

Pesquisa intervencionista: análise dos estudos empíricos internacionais em Gestão Estratégica de Custos¹

doi: 10.4025/enfoque.v31i2.16117

José Carlos Tiomatsu Oyadomari

Doutor em Ciências Contábeis pela FEA/USP
Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da
Universidade Presbiteriana Mackenzie
oyadomari@mackenzie.br

Wesley Abra de Assis

Mestrando em Controladoria Empresarial pela
Universidade Presbiteriana Mackenzie
wesleyabra@gmail.com

Sergio de Miranda Simãozinho

Mestrando em Controladoria Empresarial pela
Universidade Presbiteriana Mackenzie
ssimaozinho@abril.com.br

Octávio Ribeiro de Mendonça Neto

Doutor em Ciências Contábeis pela FEA/USP
Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
pela Universidade Presbiteriana Mackenzie
octavio.mendonca@mackenzie.br

Ronaldo Gomes Dutra-de-Lima

Doutorando em Administração de Empresas pela FGV-EAESP
Professor da Universidade Presbiteriana Mackenzie
ronaldo.lima@mackenzie.br

Recebido em: 22.02.2012

Aceito em: 18.05.2012

2ª versão aceita em: 28.05.2012

RESUMO

Este artigo faz uma análise dos principais estudos empíricos em Gestão Estratégica de Custos que utilizaram a Pesquisa-Ação ou também chamada de Pesquisa Intervencionista. O objetivo foi identificar as potenciais contribuições e mesmos os aspectos críticos que possam contribuir para o desenvolvimento da Gestão Estratégica de Custos (GEC). Por meio de palavras-chaves correlacionadas, realizou-se uma busca na base de dados Proquest e foram identificado sete artigos, os quais foram lidos na íntegra. A discussão dos resultados apresentados nos artigos possibilitou identificar que a Pesquisa-Ação tem sido utilizada para validar empiricamente a implementação de novos artefatos na gestão de custos, elucidando fatores que favorecem ou desestimulam a adoção das técnicas. Também foi possível identificar que os estudos empíricos fornecem elementos que podem ser úteis para os práticos, uma vez que descrevem situações reais de implementação, contribuindo para a aproximação entre os resultados das pesquisas e os interesses dos práticos. Conclui-se que a Pesquisa Intervencionista tem amplas possibilidades de efetivação no âmbito da GEC, com o propósito de gerar contribuições teóricas relevantes e melhorar a prática, dentre elas destacam-se as seguintes possibilidades: (1) Implementação das técnicas derivadas da *Strategic Management Accounting (SMA)*; (2) Projetos de melhoria de controles em pequenas empresas.

Palavras-chave: Pesquisa Intervencionista. Gestão Estratégica de Custos. Contabilidade Gerencial.

Interventionist research: analysis of international empirical studies in Strategic Cost Management

ABSTRACT

This article is an analysis of the main empirical studies on Strategic Cost Management that used the Action Research or also called Interventionist Research. The goal was to identify the potential contributions and the critical aspects that can contribute to the development of Strategic Cost

¹ Artigo publicado no XII Congreso Internacional de Costos em Punta del Este.

Management (SCM). Through correlated keywords a research was held in the Proquest database and seven articles were identified, which were read in full. The discussion of the results presented in the articles made it possible to identify which Action Research has been used to empirically validate the implementation of new artifacts in the cost management, elucidating factors that favor or discourage the adoption of techniques. It was also possible to identify that empirical studies provide elements that can be useful for practioner, once describing real situations of implementation, contributing to the rapprochement between the results of the research and practioner's interests. It is concluded that the Interventionist Research has ample opportunities effecting within the SCM, with the purpose of generating relevant theoretical contributions and improving the practice, among them including the following possibilities: (1) Techniques implementation derived from Strategic Management Accounting (SMA); (2) Improvement projects of controls on small businesses.

Keywords: *Interventionist Research, Strategic Cost Management, Management Accounting.*

1 INTRODUÇÃO

Uma das respostas potenciais às críticas ao distanciamento entre os resultados das pesquisas e os interesses dos práticos (BALDVINS DOTTIR; MITCHELL; NØRREKLIT, 2010) é a Pesquisa-Ação (BERRY et. al., 2009, MALMI; GRANDLUND, 2009), a qual é geralmente atribuída às ideias de Kurt Lewin nos anos 40, cuja proposta era de por meio de mudanças nos experimentos, resolver problemas da vida real e gerar conhecimento para as ciências sociais. Essa abordagem pode ser considerada como a origem do que os pesquisadores de Contabilidade Gerencial denominam Pesquisa Intervencionista (JÖNSSON; LUKKA, 2007).

A Pesquisa Intervencionista, portanto, pode ser entendida como uma das variações da Pesquisa-Ação e tem sido bastante recomendada como uma técnica que pode produzir resultados relevantes, mas para tanto é necessário que a academia aceite que os objetos de estudo possam ser afetados pelos próprios estudos (JÖNSSON, 2010).

A abordagem intervencionista teve seu lançamento em Contabilidade Gerencial há cerca de 20 anos pelo Professor Sten Jönsson e seus estudantes de doutorado na Suécia, e agora já não é mais desconhecida, tendo ganhado relevância em um momento em que se reconhece que a prática e a teoria precisam convergir (WESTIN, ROBERTS, 2010). Dessa forma o objetivo da Pesquisa Intervencionista é juntar teoria e prática, com a possibilidade de estudar o objeto na prática e identificar razões de

como e porquê determinadas técnicas são utilizadas, com o propósito de gerar contribuições teóricas relevantes (WESTIN, ROBERTS, 2010). A Pesquisa Intervencionista tem como principais características o uso deliberado de observações, ações em uma situação de campo, experimental e não controlada, observação de processos e resultados e análise à luz da literatura (JÖNSSON, LUKKA, 2007, p. 373-4). Muito embora o aspecto que a diferencie de outras pesquisas seja o propósito de atingir determinados resultados no estudo de campo, a mais importante diferença é a construção de um experimento de campo (JÖNSSON, LUKKA, 2007, p. 373-4), com a oportunidade de coletar material que não estaria acessível por meio dos métodos tradicionais de pesquisa.

Em relação à construção de teoria, esta diverge da construção de teoria baseada em dados, sendo caracterizada pela construção de teoria, porém, baseada na ação (JONSSON; LUKKA, 2007). Portanto, esta abordagem pode contribuir para mitigar a visão de que pesquisadores de Contabilidade Gerencial não são considerados parceiros no desenvolvimento de práticas contábeis gerenciais, já que com os estudos intervencionistas os pesquisadores, junto com os práticos, podem gerar novos conhecimentos sobre práticas e teorias (SUOMALA; LYLÿ-YRJÄNÄINEN (S/D)).

Internacionalmente conforme se identifica na literatura há uma grande preocupação com o tema, uma evidência é o estudo de Baard (2010), o qual analisou criticamente todos os frameworks da Pesquisa Intervencionista. No Brasil são ainda

raros os estudos que utilizaram a Pesquisa-Ação em Contabilidade Gerencial, consoante o estudo de Teóphilo e Iudícibus (2006), dentre eles podem ser citados Pereira (2003), Guerreiro, Pereira e Rezende (2006), Soares, Paton, Santos e Bezerra (2009), e Lorandi e Bornia (2010), mas este cenário também se repete na pesquisa brasileira em Administração, na qual a Pesquisa-Ação também se mostra bastante incipiente (FREITAS et al., 2010).

Tendo em vista as recentes discussões sobre o tema na literatura internacional e a escassa literatura nacional em Gestão Estratégica de Custos sobre este tema, este artigo busca responder a seguinte questão de pesquisa: Quais são as potenciais contribuições dos estudos empíricos intervencionistas para o desenvolvimento da Gestão Estratégica de Custos?

Com base em uma abordagem bibliográfica de revisão da literatura pertinente, este estudo tem como objetivo geral identificar as contribuições dos estudos empíricos publicados na literatura internacional e que possam inspirar as pesquisas brasileiras. Cabe observar que este tipo de estudo se reveste de uma importância maior quando o conhecimento em um determinado campo ainda não está consolidado e é bastante valorizado nos periódicos internacionais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ORIGENS E CONCEITUAÇÃO

As origens da Pesquisa-Ação geralmente estão associadas a Kurt Lewin na década de 40 e no campo da aprendizagem organizacional ao trabalho de Argyris e Schön (1996), mas também se fala no trabalho do educador brasileiro Paulo Freire, Teoria Crítica, Pragmatismo e Construção Social e, ainda nos trabalhos dos práticos, geralmente, dos profissionais da área de educação e saúde (REASON; BRADBURY, 2008; BAARD, 2010).

Na definição de Reason e Bradbury (2008, p.4),

Pesquisa-Ação é um processo participativo preocupado com o desenvolvimento do conhecimento

prático na busca de um propósito humano válido. Ela procura reunir ação e reflexão, teoria e prática, em participação com outros, na busca de soluções práticas para questões urgentes que preocupam as pessoas, e mais genericamente o florescer das pessoas enquanto indivíduos dentro de suas comunidades².

O pesquisador que utiliza essa abordagem tem como propósito gerar conhecimento prático que seja útil para as pessoas conduzirem suas vidas cotidianamente (REASON; BRADBURY, 2008, p.5), e não somente novos conhecimentos práticos, mas, também, novas habilidades para gerar conhecimento. O foco é gerar teoria prática para resolver a pergunta fundamental de como melhorar o trabalho (MC NIFF; WHITEHEAD, 2000), o que também é confirmado por Baard (2010) para quem os dois objetivos dessa abordagem são avançar o conhecimento em seu campo e ajudar a melhorar o sistema estudado.

Na visão de Baard (2010) que revisou a literatura sobre Pesquisa Intervencionista³, o objetivo desta forma de pesquisa é melhorar a vida da comunidade e o bem estar (incluindo o contexto organizacional) por meio do desenvolvimento de intervenções, as quais são eficazes em vários contextos da vida cotidiana, envolvendo um esforço coordenado de todos os participantes, os quais estão na verdade vivenciando o problema, resultando na geração de conhecimento para pesquisadores e práticos.

Em uma visão mais abrangente, Suomala e Lyly-Yrjänäinen (S/D) entendem que a Pesquisa Intervencionista forma um agrupamento de pesquisas baseadas em diversas abordagens, as quais se destacam, na visão destes autores, a *Action Research* (baseado no trabalho de Kurt

² Action research is a participatory process concerned with developing practical knowing in the pursuit of worthwhile human purpose. It seeks to bring together action and reflection, theory and practice, in participations with others, in the pursuit of practical solutions to issues of pressing concern people, and more generally the flourishing of individual persons in their communities (REASON; BRADBURY, 2008, p. 4).

³ [...] the aim of this form of research is therefore to improve community life and well being (including the organizational context) through the development of interventions, which are effective in various real-life contexts, involving a co-ordinated effort of all participants who are actually experiencing the problem, resulting in the generation of knowledge for researchers and practitioners (BAARD, 2010, p. 16).

Lewin de 1946 nas ciências sociais; *Action Science* (sugerida por Argyris et al. em 1985); *Constructive Research* (Kasanen et al., 1993) e *Innovation Action Research* de Kaplan em 1998. Portanto, no intuito de estar aderente à terminologia adotada pelos pesquisadores europeus de Contabilidade Gerencial, opta-se neste trabalho em adotar a terminologia Pesquisa Intervencionista ou Estudos Intervencionistas.

Embora estudos intervencionistas e não-intervencionistas tenham em comum o propósito de explicar a realidade e gerar significativas conceituações teóricas do que se encontra no campo, com vistas a gerar contribuições para a teoria e gerar possíveis generalizações dos achados, há uma diferença fundamental entre esses dois tipos de estudos, que diz respeito ao momento da realização do estudo. No estudo intervencionista o fenômeno está acontecendo no presente momento, ou seja, ao vivo, com a construção de teoria na ação “*grounded in action*” (JÖNSSON, LUKKA, 2007, p. 376-7).

3 ANÁLISE DOS ESTUDOS EMPÍRICOS INTERNACIONAIS

3.1 METODOLOGIA DE ANÁLISE

Este estudo parte da análise crítica feita por Baard (2010), cujo estudo sintetizou os diferentes *frameworks* aplicados à Pesquisa Intervencionista. Usando as palavras-chave *interventionist* e *accounting*, *action research* e *accounting*, e *action research* e *cost management*, pesquisou-se na base de dados da Proquest em junho de 2011 somente estudos empíricos. A análise foi feita com base nos seguintes passos: (1) foram analisados os títulos dos artigos e àqueles que não estavam relacionados com Gestão Estratégica de Custos ou com Contabilidade Gerencial foram descartados; (2) posteriormente analisaram-se os *abstracts*; (3) por fim, procedeu-se a leitura na íntegra dos artigos selecionados.

3.2 ANÁLISE DOS ESTUDOS SELECIONADOS

A seguir são apresentados os sete estudos selecionados e analisados priorizando identificar

aspectos metodológicos, situação-problema e os resultados.

NICOLINI, D.; TOMKINS, C.; HOLTI, R.; OLDMAN, A.; SMALLEY, M. Can target costing and whole life costing be applied in the construction industry?:evidence from two case studies. *British Journal of Management*, v.11, n. 4, p. 303-324, 2000.

A pesquisa usando a abordagem Pesquisa-Ação foi desenvolvida por meio de dois estudos de casos de aplicação de Custeio Meta aplicados na indústria de construção britânica.

Os principais resultados do estudo demonstraram que existem incompatibilidades entre as práticas das áreas comerciais e operacionais e a abordagem do Custeio Meta nos casos estudados. Também foi demonstrado que a indústria da construção carece de práticas de gestão de custos mais rigorosas e necessita estar mais orientada para o mercado, carências estas que dificultam a prática do Custeio Meta. Outro aspecto abordado foi a falta de confiança nos relacionamentos entre fornecedores e clientes, constituindo-se um aspecto cultural da indústria e que também dificulta a aplicação da técnica.

Em suma, os participantes do projeto não estavam habilitados a usar a técnica, em vez disso eles acabaram utilizando a abordagem muito mais para estimar custos e identificar os efeitos de alterações do projeto. Os autores concluem que é difícil aplicar o modelo de Custeio Meta sem a existência de um sistema de custos confiável.

A pesquisa identificou ainda que não foi possível efetuar as mudanças esperadas no projeto, em função das dificuldades existentes, e que para que essa técnica possa funcionar de acordo com a literatura normativa, muitos esforços ainda seriam necessários. Outra constatação foi a de que a técnica é mais difícil de ser aplicada em segmentos não-*commodities* como a indústria da construção.

ARNABOLDI, M.; AZZONE, G. Benchmarking university activities: An Italian case study. *Financial Accountability & Management*, v. 20, n. 2, p.205-220, 2004.

Os autores estudaram o processo de implantação de um sistema de custeio baseado em atividades em uma das maiores universidades públicas da Itália. Essa nova demanda surgiu em resposta às pressões internas e externas, devido às reformas legislativas que garantiram à instituição maior autonomia na gestão e alocação de recursos, e também em razão da maior competitividade entre diferentes universidades. Uma mudança na diretoria da universidade foi um marco importante na gestão da organização e a situação mostrava que havia muitas dificuldades na divisão dos recursos e fundos de pesquisas entre os 18 departamentos existentes. Havia também a necessidade de alinhar a racionalização de recursos com a estratégia da universidade.

O método de pesquisa escolhido foi a Pesquisa-Ação, tendo em vista a falta de um sistema de Contabilidade Gerencial que criasse as condições para estudar os efeitos da informação na decisão e comportamento dos gestores da universidade. A pesquisa foi então estruturada em três fases principais, a definição de um sistema de controle, a coleta e análise de dados e a validação dos resultados. A definição do sistema de controle foi feita com uma equipe de duas pessoas durante o período de dois meses.

Essa fase, em razão de falhas em tentativas de implantações anteriores, exigiu a intervenção dos pesquisadores. O principal objetivo foi identificar as atividades e os direcionadores de custo com a ajuda de diretores e secretárias administrativas. Algumas entrevistas também foram realizadas com objetivo de entender melhor as atividades técnicas relacionadas ao ensino e aos laboratórios de pesquisa.

Após a realização de testes efetuados em três departamentos com atividades diferentes, os resultados foram apresentados em uma reunião para os diretores departamentais. O novo modelo desenvolvido pelos pesquisadores conseguiu a adesão por parte dos diretores e assim foi reforçada a utilização dessa ferramenta de gestão. Os autores apontaram a aplicação da Pesquisa-Ação como sendo fundamental no desenvolvimento do sistema contábil, que favoreceu a criação de condições para análise da influência do Custeio Baseado em Atividades nas decisões.

VARILA, M.; SEPPANEN, M.; SUOMALA, P. Detailed cost modeling: a case study in warehouse logistics. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, v. 37, n. 3, p.184-200, 2007.

O estudo teve como objetivo examinar a aplicação de diferentes variáveis no estabelecimento de direcionadores de custo aos produtos na área de armazenagem de um atacadista de eletrônicos. Como o nível de informações sobre custos da empresa não era inicialmente satisfatório e os pesquisadores precisavam encontrar formas de melhorar as práticas de contabilidade de custos da empresa, optou-se pela Pesquisa-Ação.

A empresa adotava o custeio ABC, mas o direcionamento de custos baseados apenas em transações não era suficiente. Isso ocorria em algumas atividades desenvolvidas em armazéns logísticos, tendo em vista que outras variáveis como tempo, peso, número de componentes, grupo de produtos, volume total, método de recebimento e manuseio adicional também poderiam ser utilizadas. No entanto, o controle dessas variáveis em larga escala era praticamente impossível de ser feito manualmente, e para tanto a empresa se utilizou de um sofisticado sistema de coleta de dados automatizado. A duração de atividade de embalagem dos produtos foi então analisada e correlacionada com as suas variáveis, de forma a utilizar essas informações para previsão de duração dessa atividade com base em um modelo de regressão. Para cada variável elaborou-se uma regressão linear simples, e depois uma regressão múltipla, considerando todas as variáveis simultaneamente. Após a análise dos dados, verificou-se que as variáveis isoladamente conseguiram explicar o tempo de duração da atividade em no máximo 17%, enquanto que a utilização do modelo com múltiplas variáveis conseguiu explicar 50% da duração da atividade, o que sugere que a utilização de múltiplas variáveis pode melhorar a precisão dos direcionadores de custo.

Os pesquisadores concluíram que embora ainda não seja comum a automatização completa na coleta e processamento de informações

contábeis, essa tecnologia permite a melhoria na estimativa de custo dos produtos.

LIU, L.Y.J.; PAN, F. The implementation of activity-based costing in China: an innovation action research approach. The British Accounting Review, v. 39, n. 3, p. 249-264, 2007.

Os autores utilizaram a abordagem *Innovation Action Research* proposta por Kaplan, onde o pesquisador trabalha com a organização cliente para melhorar e testar uma teoria emergente, com foco na melhoria do desempenho organizacional. No estudo, um dos autores, acadêmico, foi contratado por uma grande indústria chinesa de capital aberto para acompanhar a implementação de um projeto de Custeio Baseado em Atividades. Essa empresa já adotava Indicadores de Desempenho e o EVA, o que sinalizava positivamente para adoção do ABC.

A metodologia adotada consistiu de entrevistas, participação em reuniões, observações *in loco* e análise documental. Um dos exemplos que motivaram a busca por um novo método de custeio era a diferença entre o preço da empresa e o do concorrente, sendo que o método adotado alocava os custos indiretos com base em horas de mão de obra direta.

A pesquisa identificou alguns fatores importantes para a implementação bem sucedida do ABC, dentre eles os aspectos técnicos, comportamentais, organizacionais e contextuais. Um fator considerado importante foi a utilização de consultores/pesquisadores na fase inicial do projeto, além do incentivo da alta direção.

IFANDOUDAS, P.; GURD, B. Costing for decision-making in a Theory of Constraints Environment. Journal of Applied Management Accounting Research, v.8, n. 1, p. 43-58, 2010.

Essa pesquisa foi desenvolvida na Austrália em um fabricante de transformadores, o qual já adotava a Teoria das Restrições, modelo proposto por Goldratt.

Um projeto foi concebido visando desenvolver uma ferramenta baseada na TOC com o objetivo de aumentar a lucratividade dos produtos e a

formação de preços. As questões exploradas no estudo de caso longitudinal foram: (1) a TOC poderia ser usada para tomada de decisões de curto e longo prazo?; (2) Os gerentes poderiam abandonar as informações de custeio tradicional para decisões como formação de preços?; (3) Como a tomada de decisão ajusta-se as restrições adequando-se de acordo com o ambiente e o mercado?

Foi identificado como fator de restrição as horas de maquinistas. Dessa forma os pesquisadores desenvolveram consistentemente com a literatura, um ranking dos produtos em termos de margem de contribuição por fator de restrição. Identificou-se que o método adotado para formação de preços com base na margem de contribuição por fator de restrição era superior ao método de formação de preços baseado no custeio por absorção, favorecido contingencialmente por um ambiente onde o mercado e os comportamentos dos concorrentes eram determinantes para as oscilações dos preços. Não há menção a uma possível relação de causa e efeito, mas as receitas aumentaram cerca de 60% em um ano, com um acréscimo no nível de horas de apenas 1%.

As conclusões dos autores mostram que regras de tomada de decisões baseadas em fator de restrição podem ser melhores que modelos complexos de tomada de decisão, e que os resultados demonstrados no artigo podem contribuir para que acadêmicos e práticos possam conhecer os benefícios de determinadas técnicas de controle gerencial e assim ser estimulados a adotá-las.

SUOMALA, P.; LAHIKAINEN, T.; LYLJYRJÄNÄINEN, J.; PARANKO, J. Open book accounting in practice - exploring the faces of openness. Qualitative Research in Accounting and Management, v. 7, n. 1, p. 71-96, 2010.

Esse estudo teve o objetivo detalhar a aplicação prática da utilização das ferramentas de gestão de custos interorganizacionais e da contabilidade de livro aberto em dois casos distintos. O estudo feito através de Pesquisa Intervencionista se iniciou através de um trabalho de análise e melhoria no

sistema de custeio de empresas fornecedoras. No primeiro caso, a Drill Inc., uma fabricante de equipamentos de mineração e sete fornecedores considerados estratégicos, e no segundo caso a Excavator Inc., fabricante de equipamentos de escavação e cinco fornecedores selecionados.

De seis fornecedores, apenas quatro aceitaram a abertura da composição de seus custos, na chamada “OBA – *Open Book Accounting*”. No trabalho apresentado, apenas dois desses processos foram analisados.

No primeiro caso, o fornecedor da Drill Inc. era uma empresa que não tinha concorrentes para os produtos (sistemas) entregues. Apresentava crescimento nas vendas motivado pela integração vertical da empresa, aumentando o valor agregado dos produtos oferecidos, mas também com aumento da responsabilidade perante o cliente. Nesse cenário, a empresa sentiu a necessidade de compartilhar informações de seus produtos com o cliente, de forma a encorajar o desenvolvimento de melhorias nos seus produtos.

Nesse sentido as empresas concordaram em abrir a composição dos custos de 16 dos produtos entregues por esse fornecedor. Esse processo foi todo intermediado pelos pesquisadores, sendo que até o momento da reunião de abertura dos livros, mesmo os responsáveis do fornecedor só tinham conhecimento da melhor e pior margem de lucratividade. Chegado o momento de abertura dos livros, ambos ficaram surpresos, pois não esperavam que 4 dos produtos analisados apresentassem margens de lucro negativas. Outro fator que os surpreenderam foi que o produto com maior lucratividade apresentava margem superior ao esperado.

Na visão dos pesquisadores, o processo de negociação com base na disponibilização das informações contábeis ajudou na criação de relacionamento positivo entre a Drill e seu fornecedor, sendo que ambos utilizaram as informações de custo de forma colaborativa, e o processo foi depois estendido a todos os 160 produtos fornecidos.

No segundo caso, os representantes da Excavator Inc. também queriam demonstrar

como um produto desenvolvido em conjunto poderia ter um custo menor para eles, mas também ser rentável para o fornecedor. A principal conclusão do pesquisador, após algumas conversas com representantes da Excavator foi de que na verdade eles não tinham interesse em trocar o fornecedor de sistemas atual, e que viram no projeto de pesquisa a oportunidade para melhorar a eficiência de custo de seus fornecedores-chave.

Os autores chegam a várias conclusões com base na experiência obtida nesses dois casos estudados, onde se destacam a utilização de Gestão de Custos Interorganizacionais e *Open Book Accounting* para estudar práticas de contabilidade gerencial em cadeias de suprimento, aliado ao fato que sem a Pesquisa Intervencionista, não seria possível o processo de abertura dos livros, crucial para criação de condições para a realização da pesquisa. Ainda quanto à utilização da Pesquisa Intervencionista, foi destacada sua importância no estudo de assuntos e fenômenos relativamente novos e que somente emergem na vida real, além da oportunidade do pesquisador ter maior acesso e aproximação da organização de forma a estudar o fenômeno e obter maior esclarecimento da prática.

CHEAH, S.J.; SHAHDUDIN, A. S. MD.; TAIB, F. MD. Tracking hidden quality costs in a manufacturing company: an action research. *International Journal of Quality & Reliability Management*, v. 28 n. 4, p. 405-425, 2011.

Esta Pesquisa-Ação teve como principal objetivo a investigação de aspectos práticos na implementação do Custo da Qualidade como inovação para uma empresa industrial que fabrica produtos que substituem artificialmente a madeira, com foco nos custos invisíveis e os decorrentes da má qualidade, que, segundo os autores, são de difícil quantificação e captação pelos métodos contábeis tradicionais.

Para essa investigação e intervenção, os pesquisadores participaram direta e indiretamente na implementação do programa do Custo da Qualidade da empresa estudada, sendo que um dos autores participou mais

ativamente como participante-observador junto ao grupo implementador, tendo o importante papel de guia técnico nos aspectos do Custo da Qualidade, haja vista o tema ser desconhecido para o grupo implementador.

A coleta de dados se deu formalmente através de entrevistas com gerentes da empresa e informalmente com os operários da linha de produção, os quais foram encorajados pelos entrevistadores a darem suas percepções sobre os problemas da qualidade e como eles imaginavam que esses problemas poderiam ser evitados.

Como parte do levantamento de dados e validação dos resultados das entrevistas, os pesquisadores examinaram e analisaram informações de relatórios, principalmente, indicadores de *performance* (KPIs), registros contábeis e de custos. A partir desse levantamento foi possível apurar que 65,7% do total do Custo da Qualidade se referem a custos por falhas e que o custo total da qualidade representam 5,64% das vendas, índice abaixo do reportado pela literatura.

Apesar do indicador de Custo da Qualidade estar abaixo dos padrões, o CEO da empresa insistiu na investigação para a descoberta de custos invisíveis, pois com a crise global do final de 2008 verificou-se um importante declínio nas vendas e as atenções então se voltaram para os custos.

Para o cálculo do custo total da qualidade foi adicionado o custo das oportunidades perdidas, que representam os custos escondidos não registrados contabilmente, tais como: baixa utilização da capacidade instalada, setup de máquinas, processo produtivo ineficiente, tempo de inatividade das máquinas, custo financeiro de estoques e perda de clientes em razão de produtos defeituosos.

Como resultado da aplicação do modelo, que adicionou os custos invisíveis ao Custo da Qualidade, foi possível identificar que o custo total da qualidade representa 14,42% das vendas ao invés do 5,64% inicialmente apurados pelos registros contábeis tradicionais, o que implica em índice bem superior aos divulgados em literatura

e suporta a visão que a maioria dos Custos da Qualidade estão invisíveis e são maiores que os mensurados pelos métodos tradicionais.

No Quadro 1 pode ser identificado o resumo das principais características dos estudos empíricos.

3.3 SÍNTESE DA ANÁLISE DOS TRABALHOS

Apresenta-se uma síntese da análise dos trabalhos, os quais foram descritos de forma abrangente, e comparados os seus resultados. Foram escolhidos quatro aspectos, os quais, não estão presentes em todos os trabalhos, mas se destacam pela sua relevância.

Origem por demanda das empresas

Uma característica importante é que em alguns trabalhos havia uma procura pelas empresas, demonstrando a necessidade dos práticos em buscar soluções para problemas reais vividos pelas suas empresas, este aspecto é coerente com o que recomenda Berry et al. (2009) no sentido de criar uma via de mão dupla entre pesquisadores e práticos. No momento em que os pesquisadores atendem às necessidades dos práticos, porém, embasados em métodos científicos e com o propósito de validar e criar teorias, aumenta-se a possibilidade melhorar a relevância do conhecimento científico para a sociedade.

Possibilidade de validação de teorias e de artefatos

Com a pesquisa intervencionista, é possível testar e construir teorias por meio da aplicação de artefatos, até então não adotados pelas empresas. Com a intervenção, empresas que, provavelmente, não adotariam novos artefatos de controle gerencial, puderam ser objetos de estudo por meio de implementação dessas técnicas. Esse aspecto é importante em um momento que há um questionamento sobre a baixa adoção de novos artefatos de controle gerencial, o que contrasta com o ambiente organizacional, onde as inovações de produtos e processos são consideradas fundamentais para o crescimento e sobrevivência das empresas.

Estudo	Metodologia	Principais Contribuições
NICOLINI, D.; TOMKINS, C.; HOLT, R.; OLDMAN, A.; SMALLEY, M. Can target costing and whole life costing be applied in the construction industry?: evidence from two case studies. British Journal of Management , v. 11, n. 4, p. 303-324, 2000.	Estudo do Custeio Meta na indústria de construção britânica	O Custeio Meta é dependente de condições básicas como a qualidade do sistema de custeio; Podem existir incompatibilidades entre as práticas comerciais e operacionais que dificultam a implementação do conceito; A aplicação para segmentos de não-commodities é mais difícil.
ARNABOLDI, M.; AZZONE, G. Benchmarking university activities: An Italian case study. Financial Accountability & Management , v. 20, n. 2, p. 205-220, 2004.	Estudo de caso: implantação do sistema ABC em uma universidade italiana	Participação dos pesquisadores na construção dos fundamentos que são a base para o desenvolvimento do Sistema ABC.
VARILA, M.; SEPPANEN, M.; SUOMALA, P. Detailed cost modeling: a case study in warehouse logistics. International Journal of Physical Distribution & Logistics Management , v. 37, n. 3, p.184-200, 2007.	ABC em área de armazenagem de um atacadista de eletrônicos	A tecnologia é fundamental para viabilizar a operacionalização de um sistema de custeio por atividades que contemple mais direcionadores de custos; Conhecimento dos pesquisadores permitiu identificar que o modelo com múltiplos direcionadores explica melhor a variação no comportamento do custo das atividades, com utilização de regressão múltipla.
LIU, L.Y.J.; PAN, F. The implementation of activity-based costing in China: an innovation action research approach. The British Accounting Review , v. 39, n. 3, p. 249-264, 2007.	Implantação do ABC em uma indústria de transformadores elétricos	Identificou-se que o apoio de consultores, infraestrutura tecnológica e suporte da alta direção são cruciais para viabilização do projeto; Inferiu-se que a cultura do país possui menor influência do que a cultura empresarial, já que a empresa adotava duas técnicas ligadas às técnicas contemporâneas de contabilidade gerencial.
IFANDOUDAS, P.; GURD, B. Costing for decision-making in a Theory of Constraints Environment. Journal of Applied Management Accounting Research , v. 8, n.1, p. 43-58, 2010.	Aplicação da Teoria das Restrições para formação de preços e gestão de negócios	Identificou-se que o modelo TOC é aplicável às decisões de preços, validando a teoria; Embora sem comprovação, existem indícios que esta utilização pode contribuir para a otimização do lucro e crescimento de vendas.
SUOMALA, P.; LAHIKAINEN, T.; LYLÄ-YRJÄNÄINEN, J.; PARANKO, J. Open book accounting in practice - exploring the faces of openness. Qualitative Research in Accounting and Management , v. 7, n. 1, p. 71-96, 2010.	Implantação da <i>Open Book Accounting</i> e Gestão de custos interorganizacionais em duas empresas	O estudo identificou que a Pesquisa Intervencionista tem potencial utilização para implementação de novas técnicas de Contabilidade Gerencial que possivelmente não seriam adotadas pelas empresas; Os autores argumentam que com a Pesquisa Intervencionista se desenhou o campo para o estudo do experimento junto com os práticos.
CHEAH, S.J.; SHAHDUDIN, A. S. MD.; TAIB, F. MD. Tracking hidden quality costs in a manufacturing company: an action research. International Journal of Quality & Reliability Management , v. 28, n. 4, p. 405-425, 2011.	Implementação de um programa de Custo da Qualidade em uma empresa industrial	Por meio da utilização da Pesquisa-Ação foi possível identificar os Custos da Qualidade que não estão disponíveis nas formas habituais de contabilização e apurar o verdadeiro Custo da Qualidade da empresa estudada.

Quadro 1 - Resumo dos estudos

Fonte: dados da pesquisa.

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 31	n. 2	p. 63-74	maio / agosto 2012
------------------	--------------	-------	------	----------	--------------------

Realidade da qualidade dos controles

Também se notou que algumas organizações não possuem os controles fundamentais, o que por vezes na literatura é ignorado. Isso mostra que há ainda um grande universo de empresas que tem dificuldades em ter controles básicos e isso é merecedor de estudos empíricos que abordem os motivos pelos quais, a despeito da existência de softwares de gestão e do crescimento da profissão contábil e mesmo das pesquisas, ainda existam organizações que não possuem estas condições.

Qualidade do relato dos estudos e contribuições para práticos e acadêmicos

Talvez o aspecto mais sensível, se considerado o objetivo de tornar os resultados da pesquisa mais relevantes para os práticos, seja que esses relatos da implementação dessas técnicas, feitas por pesquisadores, consegue atingir dois objetivos: gerar teoria (maior interesse dos pesquisadores) e ao mesmo tempo gerar aprendizado para os práticos, pois estes quando em contato com os resultados da pesquisa, podem aprender com as situações, o que potencialmente contribui para quando se depararem com situações semelhantes. Dessa forma será atingido o objetivo de tornar relevantes os resultados das pesquisas para os interesses dos práticos, além de avançar na construção de teorias.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os estudos analisados mostram que existe uma potencial oportunidade de estudos intervencionistas que mostrem os resultados de implementações de técnicas contemporâneas da Contabilidade Gerencial e especialmente na Gestão Estratégica de Custos, como o ABC, Gestão de Custos Interorganizacionais, *Open Book Accounting*, aplicações da Teoria das Restrições e Custos da Qualidade.

Desta forma a Pesquisa Intervencionista pode contribuir para mudar o *status quo* do campo de conhecimento da Contabilidade Gerencial, o qual é dominado por certo grau de estabilidade, uma

vez que diversas ferramentas propostas pela literatura não têm sido adotadas com o mesmo vigor com que são divulgadas na literatura. Diferentemente de outras abordagens, a Pesquisa Intervencionista pode contribuir para entender os benefícios da adoção destas, por meio de um processo de criação do campo de pesquisa. Um exemplo disso pode ser encontrado no trabalho de Suomala et al. (2010), onde estes mencionam que no caso da *Open Book Accounting*, os livros não teriam sido abertos sem a intervenção dos pesquisadores, ou seja, a pesquisa teve o papel crucial de criar o ambiente de pesquisa. Também no trabalho de Iflandoudas e Gurbi (2010), onde foi evidenciada a validade do uso da Teoria das Restrições para decisões de preços e mix de produtos.

Tendo em vista os estudos apresentados, entende-se que a Pesquisa Intervencionista tem amplas possibilidades de efetivação no âmbito da Gestão Estratégica de Custos, com o propósito de gerar contribuições teóricas relevantes e melhorar a prática, dentre elas destacam-se as seguintes possibilidades: (1) Implementação das técnicas derivadas da *Strategic Management Accounting* (SMA) – Em função da baixa aderência é necessário identificar empresas que tenham algum interesse em implementar essas novas técnicas e fazê-las dentro do método colaborativo; (2) Projetos de melhoria de controles em pequenas empresas – Nesse caso a comunidade acadêmica, envolvendo alunos de graduação, supervisionados por professores-pesquisadores poderiam ser envolvidos em projetos intervencionistas.

Também foi possível identificar nos estudos analisados a falta de reflexões para confrontar e desenvolver teorias, consoante a recomendação de Jönsson e Lukka (2007), aliado a falta de uniformização da própria terminologia. Entende-se que essas são ainda características que marcam o estágio atual da abordagem.

Este trabalho possui a limitação de escolha da base de artigos pesquisados, portanto, possivelmente, podem existir outros estudos empíricos que deixaram de ser identificados na pesquisa, requerendo futuras pesquisas bibliográficas, além evidentemente de pesquisas empíricas que adotem essa abordagem.

REFERÊNCIAS

- ARGYRIS, C. SCHÖN, D.A. **Organizational Learning II**. Theory, method, and practice. Addison-Wesley, 1996.
- ARNABOLDI, M.; AZZONE, G. Benchmarking university activities: An Italian case study. **Financial Accountability & Management**, v. 20, n. 2, p. 205-220, 2004.
- BAARD, V. A critical review of interventionist research. **Qualitative Research in Accounting and Management**, v. 7, n.1, p.13-45, 2010.
- BALDVINSDOTTIR, G., MITCHELL, F. NØRREKLIT, H. Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 2, p.79–82, 2010.
- BERRY, A.J.; COAD, A.F.; HARRIS, E.P.; OTLEY, D.T.; STRINGER, C. Emerging themes in management control: A review of recent literature. **The British Accounting Review**, v. 41, n. 1, p. 2-20, 2009.
- CHEAH, S.; SHAHBUDIN, A., S.;TAIB, F. Tracking hidden quality costs in a manufacturing action research. **International Journal of Quality & Reliability Management**, v. 28, n. 4, p. 405-425, 2011.
- FREITAS, J.; CALBINO, D.; SANTOS, A.; PEREIRA, R.D. Em defesa do uso da Pesquisa-Ação na Pesquisa em Administração no Brasil. **Administração: Ensino e Pesquisa**, v. 11, n. 3, p. 425-445, jul/ago/set, 2010.
- 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. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, n.2, p.78-101, 2006.
- IFANDOUDAS, P.; GURD, B. Costing for decision-making in a Theory of Constraints Environment. **Journal of Applied Management Accounting Research**, v. 8, n. 1, p. 43-58, 2010.
- JÖNSSON, S.; LUKKA, K. There and back again: doing interventionist search in Management Accounting. In: CHAPMAN, C.S.; HOPWOOD, A.G.; SHIELDS, M.D. **Handbook of Management Accounting Research**. vol. 1, p. 373-397, 2007.
- JÖNSSON, S. Interventionism – an approach for the future? **Qualitative Research in Accounting & Management**, v.7, n.1, p. 124-134, 2010.
- KASANEN, E.; LUKKA, K.; SIITONEN, A. The Constructive Approach in Management Accounting Research. **Journal of Management Accounting Research**, v. 5, n. june, p.243-264, 1993.
- LIU, L.Y.J.; PAN, F. The implementation of activity-based costing in China: an innovation action research approach. **The British Accounting Review**, v. 39, n. 3, p. 249-264, 2007.
- LOPES, J.E.G.; RIBEIRO FILHO, J.F.; PEDERNEIRAS, M.M.M; RIBEIRO, I.B. **Pesquisa-Ação: uma abordagem para a produção do conhecimento científico em Ciências Contábeis**. Disponível em: <<http://www.revistaacademia.ccjs.ufcg.edu.br/anais/artigo10.html>>.
- LORANDI, J.A.; BORNIA, A.C. Metodologia de implantação do custeio-alvo na cadeia de suprimentos com o uso do QFD. In: IV Congresso ANPCONT, 06 a 08 de junho, 2010, Natal, **Anais... Natal /RN**: 2010.
- MALMI, T.; GRANLUND, M. In search of Management Accounting Theory. **European Accounting Review**, v. 18, n. 3, p. 597-620, 2009.
- MC NIFF, J.WHITEHEAD, J. **Action Research in organizations**. Routledge, 2000.
- NICOLINI, D.; TOMKINS, C.; HOLTI, R.; OLDMAN, A.; SMALLEY, M. Can target costing and whole life costing be applied in the construction industry?: evidence from two case studies. **British Journal of Management**, v. 11, n. 4, p. 303-324, 2000.

PEREIRA, J.S. **Sistemas Empresariais Integrados – ERP na empresa contábil**: um estudo de caso de mudança organizacional com o uso da pesquisa-ação. Dissertação (Mestrado)-FEA/USP, São Paulo, 2003.

REASON, P. BRADBURY, H. The SAGE Handbook of Action Research Participative Inquiry and Practice. Seg. Ed., 2008.

SOARES, M.; PATON, C.; SANTOS, A.F.; BEZERRA, F.A. Uma discussão sobre a viabilidade da pesquisa-ação em contabilidade. **Revista Contabilidade e Organizações**, v.3, n.7, p.109-126, 2009.

SUOMALA, P. LYLÄ-VRJÄNÄINEN, J. Interventionist Management Accounting Research: Lessons Learned. **Research Executive Summaries**, v. 6, n. 1, s/d, CIMA. Disponível em: <www.cimaglobal.com>.

_____; LAHIKAINEN, T.; _____. PARANKO, J. Open book accounting in practice – exploring the faces of openness. **Qualitative Research in Accounting & Management**. v. 7, n. 1, p.71-96, 2010.

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

VARILA, M.; SEPPANEN, M.; SUOMALA, P. Detailed cost modelling: a case study in warehouse logistics. **International Journal of Physical Distribution & Logistics Management**, v. 37, n. 3, p.184-200, 2007.

WESTIN, O.; ROBERTS, H. I. Interventionist research – the puberty years: an introduction to the special issue. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 7, n. 1, p 5-12, 2010.

Endereço do Autor:

Rua da Consolação, 896 - prédio 60 - sala 602
São Paulo – SP – Brasil
01302-907