito de Margem de Contribuição por objeto de custo, uma vez que nos gastos fixos que o método separa dos produtos pode existir gastos fixos vinculados, ou diretos, gerando uma ilusão de que a Margem de Contribuição revela a contribuição de cada objeto de custo, quando tal contribuição pode ainda ser confrontada com gastos fixos vinculados ao mesmo objeto de custo. Isso é o limite do método, não sua limitação.

Como método gerencial ambos se voltam para necessidades específicas, portanto, os limites se dão no entendimento de tais necessidades. A questão do caso específico em que estamos trabalhando é que a organização precisa da qualidade das informações dos dois

métodos de custeamento, ou seja, da Margem Direta e da Margem de Contribuição, e o problema envolvido nesta necessidade é que há ajustes no plano de contas para gerar tais informações. Como a empresa já utiliza o custeio por absorção, qualquer outro método de custeamento demandará ajustes no plano de contas. Isso significa que para manter os três métodos, ou seja, o custeio por absorção para fins legais e o Custeio Variável e o Direto para fins gerenciais, dificuldades extras seriam enfrentadas no ajuste do *software*, pois cada apresentação de resultado (DRE) é montada a partir de planos de contas distintos.

Deste modo sabemos que a informação requerida para o processo de tomada de decisão já é disponível em tecnologias de gestão conhecidas, o problema empírico é que são duas tecnologias de gestão a serem empregadas e os gastos provenientes da implantação, bem como o tempo necessário para o desenvolvimento, não são disponíveis pela organização. A inquietação empírica que se torna latente é como utilizar um dos tipos de custeio discutidos incorporando as informações geradas no outro?

2.3 O Plano de intervenção: Desenvolvendo tecnologia de gestão e sua implementação

A situação concreta é que a apresentação do resultado deve observar tanto a classificação dos gastos em fixo e variável e proporcionar análises do volume de atividade, como incorporar a classificação em diretos e indiretos para melhorar a informação do resultado por objeto de custo. Como critério de decisão adotamos utilizar ao máximo o plano de contas já disponível pela organização, o que nos proporcionaria maior rapidez na implementação.

Reuniões entre a contadora interna, os analistas de TI, os gerentes comerciais e a diretoria foram realizadas a fim de desenvolver o plano de contas para dar suporte a apresentação do resultado desejado pela direção. A sequência adotada foi:

- a) [*Re*]Pensar os departamentos e os produtos que fazem parte deles. Isso demandou a participação dos gestores comerciais, em especial [*re*]definir os departamentos. Após esta etapa, todos os departamentos foram codificados e o plano de contas contemplou tais códigos no lançamento de receitas e gastos. **Responsável:** Gerentes Comerciais;
- b) [*Re*]classificar as despesas fixas vinculadas aos departamentos e, deste modo, aos produtos que deles fazem parte. Chamamos estes gastos de Despesas Fixas Vinculadas (DFV). As demais Despesas Fixas Não-Vinculadas aos departamentos são aquelas que servem a mais de um departamento, tratadas por nós pela sigla DFnV. **Responsáveis:** Gerentes Comerciais e a Contadora Interna;
- c) Ajustar no *software*, como auxílio dos analistas de TI, um segundo plano de contas – *gerencial* – para incorporar os códigos dos departamentos, das receitas dos produtos e do lançamento das DFV aos departamentos e, concomitantemente, aos produtos. **Responsáveis:** Analistas de TI;
- d) Discussão com a contadora interna, os gestores comerciais e os analistas de TI para montar a estrutura da DRE gerencial e simular sua operacionalização como um relatório específico do *software*, apresentando os testes à diretoria para críticas e sugestões. **Responsáveis:** Gerentes Comerciais, contadora interna, analistas de TI sob a condução do pesquisador.

A seleção do tipo de custeio base para o ajuste, qual seja o Custeio Direto ou o Custeio Variável, foi assistida pelo raciocínio de qual método possui estrutura mais compatível com a necessidade informacional dos gestores. Cientes de que o custo de aquisição das mercadorias, levados ao estoque no momento da aquisição e apresentado na DRE quando da revenda, não muda no Custeio Variável e no Custeio Direto, como discutido, preferimos manter a base do

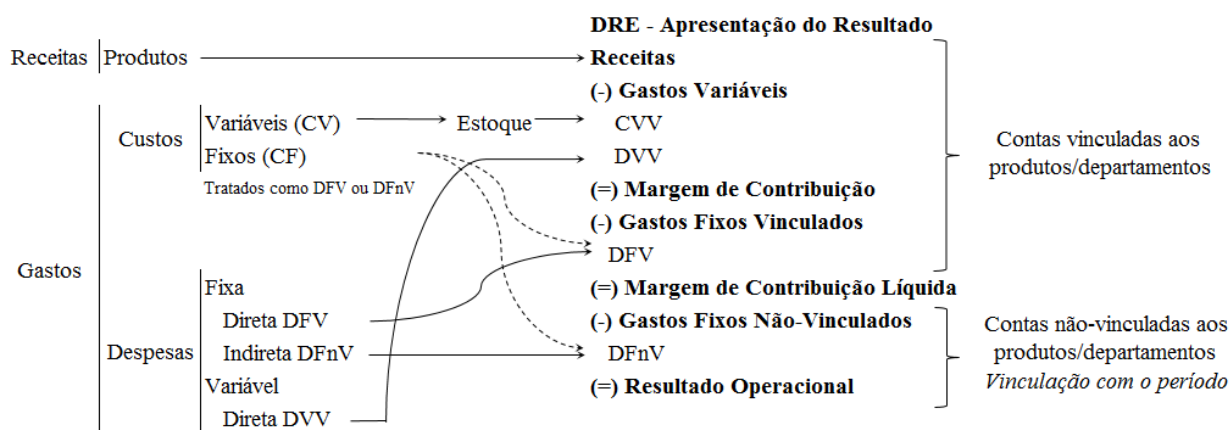
Custeio Variável pra fins de apresentação, pois este já incorpora a informação de fixo e variável necessária à decisões que remetem a níveis de operação.

Além do critério utilizado, percebe-se que nas organizações comerciais não há a incidência de Custos Indiretos contabilizados fora do estoque no Custeio Direto, bem como os Custos Fixos são tratados similarmente como despesas na apresentação do resultado no Custeio Variável, gerando igual resultado operacional para ambos os métodos.

Inclusive, o resultado operacional apresentado pelo custeio por absorção também é o mesmo, uma vez que o desvio dos princípios de contabilidade, em especial o Princípio da Competência (CFC, 2010) e, na contabilidade de custos o Princípio da Realização da Receita (MARTINS, 2010), que distingue o custeio por absorção (fiscal) dos custeios gerenciais perde força quando da aplicação em organizações comerciais. Ou seja, não há ativação de somas ao estoque que poderiam ser tratadas de forma diferente, qual seja ativar no estoque todos os custos (no Custeio por Absorção), ativar no estoque somente os custos variáveis (no Custeio Variável) ou ativar no estoque somente os custos diretos (no Custeio Direto).

A DRE então montada, após diversas e longas reuniões com os analistas de TI, e várias simulações, é apresentada na figura 3.

Figura 3 – Forma alternativa de demonstrar o resultado ajustada às necessidades da organização.



Fonte: Elaborado pelo autor

Como se observa na figura 3, manteve-se a estrutura original da apresentação dedutiva do resultado (DRE) pelo Custeio Variável até a Margem de Contribuição, que é entendida, conforme Iudícibus (1998), como o total gerado pelas receitas a ser confrontado com os custos e despesas fixas (gastos fixos), obtendo o resultado operacional (lucro ou prejuízo). Mantendo tal métrica é possível proceder com análises de ponto de equilíbrio, sobretudo o ponto de equilíbrio financeiro que conversa com a demanda inicialmente levantada pela direção da empresa, bem como decisões envolvendo custo-volume-lucro dentre outras possíveis no Custeio Variável (IUDÍCIBUS, 1998; LEONE, 2000; COLLATTO; REGINATO, 2005; ATKINSON *et al.*, 2010).

O ajuste ou adaptação ficou para os gastos tratados no Custeio Variável como fixos, já que, como discutido anteriormente, estes gastos podem ainda manter vinculação direta com os objetos de custo, e no caso particular tratado nesta pesquisa existem despesas fixas vinculadas (DFV). Na apresentação do resultado foram criados dois grupos, chamados de (1) Gastos Fixos Vinculados, que tratam dos gastos fixos que mantém vinculação direta com os objetos de custo e; (2) Gastos Fixo Não-Vinculados, aqueles gastos fixos não vinculados aos objetos de custo e que se relacionam mais com a estrutura da empresa do que com os objetos de custo. A figura 3 mostra desde a classificação dos gastos em variável e fixo em uma primeira taxonomia, mantida do Custeio Variável, e uma segunda classificação para os gastos fixos em

vinculados (diretos) e não-vinculados (indiretos). A confrontação dos Gastos Fixos Vinculados com a Margem de Contribuição gera um novo resultado intermediário não presente antes na estrutura do Custeio Variável.

Tal resultado intermediário convencionamos chamar de **Margem de Contribuição Líquida (MCL)** e definimos como o total gerado pelas receitas deduzido todos os gastos vinculados, sejam custos ou despesas, indicando a contribuição líquida de cada objeto de custo à formação do resultado operacional.

É tão somente um refinamento da Margem de Contribuição no Custeio Variável para incorporar os gastos fixos vinculados, melhorando a informação por objeto de custo. Mesmo que por definição guarde semelhanças com a Margem Direta no Custeio Direto, e no caso em particular (empresa comercial) apresente o mesmo resultado, não são equivalentes. A principal diferença reside no fato de que na Margem Direta já foram retirados os gastos fixos próprios e na **Margem de Contribuição** não. Por isso a Margem de Contribuição Líquida (MCL) matematicamente é representada como sendo a Margem de Contribuição deduzida dos Gastos Fixos Vinculados, na empresa em análise deduzindo as Despesas Fixas Vinculadas (DFV).

Como principais ganhos advindos deste ajuste na apresentação dos resultados tem-se:

- a) **Rápido ajuste do plano de contas e atendimento às necessidades da gestão:** No caso em tela, um simples ajuste no plano de contas, ligando a receita e os gastos aos departamentos, e logo aos objetos de custo, permitiu elaborar uma apresentação do resultado operacional que contemplou: (1) O intento da gestão – pois além de permitir as análises de nível de atividade também dá mais clareza a contribuição de cada objeto de custo ao resultado pela Margem de Contribuição Líquida (MCL) e; (2) Assiste à elaboração dos documentos para um possível pedido de recuperação judicial, contribuindo para o planejamento de caixa operacional;
- b) **Sentimento “orgulho se ser da casa”:** Como em toda PA, ou trabalhos inspirados em tal estratégia de investigação, há o envolvimento do pesquisador na situação-problema e a solução para tal problema conta com esta coletividade (THIOLENT, 2009). Essa coletividade envolveu um integrante externo à organização (pesquisador), a contadora interna, os analistas de TI (2 no total), os gestores comerciais (3 no total) e a direção da empresa (3 diretores), sendo “quase” uma ação completamente interna. Tal situação gerou um notório envolvimento de todos os participantes, uma vez que anteriormente fora realizado um seminário de sensibilização para o momento vivenciado pela empresa – à época, e todos os participantes tinham muitos anos de trabalho dedicados à organização, inclusive um dos diretores era o sócio majoritário. Admitindo a coletividade como “solucionadora” da situação-problema, pré-requisito da PA e discurso manifesto durante todo o trabalho, percebeu-se o maior engajamento, dedicação e de certo modo orgulho por ter conseguido desenvolver uma solução satisfatória. Além disso, o fato de estarem cientes de que em paralelo com as decisões estavam também participando de uma pesquisa de um certo modo contou com o melhor de cada um, e esta dedicação se manifestou nos rápidos ajustes no plano de contas e nas incansáveis simulações do relatório final, gerando um resultado a partir dos participantes e para os participantes;
- c) **Melhoria na objetividade na formulação do preço de venda:** Como “benefício colateral” percebeu-se que alguns produtos, e seus departamentos, não estavam

com preços competitivos no mercado de atuação, principalmente com a concorrência via internet que se faz cada vez mais presente. A empresa utilizava – e continua utilizando – uma formação do preço de venda baseada na técnica *mark-up*, com margem de lucro desejada sobre a venda. Esta técnica consiste em levar aos produtos seus custos de aquisição, os gastos fixos e variáveis e o percentual de lucro desejado. Ocorre que antes de implementar a tecnologia de gestão descrita neste texto as despesas fixas eram alocadas igualmente entre os produtos, o que fazia com que departamentos enxutos em gastos, como exemplo “Eletrônicos”, recebesse sobre seu preço o mesmo peso de departamentos com elevada despesa fixa, como “Vestuário”. Com a composição do plano de contas para a departamentalização – admitindo que os departamentos são centros de resultado para o negócio – se percebeu que cada departamento, e assim os produtos, deveria receber dois direcionadores de gastos fixos: GFV e GFnV. A consequência disso foi uma sensível melhora na competitividade de vários departamentos, inclusive de eletrônicos. Outros, como o já citado departamento de vestuário, tiveram seus preços de venda majorados. No todo, a rotina de precificar ficou mais objetiva.

3 O Ciclo Acadêmico: A geração de conhecimento de base empírica

O relato descrito até agora dá conta do que McKay e Marshall (2007) entendem por Ciclo da Ação. Por isso a importância de descrever a situação-problemática e a projeto de implementação pois o distanciamento deste ciclo se dá com a solução ao problema. Contudo, McKay e Marshall (2007) reconhecem que a PA tem um duplo ciclo, que funciona como um *continuum* entre dois ciclos que se inter-relacionam concomitantemente, o Ciclo da Ação já comentado e o Ciclo Acadêmico, este último com *télos* em gerar conhecimento a partir da PA na empresa (MENELAU *et al.*, 2015).

Enquanto o Ciclo da Ação tem por *locus* a organização, o Ciclo Acadêmico representa o retorno para a academia na forma de conhecimento. Então, a intenção acadêmica no empreendimento desta PA foi [re]discutir como utilizar o Custeio Variável incorporando as informações geradas no Custeio Direto, preenchendo necessidades informacionais no processo de tomada de decisão. Os limites de tais métodos de custeamento já foram apontados oportunamente na seção 2.2. Mais especificamente, no bojo da temática uso da informação de custo para fins de decisão, a inquietação teórica é como melhorar a informação da contribuição do objeto de custo à formação do resultado no Custeio Variável quando na estrutura de gastos se tem de forma representativa a presença de gastos fixos próprios?

Com a implementação da tecnologia de gestão e sua avaliação enquanto solução para a situação-problema nos afastamos do Ciclo da Ação e voltamos a olhar mais detidamente para o conhecimento gerado, como sugere Menelau *et al.* (2015), embora os Ciclos da Ação e Ciclo Acadêmico sejam tão interconectados que a separação deles figure muito mais como esforço didático/analítico do que perceptível.

Como uma primeira aproximação, se reforçou o entendimento de que os métodos de custeamento satisfazem demandas informacionais específicas (LEONE, 2000; FREGA *et al.*, 2008; ATKINSON *et al.*, 2010; MARTINS, 2010; SOUZA, 2011), no entanto, o mundo empírico se revela não compartimentado, ou seja, não estruturado, e aí repousa uma crítica ao estudo da gestão descolado da prática, pois, como sugere Mintzberg (1973), o ensino tende a ser estruturado e o desempenho da profissão não estruturado, reconhecendo a prática como performativa, escapando às mãos sempre que forçada a enquadrar-se nesse ou naquele modelo.

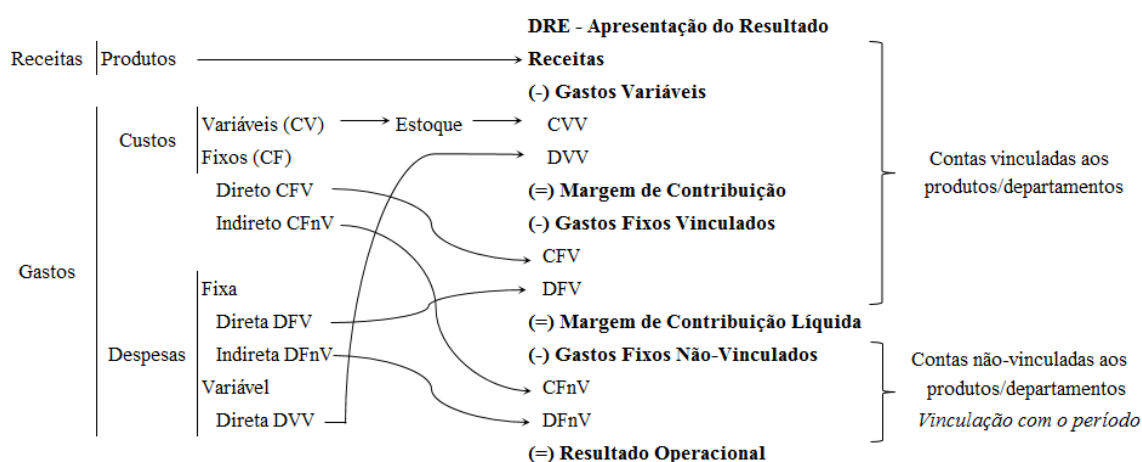
Por isso a intenção de estudar a gestão ordinária (SANTOS; SILVEIRA, 2015), pois há conhecimento nela que escapa ao olhar distante. No que tange aos métodos de custeamento e sua sistemática de apresentação de resultado, fica latente que se pode integrar, hibridizar, o

Custeio Variável e o Custeio Direto, sendo o primeiro a base e o segundo sua crítica, seu ponto de melhoramento. Quando a intenção da gestão é montar um projeto de apresentação de resultado operacional, e sua posterior análise, que ao mesmo tempo considere informações que subsidiem decisões envolvendo volume de atividade e contribuição por objeto de custo pode-se hibridizar os métodos. Como se utilizou a base do Custeio Variável o resultado operacional seguirá sua sistemática, portanto, é uma hibridização que mantém o Custeio Variável e cria um resultado intermediário para melhor apresentar a contribuição por objeto de custo, chamado nesta pesquisa de *Margem de Contribuição Líquida (MCL)*.

Contudo, como a experiência aqui relatada ocorreu numa empresa comercial, diversos ajustes entre a contabilidade industrial e a contabilidade comercial devem ser feitos para permitir um retorno mais generalizável para a academia, muito embora tal generalização não figure como objetivo da PA (THIOLLENT, 2009; MENELAU *et al.*, 2015). Mesmo assim, o esforço por produzir um ajuste no Custeio Variável para aplicação em organizações que tenham em sua estrutura de gastos a presença representativa de **gastos fixos vinculados** aos objetos de custo configura, talvez, o ponto chave da contribuição desta PA como geração de conhecimento, expandindo os limites no uso do Custeio Variável. Não são poucas as situações cotidianas em organizações comerciais e industriais que apresentam tal conjuntura: A presença representativa de gastos fixos vinculados aos objetos de custo.

Para tanto, a figura 4 apresenta uma forma alternativa de demonstrar o resultado aplicada na situação-problema com o uso Custeio Variável na presença de gastos fixos vinculados aos objetos de custo.

Figura 4 – Forma alternativa de demonstrar o resultado no Custeio Variável.



Fonte: Elaborado pelo autor

Como se vê, é a mesma estrutura apresentada na figura 3, que gerou a implementação da PA no Ciclo da Ação, admitindo que os custos fixos também foram tratados como sendo vinculados ou não, assim como fizemos nas despesas fixas. Nota-se, claramente, que o tipo de custeio e a estrutura da apresentação do resultado é, em muito, semelhante à do Custeio Variável, razão de seu uso como base. A crítica, e a origem de seu ajuste, se dá pelo reconhecimento que existem gastos fixos (custos e despesas) que se vinculam aos objetos de custo e que ofuscam o entendimento de margem de contribuição pelo Custeio Variável, gerando uma ilusão de que o valor nela expresso revela a contribuição de cada objeto de custo (produto) à formação do resultado.

Contribuindo para expandir as possibilidades de aplicação do Custeio Variável por reconhecer o potencial de análise proporcionado por sua sistemática, esta pesquisa entrega uma forma alternativa de demonstrar o resultado tendo por base o Custeio Variável. Seu

desenvolvimento contou com ajustes no plano de contas e carrega consigo as potencialidades do uso da Margem de Contribuição para fins gerenciais e, complementarmente, torna mais objetiva a análise da contribuição por objeto de custo à formação do resultado, pois produz um resultado intermediário (Margem de Contribuição Líquida) que dá conta de apresentar o total gerado pelas receitas deduzido todos os gastos vinculados, sejam custos ou despesas, indicando a contribuição líquida de cada objeto de custo à formação do resultado operacional.

4 Considerações Finais

Os resultados apresentados neste *paper* revelam alguns aspectos que merecem destaque. Primeiro, o relevo que a estratégia de investigação Pesquisa-Ação tem no entendimento – e desenvolvimento – das práticas de gestão, pois tem seu procedimento investigativo por dentro, inserindo ativamente o pesquisador no contexto da situação-problema. Mesmo reconhecendo que já se tenha uma agenda de divulgação de resultados que argumenta a favor de tal estratégia de investigação, oportunamente referenciadas, a escolha pela Pesquisa-Ação é, também, um posicionamento político, além de axiológico e epistemológico. Isso significa que ao utilizar também acreditamos que esta estratégia pode contribuir para uma [re]aproximação entre o mundo acadêmico e o universo da gestão.

Como segundo aspecto de destaque tem-se a inclinação para se analisar a gestão ordinária ou cotidiana. Este estudo se alinha à uma agenda que estuda a gestão em seu ambiente performático, partilhando de seu jogo de linguagem próprio. Faz sentido, então, acreditar que o fenômeno da gestão cotidiana tem na Pesquisa-Ação uma metodologia viável de aproximação.

Tratando dos resultados exibidos, considera-se que tanto o Ciclo da Ação quanto o Ciclo Acadêmico da Pesquisa-Ação foram atendidos. Ciente de que não faz parte dos objetivos primários desta estratégia de investigação gerar conhecimentos generalizáveis, é importante enaltecer que a tecnologia de gestão apresentada aqui pode, analiticamente, compor o quadro de possibilidades (referencial teórico) para emprego noutras situações-problemas semelhantes. Não se trata de um kit de ferramentas, mas sim de um quadro de possibilidades que pode tanto ser integralmente aplicada como apontar pontos nos quais se possa desenvolver. Se consideramos o Custeio Variável e o Custeio Direto como pontos de partida, futuras intervenções podem considerar como ponto de partida, além destes, o tipo de custeio hibridizado exposto neste *paper*, que passamos a chamar de *Custeio Variável Direto* (CVD).

A tecnologia de gestão desenvolvida aqui (CVD), que inaugura o uso de um resultado intermediário que denominamos *Margem de Contribuição Líquida* (MCL), pode auxiliar formas alternativas na demonstração do resultado operacional mantendo todas as demais decisões que envolvem o uso do Custeio Variável por meio da Margem de Contribuição e, adicionalmente, melhora a informação da contribuição de cada objeto de custo à formação do resultado.

O rápido período de permanência da Pesquisa-Ação na empresa (10 meses) mostra-se como uma limitação. É certo que a tecnologia de gestão foi implementada, entretanto, sua permanência no auxílio ao processo de tomada de decisão é no máximo inferida, pois não se acompanhou o uso efetivo sistemático ao longo do tempo. Como a validação dos resultados ocorreu com intensa participação do futuros usuários acredita-se que atenderá as necessidades circunstanciais da empresa e resguardará traços do posicionamento estratégico no uso da informação de custo para fins de decisão.

Continuar a desenvolver estudos utilizando a Pesquisa-Ação é uma sugestão de agenda, entendendo que tal prática de investigação contribui com o mundo “real” das organizações e com a necessária oxigenação da academia a partir da gestão cotidiana.

Referências

- ATKINSON, A. A. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2010
- BENNIS, W. G.; O'TOOLE, J. How business schools lost their way. **Harvard Business Review**, v. 83, n. 5, p. 96-104, 2005.
- BERTERO, C. O. **Ensino e Pesquisa em Administração** – Relatório GVPesquisa 11/2009. FGV: 2009. Disponível on-line em: <http://gvpesquisa.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/publicacoes/Ensino%20e%20Pesquisa%20em%20Administra%C3%A7%C3%A3o.pdf>, acesso em 26 jun. 2014.
- BERTERO, C. O. *et al.* Os desafios da produção de conhecimento em administração no Brasil. **Cadernos EBAPE.BR**, v. 11, opinião 1, mar., 2013a.
- BERTERO, C. O. *et al.* Produção científica brasileira em Administração na década de 2000. **Revista de Administração de Empresas**, v. 53, n. 1, p. 12-20, 2013b.
- BOMFIM, E. A.; PASSARELLI, J. **Custos e formação de preços**. 7 ed. São Paulo: IOB Thomson, 2011.
- BRASIL. Decreto 3.000, de 26 de Março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 Março 1999.
- CARRIERI, A. P.; PERDIGÃO, D. A.; AGUIAR, A. R. C. A gestão ordinária dos pequenos negócios: Outro olhar sobre a gestão em estudos organizacionais. **Revista de Administração**, v. 49, n. 4, p. 698-713, Out./Dez., 2015.
- COELHO, C. U. F.; LINS, L. S. **Teoria da Contabilidade**: Abordagem contextual histórica e gerencial. São Paulo: Atlas, 2010.
- COLAURO, R. D.; BEUREN, I. M.; ROCHA, W. O Custeio Variável e o Custeio Alvo como suporte às decisões de investimento no desenvolvimento de novos produtos. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 1, n. 2, p. 33-42, Set./Dez., 2004.
- COLLATTO, D. C.; REGINATO, L. **Método do Custeio Variável, Custeio Direto e Teoria das Restrições no contexto da Gestão Estratégica de Custos: Um Estudo aplicado ao Instituto de Idiomas Unilínguas**. In: Congresso Internacional de Custos, IX, 28 a 30 Nov., Florianópolis (SC), 2005.
- DRURY, C. **Management Accounting for Business**. 4 ed. London: Thomson Learning, 2009.
- FISCHER, T. M. D. A difusão do conhecimento sobre organizações e gestão no Brasil: seis propostas de ensino para o decênio 2000/2010. **Revista de Administração Contemporânea**. Edição Especial. p. 123-139, 2001.
- FREGA, J. R. *et al.* Revisitando Chandler: O sistema de informações de custos também segue a estratégia? **Revista Brasileira de Estratégia**, v. 1, n. 2, p. 169-183, Maio/Ago., 2008.
- IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade Gerencial**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

JIANG, B.; MURPHY, P. J. Do business school professor make good executive managers? **Academy of Management Perspectives**, v. 21, n. 3, p. 29-50, August, 2007.

KEMMINS, S.; McTAGGAR, R. Participatory Action Research. *In*: DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. (Eds.). **The Sage handbook of qualitative research**. 3 ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 2005, p. 564.

KIRSHBAUM, C.; PORTO, E. C.; FERREIRA, F. C. M. Neo-Institucionalismo na produção acadêmica em administração. **Revista de Administração de Empresas (RAE-Eletrônica)**, v. 3, n. 1, art. 12, jan./jun., 2004.

LEONE, G. S. G. **Custos: Um enfoque administrativo**. 2 ed. Rio de Janeiro: FGV, 2000.

LIMA, G. M. R.; WOOD JR., T. The social impact of research in business and public administration. **Revista de Administração de Empresas**, v. 54, n. 4, p. 458-463, Jul./Ago., 2014.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MATTOS, P. L. C. L. Teoria administrativa e pragmática da linguagem: perspectivas para problemas que afligem as relações entre acadêmicos e consultores, educadores e educandos. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 7, n. 2, Abr./Jun. 2003.

McKAY, J.; MASHALL, P. Driven by two masters, serving both: The interplay of problem solving and research in information systems action research projects. *In*: KOCK, N. **Information systems action research: An applied view of emerging concepts and methods**. New York: Springer, 2007, p. 131-155.

MENELAU, S. *et al.* Realizar pesquisa sem ação ou pesquisa-ação na área de Administração? Uma reflexão metodológica. **Revista de Administração**, v. 50, n. 1, p. 40-55, 2015.

MINTZBERG, H. **The nature of managerial work**. New York: Harper & Eow, 1973.

POPPER, K. **A lógica da pesquisa científica**. 4 ed. São Paulo: Cultrix, 1989.

SANTOS, L. L. S.; SILVEIRA, R. A. Por uma epistemologia das práticas organizacionais: A contribuição de Theodore Schatzki. **Organização & Sociedade**, v. 22, n. 72, p. 79-98, Jan./Mar., 2015.

SEVERIANO FILHO, C.; MELO, J. F. M. Desmistificando as limitações do uso do Custeio por Absorção. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n. 3, p. 11-24, Jul./Set., 2006.

SÖTHER, A. *et al.* Sistemas de custeio na administração pública municipal: Uma aplicação da gestão de custos na Secretaria Municipal da Agricultura e Meio Ambiente de São João do Oeste – SC. **Revista ABCustos**, v. 5, n. 2, p. 62-83, Maio/Ago., 2010.

SOUZA, M. A. Mensuração e Custeio: Fundamentos de custos para gestão. *In*: PARISI, C.; MEGLIORINI, E. (Orgs.). **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011, pp. 30-78.

THIOLLENT, M. **Pesquisa-ação nas organizações**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.