UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS – PPGCC/USP

**GESTÃO DE SERVIÇOS VETERINÁRIOS: UMA INVESTIGAÇÃO SOBRE AS
PRÁTICAS DE CUSTOS, PREÇOS E RENTABILIDADE SOB O ENFOQUE DO
CONHECIMENTO CONTÁBIL**

MARCUS PAULO DE S. F. PINTO

ORIENTADOR: PROF. DR. REINALDO GUERREIRO

SÃO PAULO
2015

Prof. Dr. Marco Antonio Zago
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Adalberto Américo Fischmann
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Andson Braga de Aguiar
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

MARCUS PAULO DE SOUZA FERREIRA PINTO

**GESTÃO DE SERVIÇOS VETERINÁRIOS: UMA INVESTIGAÇÃO SOBRE AS
PRÁTICAS DE CUSTOS, PREÇOS E RENTABILIDADE SOB O ENFOQUE DO
CONHECIMENTO CONTÁBIL**

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária, da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências.

Orientador: Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

Versão Corrigida

(versão original disponível na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade)

SÃO PAULO

2015

Autorizo a reprodução e a divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Pinto, Marcus Paulo de Souza Ferreira.
Gestão de serviços veterinários: uma investigação sobre as
práticas de custos, preços e rentabilidade sob o enfoque do conheci-
mento contábil/ Marcus Paulo de Souza Ferreira.-- São Paulo, 2015.
117 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2015.
Orientador: Reinaldo Guerreiro.

1. Contabilidade gerencial. 2. Conhecimento contábil. 3. Teoria da
contingência. 4. *Upper echelons theory*. 5. Medicina veterinária. I.
Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e
Contabilidade. II. Título.

CDD – 658.151

Nome: Marcus Paulo de Souza Ferreira Pinto

Título: Gestão de serviços veterinários: uma investigação sobre as práticas de custos, preços e rentabilidade sob o enfoque do conhecimento contábil

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária, da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____

Instituição: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____ Assinatura: _____

Dedico este trabalho à minha esposa, Luciana, e às minhas filhas, Mariana e Gabriela, que compreenderam minhas ausências e todos os sacrifícios feitos ao longo desta jornada. O amor sempre prevalecerá entre nós.

AGRADECIMENTOS

Todo trabalho, com esforço e sacrifício, só foi possível com o apoio e a intervenção de pessoas que estiveram sempre dispostas a colaborar para que esta dissertação fosse concluída. Desta forma, agradeço à minha família. À minha esposa, por ter se multiplicado em várias e absorvido a função de mãe, pai, esposa, empresária, e me apoiado em todos os momentos de dificuldade e fraqueza. Às minhas filhas, por serem o que são, por estarem em minha vida e por sempre terem demonstrado sentir minha falta. Senti muito mais, mas há um caminho longo para que possamos nos aproveitar intensamente. À minha mãe, que sempre me incentivou ao estudo e me ensina que o amor e a verdade devem prevalecer sobre tudo. Ao meu pai, pela oportunidade de iniciação na contabilidade, pelo pronto apoio sob qualquer circunstância e pelos valores transmitidos ao longo da vida. À minha irmã, pela parceria e sinergia de vibrações para que tudo acabasse bem e ao meu cunhado, Gustavo Xisto, pelo apoio e por constantemente me proporcionar bons momentos, um respiro em meio a tanto sacrifício.

Ao Professor Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima, excelente mestre e acima de tudo, excelente pessoa, por toda disposição e solicitude, toda ajuda e paciência até a conclusão do trabalho.

Agradeço a cada professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis pelo seu papel educador e pela contribuição no aprendizado. Em especial, agradeço ao Professor Reinaldo Guerreiro pelas orientações e por todo o auxílio não só com os conhecimentos transmitidos, como pela compreensão e motivação durante toda a jornada. Explicitamente, faço menção aos não menos especiais, Professor Carlos Alberto Pereira e Professor Antonio Benedito Silva Oliveira pelas contribuições valiosas e sem os quais não seria possível concluir o trabalho.

Agradeço aos parceiros, Marco Antonio Gioso, Renato Brescia Miracca e ao Conselho Federal de Medicina Veterinária.

Enfim, obrigado de todo o coração a todos que, de alguma forma, contribuíram para esta pesquisa.

RESUMO

Pinto, M. P. S. F. (2015). **Gestão de serviços veterinários: uma investigação sobre as práticas de custos, preços e rentabilidade sob o enfoque do conhecimento contábil.** Dissertação de mestrado. Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo.

Dentre os componentes da estratégia dos prestadores de serviços, a determinação de custos, margens e preços finais se constitui como elemento de elevada importância para manutenção da viabilidade econômica, dentro de um mercado que exige melhores serviços, com a manutenção de custos em patamares que permitam rentabilidade frente aos reembolsos e assegurem uma posição de captação e manutenção de clientes. As pequenas e médias empresas têm importante papel socio-econômico no cenário nacional, e há uma percepção de falta de práticas gerenciais adequadas no setor de medicina veterinária. Alega-se que o conhecimento contábil exerce papel central na adoção das práticas utilizadas. Desta forma, a pesquisa é conduzida no setor de serviços de clínica médica veterinária para avaliar empiricamente o nível de conhecimento contábil conceitual dos gestores, quais variáveis contingenciais e pessoais interferem no conhecimento contábil e de que forma esse conhecimento interfere nas práticas gerenciais. A bibliografia indica que o conhecimento contábil é importante variável contingente, afetando as práticas e o desempenho das organizações. A *Upper Echelons Theory* argumenta que uma organização é reflexo da decisão de seus gestores e que atributos pessoais observáveis do gestor podem ser utilizados como meio de influência das práticas adotadas. A pesquisa contribui para a literatura a respeito de Teoria da Contingência e *Upper Echelons Theory*. A metodologia aplicada nesta pesquisa foi um *survey* com 30 itens, divididos em blocos de identificação do perfil organizacional e pessoal do gestor, avaliação de conhecimentos contábeis e rotinas de determinação de custos, margens e preços. Foram obtidas 167 respostas cuja análise permitiu retratar um nível de conhecimento de conceitos contábeis mediano, sem o refinamento dos métodos de custeio variável, margem de contribuição e aplicação de custos na determinação de preços. O nível de conhecimento foi impactado pelas variáveis contingenciais: localização geográfica e presença de gestão profissional. Atributos pessoais do gestor que refletiram diferenças de nível de conhecimento contábil foram: formação acadêmica, grau de formação e horas de capacitação técnica em gestão. O conhecimento, quando considerado a variável contingente, foi determinante das práticas utilizadas de custo, margem e precificação. Há uma percepção de descontentamento com os próprios conhecimentos por parte dos empresários que apontam a falta de conhecimento e a falta de profissionais habilitados como os principais obstáculos para uma melhor gestão. Não houve identificação de contadores como gestores na amostra e os respondentes indicam o não oferecimento do serviço por parte do profissional contábil que os assessorava como o principal motivo para o afastamento. Há indícios de que quanto maior o nível de conhecimento, melhor o desempenho financeiro e oportunidades para diferenciação. São apresentadas proposições de aproximação de profissionais contábeis capacitados e empresários, assim como sugestões e oportunidades de pesquisas futuras no campo da *Upper Echelons Theory* e no conhecimento como determinante de melhor desempenho empresarial.

Palavras-chave: contabilidade gerencial, conhecimento contábil, teoria da contingência, *upper echelons theory*, custeio variável, margem de contribuição, precificação, medicina veterinária.

ABSTRACT

Pinto, M. P. S. F. (2015). **Veterinary services management : an investigation into the practices of costs, prices and profitability from the standpoint of accounting knowledge.** Dissertação de mestrado. Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo.

Among the components of the strategy of service providers, determining costs, margins and final price is a highly important element to maintaining economic viability within a market that demands better services, but maintaining costs at levels that allow profitability front of repayments and ensures capturing and maintaining customers. Small and medium-sized enterprises play an important socio-economic role on the national scene and there is a perceived lack of appropriate managerial practices in the veterinary medicine sector. It is claimed that the accounting knowledge plays a central role in the adoption of the practices used. Thus, the research aims to be conducted in veterinary medical clinic services sector to empirically assess the level of conceptual knowledge of accounting managers, which contingency and personal variables interfere in accounting knowledge and how the accounting knowledge interferes in management practices. The literature indicates that this kind of knowledge is important contingent variable affecting the practices and the performance of organizations. The Upper Echelons Theory argues that an organization reflects the decision of its managers and observable personal attributes manager can be used as a means of influence of the practices adopted. The research contributes to the literature on the Contingency Theory and Upper Echelons Theory. The methodology used in this study was a survey with 30 items, divided into three blocks: organizational and manager profile identification, evaluation of accounting knowledge and routines for determining costs, margins and prices. 167 responses were obtained whose analysis allowed portray a median level of knowledge of accounting concepts, without the refinement of variable costing methods, contribution margin and compliance costs in pricing. Level of knowledge was impacted by the following contingency variables: geographic location and the presence of professional management. Personal manager attributes that reflect level of accounting knowledge differences were: academic background, level of training and hours of technical training in management. Knowledge, when considered the contingent variable was determining in the practices of cost, margin and pricing. There is a perception of entrepreneur discontent with their own knowledge and point to the lack of knowledge and lack of skilled professionals as the main obstacles for better management. There was no counters as managers in the sample and the respondents indicate not offer the service by the accounting professional that assists as the main reason for the withdrawal. There is evidence that the higher the level of knowledge, better financial performance and opportunities for differentiation. Propositions are presented in an effort to approximate qualified accounting professionals and entrepreneurs as well as suggestions and future research opportunities in the field of Upper Echelons Theory and knowledge as a key to better business performance.

Keywords: management accounting, accounting knowledge, contingency theory, upper echelons theory, variable costing, contribution margin, pricing, veterinary medicine.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Rentabilidade de serviços	44
Tabela 2 - Estabelecimentos Veterinários Registrados e Atuantes - Julho de 2015.....	73
Tabela 3 - Maturidade empresarial amostral	80
Tabela 4 - Grau de formação dos respondentes.....	84
Tabela 5 - Capacitação gerencial da amostra	86
Tabela 6 - Metodologias de custeio amostral	89
Tabela 7 - Determinação de margem de contribuição pela amostra.....	90
Tabela 8 - Metodologias de Precificação da Amostra.....	90
Tabela 9 - Motivos de afastamento entre empresários e contabilidade gerencial	91
Tabela 10 - Localização geográfica e nível de conhecimento conceitual	93
Tabela 11 - Maturidade empresarial e nível de conhecimento contábil	93
Tabela 12 - Tamanho (faturamento) empresarial e nível de conhecimento contábil	93
Tabela 13 - Tamanho (funcionários) empresarial e nível de conhecimento contábil.....	93
Tabela 14 - Presença de gestão profissional e nível de conhecimento contábil.....	93
Tabela 15 - Formação acadêmica do gestor e nível de conhecimento contábil	94
Tabela 16 - Grau de formação do gestor e nível de conhecimento contábil	95
Tabela 17 - Rede de relacionamento do gestor e nível de conhecimento contábil.....	95
Tabela 18 - Capacitação em gestão nos últimos 5 anos e nível de conhecimento contábil.....	95
Tabela 19 - Tempo de experiência do gestor e nível de conhecimento contábil.....	95
Tabela 20 - Conhecimento contábil e práticas de custeio	96
Tabela 21 - Conhecimento contábil e determinação de margens de contribuição	96
Tabela 22 - Conhecimento contábil e práticas de precificação	96
Tabela 23 - Conhecimento contábil e desempenho financeiro.....	103
Tabela 24 - Conhecimento contábil e diferenciação (valor de face)	103

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Margens de Contribuição.....	43
Figura 2 - Diferentes Abordagens de Precificação.....	54
Figura 3 - Escolhas Estratégicas sob condições de racionalidade limitada.....	60
Figura 4: Desenho de Pesquisa.....	75

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Distribuição faturamento mercado pet 2014.....	57
Gráfico 2 - Mercado Pet em bilhões de dólares.....	58
Gráfico 3 - Distribuição Regional Populacional e Amostral.....	79
Gráfico 4 - Faturamento Amostral.....	80
Gráfico 5 - Lucro mensal da amostra	81
Gráfico 6 - Lucratividade média da amostra	81
Gráfico 7 - Empregabilidade Amostral	82
Gráfico 8 - Valores de face amostrais	83
Gráfico 9 - Profissionalização gerencial da amostra	83
Gráfico 10 - Formação acadêmica dos respondentes	84
Gráfico 11- Perfil de participação em eventos por ano	85
Gráfico 12- Tempo de experiência da amostra.....	86
Gráfico 13 - Satisfação da amostra quanto a conhecimentos contábeis gerenciais.....	89
Gráfico 14 - Qual o principal obstáculo a uma melhor gestão financeira do negócio?.....	91

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABC – Activity Based Costing

ABINPET – Associação Brasileira da Indústria de Produtos para Animais de Estimação

ANOVA – Analysis of Variances

CEO – Chief Executive Office

CFMV – Conselho Federal de Medicina Veterinária

FMVZ – Faculdade de Medicina Veterinária e Zootecnia

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

OECD – Organization for Economic Cooperation and Development

PIB – Produto interno bruto

PME – Pequena e média empresa

PNAD – Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SPSS – Statistical Package for the Social Science

USP – Universidade de São Paulo

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Produtos <i>versus</i> Serviços	34
Quadro 2 - Perfil conhecimento contábil amostral	88

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	19
1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO	19
1.2. JUSTIFICATIVA, QUESTÕES DE PESQUISA E AS CONTRIBUIÇÕES ESPERADAS	24
1.2.1. JUSTIFICATIVA	24
1.2.2. QUESTÕES DE PESQUISA E OBJETIVOS	26
1.2.3. CONTRIBUIÇÕES ESPERADAS	29
2. REFERENCIAL TEÓRICO	30
2.1. GESTÃO ESTRATÉGICA DE SERVIÇOS	30
2.2. DETERMINAÇÃO DO CUSTO DO SERVIÇO	36
2.2.1. CUSTEIO VARIÁVEL	39
2.3. MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO E RENTABILIDADE	41
2.4. PREÇO E PRECIFICAÇÃO	46
2.4.1. O MARKETING E OS PREÇOS	49
2.4.2. A ECONOMIA E OS PREÇOS	51
2.4.3. A CONTABILIDADE E OS PREÇOS	53
2.5. PEQUENOS EMPRESÁRIOS E A MEDICINA VETERINÁRIA NO BRASIL	55
2.6. <i>UPPER ECHELONS THEORY</i> E CONHECIMENTO CONTÁBIL	59
2.7. TEORIA DA CONTINGÊNCIA E CONHECIMENTO CONTÁBIL	66
3. MÉTODO DE PESQUISA	69
3.1. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	70
3.1.1. REVISÃO DE LITERATURA	71
3.1.2. PESQUISA EMPÍRICA	72
3.1.2.1. POPULAÇÃO E AMOSTRA	72
3.1.2.2. DESENHO DE PESQUISA	74
3.1.2.3. COLETA DE DADOS	75
3.1.2.4. QUESTIONÁRIO	77
4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	79
4.1. IDENTIFICAÇÃO DO PERFIL DOS RESPONDENTES	79
4.2. TESTE DE HIPÓTESES	92
4.3. ANÁLISE DOS DADOS	97
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	104
6. REFERÊNCIAS	107
7. APÊNDICES	117

1. INTRODUÇÃO

1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO

O mercado evoluiu naturalmente frente à abertura econômica, o acesso à tecnologia, à internacionalização dos negócios e à disseminação da informação. Em consequência, alguns adjetivos se tornaram comuns em sua caracterização atual: competitivo, seletivo, acirrado, exigente, dinâmico. A era digital, a globalização e a rapidez da informação transferiram o poder de barganha das empresas para os consumidores/clientes e, como consequência, o intervalo entre o preço mínimo e o preço máximo reduziu drasticamente. Neste contexto, de preços nivelados, muitas vezes o que garante o lucro é o custo e não o preço.

Neste cenário, o cliente tem muito mais acesso à informação de preços, estando cada vez mais instantâneas a sua disposição e comparação, especialmente quando se trata de produtos e serviços de baixa diferenciação. Desta forma, os ofertantes são tomadores de preço, mais orientados pelo mercado. Se orientam pelo *marketing* como componente estratégico empresarial de modo a identificar necessidades, sendo os custos mais submissos à determinação de preços e volume de vendas projetadas.

Prestadores de serviços, entretanto, apresentam peculiaridades que merecem uma análise mais criteriosa. É o setor que mais se beneficiou com a nova era global, intensiva em capital humano, conhecimento e geração de competências. Proporcionalmente, itens tangíveis do balanço perdem espaço para os intangíveis valorados pelo mercado. O valor intrínseco agregado pelo serviço está muito mais relacionado a conhecimento, informação, competência, tempestividade e conforto do que propriamente custo de matéria-prima e insumos, custo de mão de obra e fabricação (Oliveira, 2014, p. 220). Esta intangibilidade é muito mais difícil de disponibilizar ao consumidor final, visto oferecer amplas possibilidades de diferenciação, customização, inovação e percepção de valor por cada cliente. Isto torna o prestador de serviço ainda essencialmente um formador de preço.

Contudo, prestadores de serviços não conseguem estocar a mão de obra, sendo flutuações no volume do serviço prestado impactantes no resultado final. Além disso, a capacidade instalada é limitada e ampliações demandam elevados investimentos, sejam eles tecnológicos, físicos ou de contratação e/ou desenvolvimento de competências. Não obstante, os prestadores de serviço devem lidar com constantes flutuações de demanda por sazonalidade ou de variáveis macroeconômicas.

A viabilidade econômica dos prestadores de serviço, mesmo com todas as suas particularidades, é exigida pelo mercado de forma análoga aos ofertantes de bens, para atingir os mesmos objetivos: desempenho, alcance de objetivos estratégicos, maximização de valor aos acionistas.

Em um recorte deste universo de prestadores de serviços, formadores de preço em sua essência, encontram-se os serviços de saúde. Além de todas as características explicitadas anteriormente inerentes à gestão de serviços, as instituições que vendem saúde estão diretamente vinculadas com preocupações éticas, sociais, afetivas e religiosas quando trabalham com vidas. Se por um lado não há limite para o valor que o cliente atribui à vida, por outro há uma necessidade de não se discriminar quais terão direito a ela. O gestor de serviços de saúde está constantemente submetido ao “*trade-off*” entre resultados financeiros e valores éticos e morais.

De maneira semelhante, ocorre o mesmo com a saúde de animais domésticos. A Clínica Médica Veterinária se dedica ao estudo, à prevenção e ao tratamento das doenças dos animais. O gestor na área veterinária deve garantir otimização de resultados econômicos, agregando valor junto aos clientes e manter padrões éticos e morais de cobrança que permitam o acesso ao benefício social da saúde de seus pacientes, considerada uma necessidade primária em âmbito social.

O serviço médico-hospitalar veterinário reage à demanda social e apresenta rápida evolução estrutural: conhecimento, tecnologia, técnicas e infra-estrutura colocadas à disposição no mercado. Esse serviço possui estruturas de custos hospitalares semelhantes à medicina, complexidade inerente à grande maioria dos serviços, observada na estruturação de custos e na departamentalização. Os custos indiretos são de difícil identificação com os

serviços, há significativo *overhead* na estrutura de suporte e administração e muitos custos, inclusive de mão de obra, que prestam serviços a diferentes departamentos.

Todo o dinamismo e a competitividade do setor deixam baixas margens a erros na tomada de decisão financeira. O gestor deve ter mínima capacitação para administrar e manter a viabilidade econômica do negócio. Práticas adequadas de custeio, determinação de margens e preços são desejáveis, bem como é salutar a aquisição de conhecimento contábil gerencial como forma de aprimorar as práticas utilizadas.

A premissa assumida neste estudo é que se ambiciona verificar é a de que o nível de conhecimento contábil é um determinante das práticas contábeis gerenciais adotadas. Como elemento ativo do processo, é interessante investigar de que forma o nível de conhecimento contábil é afetado pela interação do gestor no ambiente em que está inserido.

A teoria da contingência, conforme Chenhall, Harrison e Watson (1981), preocupa-se em identificar quais características organizacionais e ambientais estão associadas aos resultados das atividades organizacionais. Os autores argumentam que as operações empresariais decorrem de uma adequação entre os elementos externos da organização e as suas variáveis internas. Segundo Frezatti, Rocha, Nascimento e Junqueira (2009), o objetivo fundamental da teoria da contingência é a compreensão de quais variáveis afetam a configuração organizacional. Nessa perspectiva, entendendo as práticas de gestão e mensuração de custos como artefatos da contabilidade gerencial e determinadas pelo nível de conhecimento contábil do gestor, esta pesquisa visa compreender de que forma os fatores contingentes afetam o nível de conhecimento contábil do gestor e, subsequentemente, as práticas de custos, margens e preços adotadas.

Hambrick e Mason (1984) discordam da teoria de que a estratégia e processos organizacionais decorrem apenas da interação entre ambiente externo e interno, sem ligação com os atores envolvidos. Por esta ótica, argumentam que os resultados organizacionais decorrentes das escolhas estratégicas são reflexos dos valores e bases cognitivas dos gestores principais. Sustentam que há uma grande dificuldade em avaliar comportamento e cognição sem estudos transdisciplinares, mas que variáveis observáveis do perfil do gestor podem servir como indicadores de personalidade e prever resultados ou práticas organizacionais.

Em linha com a denominada *Upper Echelons Theory* (Teoria dos Escalões Superiores) proposta por Hambrick e Mason (1984), esta pesquisa utilizar-se-á de variáveis pessoais observáveis de gestores como fatores que determinam níveis de conhecimento contábil observado.

O conhecimento do gestor, seja pela perspectiva da Teoria da Contingência ou *Upper Echelons Theory*, assume papel central na gestão como elo entre as oportunidades e ameaças encontradas no mercado e as práticas utilizadas para alcançar os objetivos estratégicos. A escolha de determinado método frente a outros é feita com base na percepção de domínio que se tem do mesmo: conceitos, mecanismo de operação, vantagens e limitações. A percepção do domínio pode ser alterada pela aquisição de conhecimento. Propõe-se nesta pesquisa que diferentes níveis de conhecimento contábil gerencial levem a diferentes metodologias de custeio, margens e preços no setor de serviços veterinários.

A determinação dos custos, sob o enfoque gerencial, tem duas funções relevantes (Martins, 2010): auxílio ao controle e ajuda na tomada de decisão. O custo, entretanto, pode assumir diferentes valores, a depender de sua função. A apropriação dos custos aos objetos de custeio é atrelada ao método de custeio escolhido. Cada um objetiva refletir mais efetivamente os recursos consumidos pela entidade e em consequência sua rentabilidade (Guerreiro, 2011). Cada metodologia de custeio leva à determinação de valores distintos a um mesmo serviço, podendo levar o gestor a refletir sobre qual deve ser adotada. O Custeio por Absorção distribui os custos de produção, independente da sua classificação (maiores detalhes na Seção 2.2 – Determinação do Custo do Serviço) aos serviços prestados, e as despesas não são alocadas aos serviços, sendo descarregadas diretamente no resultado (Martins, 2010). O Custeio Variável aloca apenas custos e despesas variáveis aos serviços prestados, tendo custos e despesas fixas apuração direta no resultado.

O valor de custo do serviço, consequentemente é diferente, de acordo com a metodologia considerada a mais adequada. Mas a reflexão não deve se limitar ao valor de determinação do custo. Ao se atribuir custos fixos ao serviço prestado, muitas vezes recursos que atendem a mais de um serviço, departamento ou unidade de negócio, duas preocupações se somam no valor de custo atribuído: o critério de rateio utilizado e o volume de produção do serviço no período de apuração. O cuidado deve ser ainda maior no prestador de serviços

quando se constata a expressividade dos custos que serão parcial ou totalmente absorvidos. Essas inquietações estarão minimizadas com a adoção do método de custeio variável, já que os elementos de custo que não se relacionam com a produção não serão rateados aos produtos. Logo não haverá rateios e o volume de produção não afetará o custo atribuído ao serviço. Por essa natureza variável e com menos distorções, consegue-se obter uma referência da estrutura de custos e facilita o controle e a predição do comportamento dos mesmos.

Admitindo que a metodologia de custeio adotada impacta a determinação do custo do serviço, e que os preços estão mais fixados pelo mercado, subentende-se que a rentabilidade proporcionada pela margem (preço de venda menos custo atribuído ao serviço) sofra influência semelhante na sua determinação. Incorrem os mesmos efeitos deletérios do critério de rateio e da oscilação de volume nas metodologias de custeio que atribuem custos fixos ao custo do serviço. No custeio variável, o custo unitário permanece o mesmo e a obtenção da margem de contribuição (receita – custos e despesas variáveis) é bastante objetiva e estável, sendo uma ferramenta para mensuração da rentabilidade do serviço prestado e do *mix* de serviços oferecidos. Essa margem de contribuição pode ser monitorada de forma unitária (margem de contribuição unitária) ou pelo montante (margem de contribuição total), sendo a última a que melhor reflete a rentabilidade de um serviço, na ausência de saturação da estrutura utilizada.

Dentro da estratégia empresarial, além de um bom sistema de custeio, que auxilie nas decisões gerenciais, e que determine satisfatoriamente o custo do procedimento, é necessário que se tenha estratégias de precificação, pois é a subtração entre preço e custo que determina a margem obtida na prestação de serviço. Na literatura observada, não raro é a crítica à metodologia de custeio tradicional (Kaplan, Atkinson, Banker e Young, 1997) e aos modelos de precificação hoje utilizados pela contabilidade gerencial para os bens e para os serviços. Contudo, poucas alternativas são descritas como meio de amenizar a desinformação produzida pelo sistema e as distorções causadas pelos mesmos. A teoria indica o método de custeio variável como o mais indicado para precificação (Guerreiro, 2012). Nesse sistema, o custo do produto é facilmente identificado, sendo a margem, composta de custos e despesas fixas e margem de lucro desejada, o grande desafio para determinação do preço final. Segundo o autor, quando a orientação do sistema de custeio é direcionada para precificação, uma série de outros dados deve ser levada em consideração, como preços de concorrentes,

estrutura de custos, retorno sobre investimento, capacidade produtiva, tecnologia disponível, valor para clientes, potencial e frequência de transação, entre outras.

1.2. JUSTIFICATIVA, QUESTÕES DE PESQUISA E AS CONTRIBUIÇÕES ESPERADAS

Nesta seção, apontam-se os elementos que norteiam o direcionamento dos trabalhos, os motivos que levaram ao aprofundamento da pesquisa, as questões a serem respondidas e as contribuições que se esperam de seu desenvolvimento e a conclusão do projeto.

1.2.1. JUSTIFICATIVA

O “Mercado Pet”, entendido como o nicho de mercado relacionado aos animais domésticos, envolvendo indústria e comércio de alimentos e medicamentos veterinários, produtos e equipamentos de higiene e beleza animal, bem como prestação de serviços de saúde, higiene e estética, alcança hoje, segundo dados da ABINPET (Associação Brasileira da Indústria de Produtos para Animais de Estimação) de 2013, 0,31% do PIB nacional, ultrapassando setores como geladeiras e *freezers*, outros eletroeletrônicos, além de cosméticos.

Sendo assim, a medicina veterinária é cada vez mais valorizada pela sociedade frente ao aumento do número de animais domésticos no Brasil, hoje com aproximadamente 52,2 milhões de cães, 22,1 milhões de gatos e 47,77 milhões de outros animais (aves, peixes e silvestres), perfazendo o total de 122,07 milhões de espécimes, ocupando segundo lugar no ranking mundial, atrás apenas dos Estados Unidos (ABINPET 2014).

Considerando-se que a evolução socio-econômica aproxima cada vez mais os animais do convívio familiar, o incremento quantitativo é acompanhado por anseios qualitativos. A sociedade demanda por serviços que garantam melhores condições de saúde e qualidade de vida aos seus *pets*, semelhantes aos cuidados demandados pela saúde de seus familiares. Um serviço de qualidade, com mão de obra qualificada, intenso em tecnologia, e uma infraestrutura significativa para atender às expectativas do cliente resultam em custos expressivos refletidos nos preços.

Os determinantes de preço são os recursos consumidos, a eficiência do profissional e da empresa prestadora de serviço, a estrutura e a tecnologia colocadas à disposição, a oferta e a demanda pelos serviços, e a percepção de valor intrínseco do cliente, entre outros aspectos.

Há um enorme desafio, conseqüentemente, para os gestores alcançarem seus objetivos de maximização de resultados através do uso da informação que está disponível em favor de seus investidores. O quadro se agrava na ausência de conhecimento e capacitação gerencial por parte do empresário. Assim, este trabalho procura demonstrar a relevância do nível de conhecimento acerca dos conceitos contábeis gerenciais como determinante das práticas utilizadas. Na dependência dos resultados observados, pretende-se efetuar proposições em defesa da capacitação técnica como forma de melhorar os resultados organizacionais.

Na dependência do método de custeio utilizado, da extensão do *overhead* e da diversificação de produtos e serviços, a implementação de ferramentas de precificação com base em custos pode se tornar difícil, menos relevante que o desejado e, muitas vezes, inviabilizada pelo descolamento da realidade operacional e pelas distorções decorrentes da particularidade do serviço.

O setor de serviços veterinários carece de estudos específicos para o setor. O trabalho aborda o conhecimento contábil à luz da Teoria da Contingência e da *Upper Echelons Theory* e introduz como determinante da prática o nível de conhecimento observado no gestor. Na dependência dos resultados observados, pode-se ter uma melhor compreensão da situação atual e atentar a políticas que melhorem a *performance* das empresas e aproximem profissionais e a academia com o uso da informação de custos como ferramenta de gestão estratégica.

Em paralelo à problemática gerencial, quando se aborda o nicho de mercado de clínicas e hospitais veterinários, permeia-se o mercado de Micro, Pequenas e Médias Empresas no Brasil, salvo exceções. De acordo com os números do SEBRAE-SP (2013), as pequenas e médias empresas (PMEs) respondem, em média, por 99% dos estabelecimentos, 52% dos empregos privados não agrícolas e 40% da massa salarial paga aos trabalhadores no Brasil em 2012. Houve um aumento de 30,9% de estabelecimentos PMEs de 2002 a 2012. O comércio continua sendo a atividade com maior número de PMEs, seguido pelo setor de serviços, sendo este, entretanto, aquele que obteve o maior crescimento percentual, passando de 30,7% das PMEs em 2002, para 34,6% em 2012.

A expressividade das PMEs justifica o aprofundamento em questões que auxiliem os gestores na manutenção de resultados positivos que se refletem nos parâmetros macroeconômicos nacionais. A motivação econômica e social aumenta quando se verificam as altas taxas de mortalidade nas empresas de pequeno porte, chegando a índices de 24,4% nos dois primeiros anos (SEBRAE, 2013), sendo que estes estão em declínio, embora ainda sejam significantes e justifiquem o estudo de alternativas e propostas que fortaleçam o setor nacional.

Serve ainda a pesquisa como fonte de observação do alcance da contabilidade gerencial no mercado de pequenas e médias empresas, que aparentemente carecem de capacitação e proporcionam nicho de mercado fértil para o desenvolvimento do profissional de contabilidade.

1.2.2. QUESTÕES DE PESQUISA E OBJETIVOS

De acordo com a literatura revista, as metodologias de custeio, margens e precificação exercem papel importante na estratégia empresarial no alcance dos objetivos de rentabilidade, posicionamento de mercado, longevidade e valor agregado (Lere, 2000; Hinterhuber, 2008; Krishnan, 2011; Hanson, 1992;). No setor de serviços veterinários, contudo, há uma lacuna

entre o desenvolvimento gerencial e sua aplicação na área e são escassas fontes que correlacionem o mesmo papel do conhecimento contábil como ferramenta estratégica e meio de se alcançar a visão empresarial (Hall, 2010; Becerra-Fernandez e Sabherwal, 2001;Chenhall, 2004; Birkinshaw, Nobel e Ridderstrale, 2002).

Existe uma percepção – de cunho informal – de que os programas de ensino na medicina veterinária se empenham na formação essencialmente tecnicista, muito preocupada em formar um bom médico veterinário, e releguem a outros programas de capacitação específicos a formação de um empreendedor/gestor na área. Muitos empreendedores veterinários, entretanto, não recorrem a este tipo de formação interdisciplinar e se colocam no mercado sem os mínimos conhecimentos administrativos e gerenciais.

O nível de saber decorre da rotina e da experiência adquirida pelo gestor e da busca específica frente às necessidades: quer do contexto inserido, quer por motivação interna, e serve de base para a escolha das práticas gerenciais.

Nessa linha, o presente trabalho pretende responder às seguintes questões de pesquisa:

1. Qual o nível de conhecimento conceitual a respeito de custos, preços e rentabilidade dos gestores de clínicas e hospitais veterinários?
2. O nível de conhecimento conceitual contábil sofre influência significativa de variáveis contingenciais e/ou pessoais do gestor?
3. O nível de conhecimento contábil modifica a metodologia de custos, preços e rentabilidade nos serviços praticados em clínicas e hospitais veterinários?

Este trabalho almeja delinear o perfil do gestor na área de Clínica Médica de Animais de Companhia, no que diz respeito ao conhecimento, com enfoque nos conceitos contábeis de custos, preços e tomada de decisões.

De posse do perfil de conhecimento contábil conceitual do gestor de Clínicas e Hospitais Veterinários, procura-se compreender melhor as práticas utilizadas na formação de preços, determinação dos custos e margens utilizadas no mercado de serviços veterinários.

Subjacente à questão de pesquisa, buscam-se respostas aos seguintes questionamentos:

- a) A contabilidade gerencial está inserida na rotina de pequenas e médias empresas como ferramenta de tomada de decisão em prestadores de serviço, formadores de preço da medicina veterinária?
- b) Como são determinados os custos do serviço na medicina veterinária?
- c) Qual o papel do preço, sob o ponto de vista do gestor, e de que maneira são determinados de modo a garantir a sobrevivência e alcançar os objetivos estratégicos dos pequenos e médios empresários na Medicina Veterinária?
- d) Os serviços de maior ou menor rentabilidade são identificados? Há consciência e gestão do *mix* de serviços disponibilizados ao cliente?

Para responder essas questões, será efetuada revisão da literatura a fim de relacionar os conceitos de estratégia, preços, custos e rentabilidade a uma verificação empírica mais abrangente, através de questionários, junto a gestores de clínicas e hospitais veterinários, verificando de que modo as práticas contábeis gerenciais são determinadas e qual o papel do conhecimento do gestor na utilização mais plena de contabilidade gerencial. Existe a ambição de propor ou induzir mudanças no processo de formação do médico veterinário ou difundir metodologia que melhor transmita o papel da contabilidade em sua função primordial de transmissão da informação mais efetiva.

Quanto aos objetivos, a proposição de pesquisa se dedica a:

- Avaliar o nível de conhecimento contábil presente no gestor de serviços veterinários e investigar de que maneira variáveis contingenciais e pessoais deste se relacionam com o grau de conhecimento averiguado;
- Averiguar o papel do nível de conhecimento contábil como determinante das metodologias de custeio, das margens e da formação de preço utilizadas pelo gestor de serviços veterinários;
- Evidenciar o perfil empresarial e o gerencial do setor de serviços veterinários, avaliar e elaborar proposições que contribuam para o desenvolvimento desse segmento;
- Retratar qual a percepção dos gestores a respeito de seus próprios conhecimentos e as principais motivações que o afastam de melhor capacitação;
- Investigar o papel da contabilidade gerencial no setor de serviços veterinários e contribuir para uma aproximação das necessidades das empresas com as competências do contador gerencial.

1.2.3. CONTRIBUIÇÕES ESPERADAS

O presente trabalho pretende delinear o perfil de conhecimento contábil do gestor de serviços de clínica médica veterinária e observar possíveis interações que variáveis contingenciais e variáveis pessoais possam exercer sobre o mesmo. Em um segundo momento, observar o papel do conhecimento conceitual contábil como elemento ativo do processo de determinação de custos, e atribuição de margens e preços em setor de serviços médicos veterinários. Como método de pesquisa foi utilizado o levantamento (*survey*), direcionado aos gestores.

Com análise dos achados, objetiva-se compreender melhor quem é o gestor, qual seu grau de conhecimento e quais suas principais limitações frente ao uso pleno da contabilidade gerencial e da controladoria como papel estratégico.

Pelas análises de práticas de custos, preços e rentabilidade, almeja-se evidenciar a lacuna existente entre o gestor e a contabilidade gerencial, e contribuir para a proposição de alternativas que enxerguem o pequeno empresário de forma distinta, com necessidades de formação e informação específicas, de modo a contribuir para que a contabilidade exerça de plenamente o seu papel de ciência social aplicada, reforçando a contabilidade gerencial como ferramenta estratégica de maximização de resultados.

O estudo contribui para a literatura nacional de Pequenas e Médias Empresas tanto ao traçar o perfil de conhecimento do empreendedor/gestor, quanto na intenção de compreender os motivos que o aproximam ou não da contabilidade gerencial, e de que forma trabalham metodologias de precificação. Os dados coletados permitirão delimitar melhor o cenário atual e propor alternativas que amplifiquem a utilização de conceitos contábeis gerenciais na rotina dos gestores na intenção de amenizar as altas taxas de mortalidade em micro, pequenas e médias empresas no Brasil.

Espera-se contribuir para organização de literatura a respeito dos fatores de influência do conhecimento contábil e de que forma este influencia as práticas gerenciais, com poucas discussões sobre o tema no Brasil e cercadas de questões não validadas a serem respondidas.

Ambiciona-se, ainda, contribuir para a área de gestão de serviços veterinários, com um desejo de manter níveis de rentabilidade satisfatórios e economicamente viáveis no setor.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. GESTÃO ESTRATÉGICA DE SERVIÇOS

O ambiente de mercado atual favoreceu sobremaneira o desenvolvimento de serviços. O grau de especialização exigido criou oportunidades para delegar competências a

organizações com mão de obra capacitada. A introdução crescente da tecnologia no setor industrial transferiu o trabalhador do “chão de fábrica” a supervisão de máquinas e equipamentos, e tanto indústria como comércio tem no serviço um de seus pilares fundamentais, a logística e o pós-venda. Segundo dados de Terzioglu e Chan (2013), economias de países de ponta apresentam mais de setenta por cento do produto interno bruto atribuído a serviços. De acordo com as estimativas de 2012, em Hong Kong os serviços detêm 92% do produto interno bruto, enquanto Estados Unidos e Inglaterra têm respectivamente índices de 79,7% e 78,3%. No Brasil, de acordo com os dados do IBGE referentes a 2010, o percentual atinge 67,4% em uma curva de tendência de crescimento.

Por uma necessidade de sobrevivência frente ao cenário de mercado já descrito, questões administrativas evoluíram de uma decisão sobre o que produzir para um escopo muito mais complexo, que agora envolve o que produzir, como, para quem, por qual motivo, em que quantidade, em que lugar e em quanto tempo (Parisi e Megliorini, 2011).

A formulação da estratégia empresarial decorre da reflexão e da resposta às questões anteriormente traçadas de modo a garantir primeiro a sobrevivência empresarial e segundo o objetivo organizacional. Segundo Porter (1996), estratégia se refere à criação de posicionamento exclusivo e valioso envolvendo um conjunto diferente de atividades. Contudo, o autor entende que a definição é incompleta, negligenciando a necessidade de compatibilidade entre as atividades de uma empresa. O sucesso de uma estratégia depende da realização de tarefas bem feitas e da integração entre elas.

A estratégia em si é importante, mas não garante a sobrevivência de uma organização. O mercado não é uma corrida em que há apenas um vencedor (Porter, 1996). Diversos agentes correlatos se mantêm devido à detenção de certa vantagem em algum aspecto valorado por clientes para sua sobrevivência. Isso posto, a preferência é exercida por alguma diferença. Henderson (1998), utilizando conceitos evolutivos de Darwin, sentencia que duas empresas que operam de maneira idêntica não podem existir. Estratégia competitiva significa ser diferente, escolher um leque de atividades que entregam um único *mix* de valores que destaquem uma empresa de suas rivais. Envolvem a escolha: realizar atividades de forma diferente ou optar por diferentes atividades em relação aos concorrentes (Porter, 2004).

De acordo com a visão de Porter (1998), a essência da estratégia é a competição. Contudo, a percepção de competição é muito limitada e, muitas vezes, restrita a uma única palavra: concorrência. O autor deixa claro em seu clássico estudo sobre as forças de mercado que o retorno de uma empresa se dá em função da interação entre empresa e concorrentes, clientes, fornecedores, produtos substitutos e novos entrantes.

Da gestão estratégica à criação de vantagem competitiva sustentável, tangencia-se o conceito de valor, aqui interpretado como sendo o resultado oriundo da expectativa de benefícios que um agente tem em relação a algo, no contexto deste trabalho, um serviço, e o custo que esse mesmo agente tem de sacrificar para obtê-lo. Porter (2004) entende que a vantagem competitiva é fruto do valor que uma empresa consegue criar para os seus clientes. O valor que ultrapassa seus custos de fabricação determina o tamanho da vantagem obtida. Esse valor positivo pode ser criado por diferentes estratégias: por liderança em custos, por diferenciação ou foco. Quando uma entidade busca atingir seus objetivos praticando custos abaixo de seus concorrentes está adotando uma estratégia de liderança em custos. Caso opte pela estratégia de diferenciação, o foco é superar a expectativa do público alvo através de alterações nos atributos do produto/serviço. Se a decisão é escolher um determinado mercado e alocar os esforços no sentido de atender a demanda específica de um nicho, trata-se de uma estratégia de foco. Uma estratégia não está mais certa que a outra, mas uma é substituta em relação às outras. Tentar a adoção das diferentes estratégias faz com que o valor seja corroído, tanto por aqueles que buscam preços baixos como pelos que almejam alto valor por diferenciação.

Pode-se inferir que o preço seja o atributo que tenta traduzir o valor de um serviço. É nele que o prestador cobre seus custos, obtém sua rentabilidade e garante o retorno por suas vantagens competitivas, assegurando a execução do planejamento estratégico. É no preço que o consumidor atribui boa parte do custo e do sacrifício que deve fazer em confronto com o benefício que espera ter para decisão de aceite ou não do serviço, tendo papel central e estratégico em qualquer mercado em que uma empresa opere. Em se tratando de serviços, atributos como intangibilidade, customização e preferências elevam a subjetividade de valor e espera-se uma maior amplitude de preços.

Lovelock e Wright (2014) definem serviço como atividade econômica que agrega valor e gera benefícios a clientes em tempo e espaço específico, através de uma facilidade desejada e entregue ao receptor. Os serviços estão maciçamente presentes em nossa rotina: energia elétrica, saúde, educação, serviços financeiros e de contabilidade, de telecomunicações e interconectividade, logística, imprensa, construção, segurança, lazer, transporte, entre outros.

Segundo Terzioglu e Chan (2013), o fator chave de diferenciação entre serviços e produtos é a questão da intangibilidade. De acordo com os autores, é nesse atributo que estão relacionados os principais desafios no que tange o custeio de serviços: identificar a unidade de serviço prestado e atribuir objetivamente valor monetário ao serviço, sem levar em consideração a percepção de valor do cliente. Brignall, Fitzgerald, Johnson e Silvestro (1991) alegam que a intangibilidade é o maior desafio de organizações prestadoras de serviço. Bretthauer (2004) interpreta que muito da intangibilidade está relacionada à qualidade do serviço, e a divide em qualidade técnica e qualidade de processo.

Não obstante, outros atributos permitem diferenciar serviços de produtos. Bowen, Siehl e Schneider (1989) citam, além da intangibilidade, intensidade de mão de obra diferenciada, inseparabilidade, customização e alto poder de barganha do cliente. Serviços podem ser considerados perecíveis, pois não podem ser estocados. Logo, a produção do serviço ocorre simultaneamente com o seu consumo.

Lovelock and Wright (2014) acrescentam a questão da propriedade do serviço. Apesar do valor final entregue ao cliente, o mesmo não detém propriedade sobre as competências que o geraram. Logo, a maneira de se conduzir o relacionamento durante o serviço torna-se importante na decisão da lealdade de outras transações. Mais uma vez se destaca a questão do componente humano na prestação de serviço, agora mais focada no aspecto interpessoal de atendimento ao cliente.

No Brasil, assim como em outros países, a perecibilidade da mão de obra gera implicações estratégicas: a remuneração, em virtude de todo o arcabouço legal trabalhista que garante proteção ao trabalhador, é, em essência, um custo fixo e independe da produção. Além disso, o custo de mão de obra é acrescido por benefícios legais trabalhistas e os

encargos relacionados à remuneração direta celetista. Como comentado anteriormente, a prestação de serviço tem como uma de suas características alta carga de mão de obra qualificada, logo há alto impacto nos custos fixos e necessário é garantir uma produção mínima cujas margens consigam atingir o ponto de equilíbrio, já que a mão de obra não pode ser estocada e o prejuízo se realiza dentro do mesmo período produtivo. O Quadro 1 resume as particularidades de Bens e Serviços.

Atributo	Bens	Serviços
Intangibilidade	Ausente	Presente
Perecibilidade	Estocável	Difícilmente estocável
Heterogeneidade	Baixa	Alta
Customização	Baixa	Alta
Propriedade	Comprador	Vendedor
Subjetividade de valor	Baixa	Alta

Quadro 1: Produtos *versus* Serviços

No ambiente de dinamismo atual, conduzir operações de forma eficiente não é o suficiente para garantir sucesso. Questões relacionadas à baixa lucratividade, à manutenção e à disponibilidade de mão de obra qualificada, além da dificuldade de atingir expectativas de clientes são frequentemente abordadas com preocupação pelos prestadores de serviço. O tradicional composto de *marketing* descrito em Urdan & Urdan (2010) como os “4Ps de *Marketing*”: Produto, Preço, Praça e Promoção, é ampliado por Lovelock & Wright (2014) quando se aborda gestão integrada de serviços. Segundo os autores, temos:

- *Product* (produto ou serviço): desempenho do serviço em si como gerador de valor ao cliente;
- *Place and time* (lugar e tempo): decisões sobre quando, onde e como entregar o serviço ao cliente. Avaliar expectativas de tempestividade e conveniência do serviço para o cliente;
- *Process* (processo): método particular de operação ou série de ações definidas em ordem sequencial para o eficiente atendimento ao cliente;
- *Productivity and Quality* (produtividade e qualidade): produtividade diz respeito à eficiência de transformação dos recursos em valor ao cliente; qualidade se relaciona ao grau de satisfação obtido do consumidor em relação às suas expectativas. Devem ser tratadas sempre em conjunto;

- *People* (pessoas): clientes e empregados que interagem direta ou indiretamente na prestação de serviço e são os grandes responsáveis pela percepção de qualidade pelo cliente;
- *Promotion and Education* (promoção e educação): todas as atividades de comunicação e incentivos desenhados para obter a preferência da clientela;
- *Physical Evidence* (aparência): elementos tangíveis que forneçam evidência da qualidade: mobiliário, limpeza, vestuário, símbolos, instalações, entre outros;
- *Price* (preço): dispensa de recursos financeiros, tempo e esforços que os clientes se submetem ao consumir serviços para obter seus benefícios.

A despeito da necessidade de uma abordagem abrangente, que leve em consideração todos os aspectos que envolvam gestão de serviços, os principais temas abordados em literatura focam controle de qualidade, motivação e manutenção de recursos humanos, gestão da informação, *marketing* de relacionamento, geração de valor e gestão de processos. Poucos trabalhos têm abordagem específica a custos (Brignall, Fitzgerald, Johnson e Silvestro, 1991) e muito raros aqueles em que custo de serviço está relacionado a preço (Guerreiro, Cornachione e Kassai, 2012).

Embora o crescimento do setor de serviços em escala global seja ponto pacífico, os trabalhos e pesquisas efetuados no setor de custos ainda são marcadamente focados em produtos e manufaturas (Scapens e Bromwich, 2010; Harris e Durden, 2012).

O setor de custos não trabalha com a gestão de serviços isoladamente, mas é pilar importante na otimização de resultados, suportada por outros três pilares: recursos humanos, processos e *marketing*. A excelência em um dos quatro não garante o sucesso se não houver a convergência dos outros. Nesta pesquisa, entretanto, abordam-se com maior ênfase os custos e a contabilidade gerencial.

A contabilidade gerencial em si se enquadra como um serviço de processamento e disponibilização da informação. Como tal, está intimamente relacionada a sistemas de informação gerenciais confiáveis que disponibilizem tempestivamente o produto final e que atenda às necessidades do usuário interno. Apesar de necessitar da tecnologia, são o profissional contábil e sua competência que estão no cerne da qualidade do serviço de

processamento da informação. Em se tratando de um serviço, como descrito, apresenta alta intangibilidade, ausência de posse por parte do cliente, elevada customização, dependência de tecnologias e é carregado por altos custos de mão de obra qualificada. Ademais, apresenta grande subjetividade na valoração do serviço e na atribuição de preços.

De uma forma mais abrangente, a contabilidade oferece, através da gestão de custos, o conhecimento técnico específico na determinação destes, bem como de margens e preços integrados a outros setores específicos de forma a contribuir para a gestão de outros serviços, entre eles, a saúde e a medicina veterinária.

2.2. DETERMINAÇÃO DO CUSTO DO SERVIÇO

A definição de custo, dada por Martins e Rocha (2010, p. 9), é tida por: expressão monetária do consumo, da utilização ou da transformação de bens e serviços no processo de produção de outros bens e serviços. Para ser um custo, um recurso econômico deve satisfazer dois requisitos: (a) ser consumido, utilizado ou transformado; e (b) ter como objetivo a produção de bens ou serviços.

Os custos são classificados de acordo com sua relação com a produção (fixos ou variáveis) e com o nível de precisão da mensuração (diretos ou indiretos).

Custos fixos são aqueles cujo montante não é afetado pelo volume de produção. Já os variáveis são afetados no montante, de acordo com a produção (Martins, 2010). Quando os custos são relativizados com o volume é determinado o custo médio unitário de um produto. No caso de custos variáveis, em que o montante e o volume aumentam, a tendência é pela manutenção do custo unitário. Já para os custos fixos, apenas o volume de produção aumenta e a consequência é a diminuição do custo unitário.

A classificação dos custos em diretos e indiretos diz respeito ao nível de precisão da mensuração de cada elemento de custo em relação à determinada entidade objeto de custeio (Martins & Rocha, 2010, p. 32). Custos indiretos necessitam de alguma estimativa ou aproximação para serem alocados ao seu objeto de custeio e os diretos podem ter os recursos consumidos, utilizados ou transformados, objetivamente mensurados por um fator ou medida do consumo.

As metodologias de custeio adotadas devem levar em conta o objetivo da mensuração do custo, o problema que se pretende solucionar e o modelo de decisão estabelecido para a situação. Para cada método de custeio obtém-se um custo de produto diferente de outra metodologia. Segundo Martins e Rocha (2010), são:

- Custeio Variável: atribui ao serviço apenas os custos e despesas variáveis. Os custos fixos, mesmo que identificáveis, não são alocados como custo e fazem parte do resultado como um fardo a ser ultrapassado pela margem gerada na venda dos serviços ($\text{margem de contribuição unitária} = \text{preço de venda} - \text{custo unitário}$);
- Custeio por Absorção: gênero de custeio que atribui custos fixos aos serviços. É chamado de absorção pois o custo da produção deve absorver, além dos variáveis, os custos fixos de produção. A margem gerada por esse custeio deve cobrir despesas fixas e variáveis;
- Custeio Pleno: considera como sendo dos serviços todos os custos de produção e também os gastos de administração e de vendas (despesas). A margem gerada pelo preço de venda e o custo gera o lucro do acionista;
- Custeio por Atividades: método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. É estimulado pelo avanço tecnológico e pela complexidade dos sistemas de produção, que aumentou sensivelmente os custos indiretos de produção e o *overhead* (custos relativos a atividades de natureza preponderantemente

administrativa, de apoio ao ambiente produtivo). O objeto de custeio nesse caso é o processo.

Os métodos de custeio mais comumente encontrados são o variável e o por absorção (Horngren, Foster e Datar, 2000). O custeio pleno e o por atividades representam, em essência, variações do método de absorção, de acordo com Guerreiro (2011, p.23) e Martins e Rocha (2010, p. 60).

As questões envolvidas na discussão entre os métodos recaem basicamente sobre a apropriação dos gastos fixos ao serviço e os critérios utilizados como direcionadores.

De acordo com Martins (2010), o custeio por absorção é o método de apropriação de custos de produção aos serviços prestados, sendo as despesas: gastos relativos à administração, vendas e financiamentos, não alocados ao custo do serviço. É assim denominado por absorver, além dos custos variáveis, também os fixos (Martins e Rocha, 2010). Os métodos de custeio pleno e custeio por atividades, por também atribuírem custos fixos aos produtos, são considerados variantes do mesmo método de absorção.

Alguns trabalhos suportam a prática do custeio por absorção para tomada de decisão (Keegan, Eiler e Anania, 1988; Beaujon e Singhal, 1990; Berlant, Browning e Foster 1990; Banker e Hughes, 1994). Banker e Hughes (1994), entretanto, afirmam que a metodologia com absorção através de rateios só se torna exequível em condições de demanda linear e otimização da capacidade instalada com o volume de produção esperado. Como comentado anteriormente, esse cenário não é predominante na prestação de serviços. Balakrishnan e Sivaramakrishnan (2002) entendem que planejamento de produto e capacidade instalada interagem, e que as críticas ao método por absorção podem ser minimizadas quando diante de um bom planejamento estratégico.

A fundamentação utilizada para atribuição de custos fixos aos produtos é a da impossibilidade de manter uma estrutura pronta e manter o processo de produção para servir clientes sem incorrer em custos fixos. Embora seja um fundamento válido, as críticas recaem sobre a alocação de custos fixos indiretos aos serviços. Mais especificamente, ao critério de rateio utilizado como métodos de apropriação do custo do serviço que oferece oportunidade

de subjetividade, arbitrariedade, ambiguidade e irracionalidade quando não utilizados fatores que representem a verdadeira relação de causa e efeito com a ocorrência do custo. Wang, Du, Lei & Lin (2010) criticam o sistema tradicional de custeio que utiliza critérios de rateio na alocação que distorcem os custos e conduzem a decisões gerenciais incorretas. Os autores defendem a alocação dos custos fixos, entretanto, com critérios de rateio melhor elaborados, só obtidos, pela sua ótica, com a metodologia de custeio por atividades.

Diante das críticas à metodologia de custeio e precificação por absorção tradicional, a metodologia ABC (*Activity based costing*) ganhou espaço como uma alternativa, tendo como característica relevante de que um custo, mesmo que não varie com o volume, pode variar com outra medida de atividade (Lere, 2000). A metodologia ABC, embora trabalhe na redução da proporção de custos fixos não alocados aos serviços através de direcionadores de custo, recebeu basicamente as mesmas críticas a respeito de rateios e critérios lógicos de seleção do rateio.

A linha de pesquisa que defende os métodos de custeio que atribuem custos e/ou despesas fixas ao custo do serviço argumenta que a significância dos custos de *overhead* presente nos dias de hoje, com intrincada rede de departamentos que oferecem suporte a diferentes linhas de produtos ou serviços, são substanciais e tornam o custeio variável irreal na prática de gestão. De fato, o argumento é real. Entretanto, alocá-lo aos serviços não ajuda em nada a resolver o problema. Os custos fixos continuarão existindo e afetando o resultado final da empresa.

2.2.1. CUSTEIO VARIÁVEL

Esta metodologia apropria todos os custos variáveis, sejam eles diretos ou indiretos. Ignora a parcela fixa do custo de fabricação, tratando como despesa do período direto ao resultado. Os custos atribuídos aos serviços são então classificados de acordo com seu comportamento e, deduzidos da receita de vendas, resultam na margem de contribuição. A partir da margem de contribuição, são subtraídos custos e despesas fixas para se alcançar o

resultado do período (Ching, 2010). Não havendo o rateio dos custos fixos aos serviços, o custo unitário não sofre oscilações nem pelo rateio nem pelo volume de produção.

Para Lima (1997) a metodologia de custeio variável apresenta as seguintes vantagens:

- a) o lucro não é afetado pela absorção de custos fixos resultantes de variações de estoques;
- b) os dados de custo-volume-lucro são diretamente obtidos de relatórios regulares;
- c) os dados de lucro marginal são facilmente apreciados e permitem a análise de rentabilidade de produtos, serviços e clientes sem a distorção provocada pela absorção de custos fixos;
- d) a eliminação de flutuações de lucro causadas por diferença entre volume de vendas e produção;
- e) a permissão da análise de ponto de equilíbrio por serviço;
- f) a aplicação mais simples, quando comparada com o custeio por absorção.

Diversos argumentos são elencados por Martins e Rocha (2010, p. 77-79) para justificar a não inclusão dos custos fixos no custo do serviço, entre eles: custos estruturais não se confundem com custos do serviço; custos estruturais são compartilhados por diversos serviços com diferentes intensidades; nenhum critério de rateio é inquestionável; todo rateio é subjetivo; muitos rateios são arbitrários; risco de distorção, com ausência de rateio no custeio variável, é nulo; custo unitário se torna absolutamente objetivo; alocação de custos fixos distorce o valor do custo unitário de acordo com o volume produzido; atribuição de custo médio unitário é mais estável; custos fixos não devem ser estocados; variações de resultados são diretamente proporcionais ao volume de vendas; ocorre visualização direta do custo fixo como informação gerencial; resultados acompanham fluxo de caixa; há maior aproximação com a teoria econômica; é melhor a evidenciação de lucros marginais.

O método de custeio variável é voltado especificamente para uso gerencial (Guerreiro, 2011), sendo o mais útil no processo decisório porque os dados são apresentados de forma a possibilitar o controle de custos unitários e totais, e simular cenários quando se alteram as premissas de volume, custos e preços. A metodologia, porém, não é aceita para fins fiscais e societários (Martins, 2010).

Por meio do custeio variável, pode-se analisar como o comportamento do resultado é influenciado pelo volume de vendas sem influências da capacidade de produção. Já pelo custeio por absorção, o volume de produção do período influencia mais o resultado do que o fazem as próprias vendas. Além de produzir resultados contraditórios (lucros menores em períodos de venda elevados e vice-versa), em determinadas situações o rateio gera distorções e oportunidade de viés no custeio de produtos e serviços. De acordo com Martins (2010), por melhor que seja o critério, sempre haverá certo grau de imprecisão no rateio dos custos indiretos.

O fato do custo unitário do produto não sofrer grandes distorções do volume de produção é muito importante quando se utiliza gestão de custos para elaboração de orçamentos flexíveis com cenários otimistas, realistas e pessimistas. O estabelecimento do custo unitário, como destacada por Martins e Rocha (2010), serve de referência à Controladoria. Somente no custeio variável, sem as distorções provocadas pelas alocações de custo fixo e volume de produção, é que se pode analisar variações de custo unitário do produto, custo-padrão ou custeio-alvo.

Custos e despesas fixas não devem ser relegados a um segundo plano e são importantes, quando não determinantes, para avaliar resultados de período. Entretanto, a relevância não justifica, de forma lógica, sua alocação ao custo dos serviços. As decisões de precificação e custo do serviço, no custeio variável, ficam segregadas à margem de contribuição, enquanto as decisões de investimento ou capacidade instalada, normalmente de comportamento fixo, jazem isoladas do custo do serviço, mas não ignoradas. Com as margens e os custos de capacidade instalada destacados, torna-se muito mais simples avaliar o impacto do volume de produção nas decisões.

2.3. MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO E RENTABILIDADE

Maher (2001) caracteriza a margem de contribuição como a “diferença entre o preço de venda unitário e os custos variáveis unitários. Interpreta a margem de contribuição como a quantia disponível para cobrir os custos fixos e gerar lucro”. Nesse aspecto, a margem de

contribuição é vista como um elemento importante para os administradores, ao permitir avaliar a contribuição dos produtos para cobrir os custos fixos. Esta definição é conceitualmente incompleta, segundo Martins (2010), pois dever-se-ia incluir na definição as despesas variáveis de venda.

Martins (2010, p.258) corrobora a importância da margem destacando sua dupla função: em um primeiro momento, a margem de contribuição unitária (receita da venda de um produto deduzida dos custos e das despesas variáveis necessários à produção do mesmo) tem a função de cobrir os custos e as despesas fixas; a partir de então, a margem obtida pela venda de cada serviço deve constituir o lucro.

Integram a margem de contribuição unitária, além do preço de venda, custos e despesas variáveis como fretes, embalagens, comissões sobre vendas, impostos incidentes sobre vendas e matéria-prima (Figura 1). A mão-de-obra direta, sempre que sua natureza e comportamento forem variáveis, sendo paga de acordo com a produção, pode ser incluída na margem. Entretanto, como discutido anteriormente, regra geral no Brasil, caracteriza-se como custo fixo e, nesse caso, não deve compor a margem de contribuição, no modelo de custeio variável.

Alternativamente, a margem de contribuição unitária pode ser expressa em termos percentuais (Figura 1), ao se tomar a margem de contribuição unitária e dividir pelo seu preço de venda (Guerreiro, 2011, p.64; Martins e Rocha, 2010, p. 69).

A margem de contribuição gerada pela venda de um serviço, multiplicada pela quantidade vendida perfaz a margem de contribuição total de determinado serviço (Figura 1). A soma das margens de contribuição dos diferentes serviços resulta na margem de contribuição total da empresa. Abatidos os custos fixos, chega-se ao resultado do período.

Figura 1 - Margens de Contribuição. Adaptado de Guerreiro (2011).

A margem de contribuição tem íntima relação com o valor adicionado pelo serviço, porém ambos os termos apresentam conceitos distintos. O valor adicionado representa a contribuição gerada pelo serviço (receita do produto) subtraído de bens e serviços adquiridos de terceiros para sua produção. Em sua maioria, os bens e serviços adquiridos de terceiros são elementos de natureza variável, portanto um produto que agrega pouco valor adicionado, regra geral, também apresenta baixa margem de contribuição (Martins e Rocha, 2010, p. 77).

A margem de contribuição é indicador fundamental da rentabilidade dos serviços. Cada método de custeio possui sua própria medida para expressar o resultado individual de cada produto/serviço. A medida, no caso do custeio variável, é a margem, e a rentabilidade é a referência na comparação entre os diferentes serviços prestados em uma organização (Martins e Rocha, 2010, p. 66). Cabe destacar que na escolha do método de custeio variável, pela não distribuição dos custos fixos aos serviços, não há a informação de lucratividade por serviço. Temos a rentabilidade por serviço e o resultado do período, como um todo.

As diferentes formas de apresentação da margem de contribuição, em termos unitários, absolutos ou percentuais, inspiram bastante cuidado na análise e na interpretação de rentabilidade.

Com uma análise superficial e bastante simples, o raciocínio de incentivar a venda de serviços com maior margem de contribuição unitária é válido. Contudo, a validade do argumento é limitada. É o montante de margem que cobre os custos fixos e gera o resultado da empresa. Logo, o produto que tem a maior margem de contribuição total é aquele que mais

contribui para o pagamento dos custos fixos e formação do lucro da empresa (Guerreiro, 2011, p. 65).

De maneira análoga, um serviço A pode ter elevado índice de margem de contribuição percentual, mas em valor absoluto representar um valor muito pequeno quando comparado ao serviço B e C (Tabela 1).

	PV (R\$)	CV _{un} (R\$)	IMC (%)	MC _{un} (R\$)	Q (un.)	MC _t (R\$)
Serviço A	40,00	10,00	75%	30,00	100	3.000,00
Serviço B	500,00	250,00	50%	250,00	15	3.750,00
Serviço C	200,00	100,00	50%	100,00	200	20.000,00

Tabela 1 - Rentabilidade de serviços. PV - Preço de Venda; CV_{un} – Custo Variável Unitário; IMC – Índice de Margem de Contribuição; MC_{un} – Margem de Contribuição Unitária; Q – Quantidade; MC_t – Margem de Contribuição Total

Em um primeiro momento, o Serviço A se apresenta como mais rentável, ao disponibilizarmos a maior margem de contribuição percentual. Contudo, em termos absolutos e em bases unitárias, o Serviço A agrega menor margem, e o Serviço B passa a ser considerado o de maior rentabilidade. Levando em conta a quantidade vendida, o Serviço C, mesmo tendo a mesma margem de contribuição percentual e menor margem de contribuição unitária em relação a B, é o que mais contribui para o resultado da empresa quando se analisa a margem de contribuição total. Esta é uma situação bastante presente em clínicas e hospitais veterinários: analogamente, o serviço A como serviços de embelezamento e estética animal; o serviço B vinculado com os de alta complexidade, como procedimentos cirúrgicos e tratamento intensivo; e o serviço C, hipoteticamente, consultas e procedimentos ambulatoriais.

Em acréscimo, o modelo de custeio variável reflete, de maneira mais evidente por não alocar custos fixos, que nenhum dos serviços deve ser excluído por apresentar baixa margem de contribuição unitária ou total. Deve ser lembrado que a margem tem como função inicial cobrir os custos fixos. Desta forma, retirar serviços com baixa margem unitária ou total, sem impacto de redução de custos fixos, apenas acarretará em menor lucro global para a organização. Há casos em que, mesmo com margens de contribuição negativas, opta-se por

manter o serviço, desde que provado gerar oportunidade direta de obtenção de margens de contribuição total em outros serviços, que impactam positiva e significativamente no resultado.

Sob o ponto de vista de maximização econômica, o cenário ideal é o produto que gera elevadas margens de contribuição unitária, com elevado giro de vendas. Entretanto, na prática, a situação raramente é alcançada. A quantidade desejada pode não ser alcançada por questões mais complexas, como demanda de mercado, concorrentes e substitutos, baixa capacidade instalada, ineficiência de produção, falha de precificação, entre tantas outras. Isso posto, a informação de margem de contribuição percentual e unitária é importante em decisões de investimento e saturação de capacidade, mas é a margem de contribuição total que reflete fidedignamente quais os serviços mais ou menos rentáveis em uma organização.

O modelo de potencialização do lucro global do negócio pode ser sumarizado com base no tipo de decisão financeira a ser tomada (Guerreiro, 2011, p. 75-76; Martins e Rocha, 2010, p.84):

- Alternativas de ação que não impactam nos custos fixos – opta-se pela alternativa que gera maior margem de contribuição total.
- Alternativas de ação que impactam nos custos fixos – opta-se pela que gera maior saldo positivo na confrontação entre margem de contribuição total e custo fixo total.

Em síntese, o modelo de decisão exposto pelo custeio variável sempre indica aquelas que mais impactam positivamente na diferença entre a margem de contribuição total e o custo fixo total.

O sucesso financeiro do prestador de serviço não se baseia apenas em manter margens elevadas. Variáveis ambientais legais, mercadológicas, político-econômicas, sociais, tecnológicas impactam no prestador de serviço positiva ou negativamente. Talvez o preço de venda seja o atributo que consiga incorporar boa parte delas e assume papel central e estratégico de um negócio.

2.4. PREÇO E PRECIFICAÇÃO

De acordo com Bruni e Famá (2008), está no preço um dos mais importantes aspectos financeiros de qualquer entidade. De fato, tendo o preço uma unidade monetária de fácil comparação, é através dele que as empresas comunicam sua estratégia e também que os consumidores transmitem o aceite de uma transação na confrontação entre custos e benefícios.

Existem quatro verbos que nos permitem adquirir um produto: produzir, roubar, pedir ou trocar (Kotler & Keller, 2006). Segundo esses autores, a troca envolve a obtenção de um produto desejado de alguém que oferece algo em contrapartida. Para que exista uma troca, são necessárias cinco condições: duas partes, posse de valor de algo para outra parte, capacidade de comunicação e entrega de ambos os lados, liberdade para aceite ou recusa da troca e disposição para participação. Satisfeitas as condições, Menger (1994) entende que, ao final do processo, ambas as partes estão em uma situação melhor, ou, na pior das hipóteses, na mesma situação. Logo, a troca é um processo de criação de valor e não existe igualdade de preços na troca, mas sim uma equivalência subjetiva de valores.

A evolução da sociedade e a crescente complexidade dos produtos ofertados para troca propiciaram a demanda por uma unidade de referência que facilitasse o processo do escambo, trazendo a moeda e a unidade monetária um valor de referência, chamado preço. A divisibilidade da moeda e a expressão em unidades monetárias facilitam a precisão do processo de troca.

Sob uma abordagem cotidiana da maioria das pessoas, preço é a quantidade de dinheiro paga para adquirir um bem ou serviço. Em um ambiente estratégico empresarial, a abordagem de preço é mais ampla e de estreita ligação com a de valor, sendo, entretanto, conceitos diferentes. A troca só acontece realmente pelas diferentes valorações que as partes, comprador e vendedor, atribuem ao produto que desejam em relação ao que abdicam.

Para Urdan e Urdan (2010), preço é tudo que o consumidor percebe ter sacrificado para obtenção de um produto. Urbany (2001) define o preço como unidade de valor entregue por uma parte em troca de alguma coisa recebida de outra parte. Campomar (2012) entende

que o preço pode ser visto como o valor estabelecido àquilo que é trocado, ou seja, ocorre uma troca do poder de compra pela satisfação ou pela utilidade de um produto ou serviço.

É através do preço que uma empresa garante a receita para cobrir custos e despesas e alcança suas margens de lucro ambicionadas. É no preço que se definem estratégias de captação de clientes e espelham posicionamento e estratégias de custo ou diferenciação, e é com base nele que se definem forças de oferta e demanda de mercado.

Contrário à lógica, Bonfim e Passarelli (2009) entendem que custos e preços persistem ignorados por uma boa parcela dos administradores empresariais, particularmente os de pequenos e médios empreendimentos. Pela falta de rigor no custeamento dos produtos, os autores concluem que o preço é determinado pelo que a empresa acha que o produto custa, agregada a uma margem que esta acredita que o mercado suporta.

A despreocupação é herança de uma inflação desenfreada e da ciranda financeira em que os preços não exigiam cuidados especiais nem quanto à reação do mercado e nem quanto ao custo dos produtos vendidos. Porém, com a estabilização financeira, padrões mais rigorosos de custo, referências de valor para o consumidor e elevada concorrência, a precisa determinação dos preços de venda ganha espaço como método eficaz de manutenção da viabilidade econômica de negócios.

O processo pelo qual se calculam os preços de venda é denominado precificação. Bruni e Famá (2008) definem precificação como um dos mais importantes aspectos de uma entidade, e afirmam que negligenciar ou estabelecer políticas erradas pode ser causa de ruína de uma empresa.

A precificação é um processo estratégico de caráter interdisciplinar de atribuição de preços a bens e serviços. Por toda informação agregada que carrega (custos, despesas, margens, posicionamento, captação, entre outras), o processo obrigatoriamente tem o aval da direção das organizações e faz parte do planejamento estratégico, coerente com os objetivos a serem alcançados pelas empresas. As informações são geradas por diferentes profissionais, com diferentes enfoques (é interdisciplinar).

Hinterhuber (2008) categoriza as estratégias de precificação em três grupos de acordo com o enfoque: custos, competição e valor. A primeira deriva da informação contábil e, as outras, da análise de preços concorrente e das demanda e necessidade do mercado

consumidor, respectivamente. O autor se refere à estratégia de preço com base em custos como sendo a de menor valor estratégico, e a de valor como abordagem mais completa. Apesar disso, o autor identifica como sendo a menos utilizada, tendo como principais obstáculos a sua implantação: avaliação subjetiva do que é valor, dificuldade em comunicar valor, dificuldade em segmentar o mercado, dificuldades com gestão da equipe de vendas, dificuldade com suporte do gestor sênior de *marketing*.

A análise de Hinterhuber (2008) evidencia a importância do preço como ferramenta estratégica, mas peca em avaliar as diferentes abordagens como substitutas. O processo é multidisciplinar e uma abordagem complementa a outra. Não se pode abrir mão dos custos e margens para atender valores e demandas dos consumidores, e a recíproca é verdadeira.

Percy, Cravens e Lane (2010) ressaltam a crise econômica de 2007-2010 e a consequente redução de demanda e preços dos concorrentes como exemplo do uso do preço de forma estratégica. De acordo com os autores, os preços foram utilizados para manter o volume de vendas, assegurar a participação de mercado, arrasar os concorrentes já abalados, mas também destacou aqueles que enxergam no preço uma maneira de transmitir valor e aproximar o relacionamento com os clientes, paradoxalmente elevando preços em condições econômicas desfavoráveis. De modo geral, os preços serviram os interesses de forma tática, focada no curto prazo, negociando com clientes e fornecedores, regra geral, com patamares inferiores. Algumas organizações, entretanto, adotaram uma perspectiva estratégica, com o óbvio envolvimento de níveis hierárquicos inferiores, mas com orientação de longo prazo e transmissão de valor aos consumidores como forma de manter ou elevar preços.

Assef (2011) alerta que uma boa política eficiente de preços não significa preços altos nem baixos. Devem ser avaliados aspectos mercadológicos, tributários, de custos, econômicos e financeiros para que esta se estabeleça. Os objetivos de uma eficiente precificação, segundo o autor são a maximização do lucro de longo prazo, a garantia de participação de mercado, a maximização de capacidade produtiva e de capital empregado para perpetuação auto-sustentada.

Cannon e Morgan (1990) reforçam que a precificação que tem como único objetivo auferir lucro (uma perspectiva tática, de curto prazo) pode ser auto-destrutiva. Além de lucro, outros objetivos intermediários devem ser contemplados: satisfação de clientes, vulnerabilidade competitiva, consistência estratégica e simplicidade.

Martins (2010) corrobora o aspecto interdisciplinar da precificação. Reporta ser necessário conhecer o custo do produto, mas não ser suficiente para estampar o valor monetário ao consumidor. É preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços praticados pela concorrência, os preços de produtos substitutos, a estratégia de *marketing* da empresa e o tipo de mercado em que a empresa atua.

De modo geral, a literatura descreve três principais enfoques do processo de precificação:

- Formação de preço com base no mercado consumidor, ou de *Marketing*, também chamada de “preços de fora para dentro”;
- Formação de preço com base no mercado, ou Econômica, com “preços formados de forma mista”;
- Formação de Preço com base em custos, ou Contábil, sendo os “preços formados de dentro para fora”.

Nenhum dos enfoques, isoladamente, garante a eficácia da estratégia, mas todos eles são levados em conta na definição do valor monetário de face que será determinante para a adequada consecução dos objetivos almejados da organização.

2.4.1. O MARKETING E OS PREÇOS

Para Urdan e Urdan (2010), o *marketing* envolve estímulo e troca, em que duas partes buscam mutuamente satisfazer suas necessidades espontaneamente dando e recebendo algo de valor. Complementam a definição pela significação filosófica, em que *marketing* é um princípio básico da empresa que enfatiza o foco nas necessidades do cliente para encadear o trabalho integrado de todas as áreas em função desse mercado, tendo a geração de lucro como consequência da satisfação dos clientes.

Kotler e Keller (2006), entre algumas definições, descrevem o *marketing*, sob o ponto de vista gerencial, como o processo de planejar e executar a concepção, a determinação do preço, a promoção e a distribuição de ideias, bens e serviços para criar trocas que satisfaçam metas individuais e organizacionais.

O *marketing*, visto como processo, executa atividades e consome recursos com uma lógica de encadeamento e coerência com foco no alcance de resultado para organizações. O processo de *marketing* segue três fases: análise do contexto, gestão estratégica de *marketing* e gestão do composto de *marketing*.

Na análise de contexto, o foco é a interação do ambiente interno com o externo e os aspectos potenciais de decisões, objetivos e ações da empresa em relação ao mercado. Sempre com foco na satisfação de demandas/necessidades observa-se o cenário macroeconômico: fatores econômicos, políticos, legais, culturais e tecnológicos; e o microeconômico: análise da concorrência, fornecedores, distribuidores e clientes. A análise externa se confronta com os planos, cultura, recursos, competências e desvantagens internos à empresa.

Diagnosticado o cenário em que a empresa está inserida, a cúpula define qual será a gestão estratégica de *marketing*. Realiza a segmentação do mercado e define o seu segmento alvo. Define como quer ser percebida pelos consumidores (posicionamento) e quais serão as estratégias de competição, ou seja, que linhas de ação seguirão para atingir seus objetivos. No terceiro bloco do processo, que envolve questões táticas, está inserida a gestão do composto de *marketing* ou *mix* de *marketing* ou o também chamado 4Ps: produto, praça, preço e promoção.

De acordo com Kotler e Keller (2006), o preço não deveria ter apenas uma funcionalidade tática. Muitas empresas, de acordo com os autores, adotam-no como uma ferramenta estratégica. Os autores ressaltam ainda que, dentro do composto de *marketing* (os 4Ps) é o único elemento que não gera custos para as empresas mas sim receitas, e também enxerga o preço como um dos elementos mais flexíveis e de resultado mais imediato dentro de toda a gestão do *mix* de *marketing*.

A relevância do preço sobre a lucratividade é exposta em exemplo de Urdan e Urdan (2010). Em análise de preço unitário, volume de vendas, custo fixo e custo variável isoladamente, uma melhora de 5% em qualquer das variáveis, mantidas as outras constantes, gera os seguintes resultados, respectivamente: 50%, 20%, 15% e 30% sobre o lucro líquido inicial. Paradoxalmente, na prática ainda se observa uma luta frequente para se reduzir custos, aumento de volume de vendas sem mexer nos preços de venda.

O preço, pela ótica do *marketing*, é muito mais do que o valor da etiqueta. A estratégia não deve ser aumentar o esforço de venda, mas sim criar uma cadeia de valor percebido em

que a demanda gerada nos consumidores exija o mínimo de esforço na venda do bem ou do serviço, já com os preços estrategicamente tabulados.

2.4.2. A ECONOMIA E OS PREÇOS

A precificação, sob o enfoque econômico, dá-se através das curvas de oferta e demanda. Aceitar que o mercado é que determina o preço soa agressivo, pois margeia a ideia de que a empresa não detém nenhum tipo de controle e estaria entregue ao acaso do mercado. Na realidade, a empresa, através de sua estratégia e dos atributos de seus produtos, influencia ativamente a demanda, inclusive através de seus preços.

Nagle (1984) alerta que os modelos econômicos são demasiadamente atacados por profissionais de *marketing*, mas não foram desenhados para descrever de que forma as empresas tomam decisões de preço e de que forma os consumidores reagem às decisões de mudança do preço. Raro será a economia prescrever ações específicas individuais para formação de preço de venda. O modelo é repleto de abstrações e de isolamento de variáveis que não são de interesse do economista. O papel da economia não é precificar serviços, mas explicar os princípios econômicos que conformam uma bem sucedida estratégia de precificação.

Vale destacar que a economia se baseia nas necessidades e desejos de compradores e vendedores e na escassez de recursos. A quantidade demandada de um bem/serviço é determinada ativamente pelos compradores. Muitas variáveis influenciam a demanda por um bem/serviço, mas há um determinante que representa um papel central: o preço do produto. A quantidade demandada é negativamente relacionada com o preço. Outras variáveis que afetam a demanda são: renda, preço de bens relacionados, gostos, expectativas e número de compradores. Já a quantidade ofertada é determinada ativamente pelo grupo de vendedores, e novamente o preço assume um papel central nessa análise. A quantidade ofertada está positivamente relacionada com o preço. A oferta pode ser deslocada pelo preço de insumos, tecnologias, expectativas e número de vendedores (Mankiw, 2007).

O modelo econômico, dessa forma, argumenta que o equilíbrio do mercado é atingido naturalmente e de modo descentralizado, com mínimas interferências governamentais para

correções de imperfeições do mercado, através do equilíbrio entre oferta e demanda. E o que garante que o equilíbrio de mercado não se degenere e não vire um caos frente a um grande número de participantes, engajados nos mais diferentes graus e em diferentes atividades, gerando infinitas tomadas de decisões, pode ser resumido em apenas uma palavra: o preço.

Alguns tópicos econômicos, segundo Nagle (1984), têm origem e essência econômica e são amplamente utilizados como estratégias de precificação por profissionais diretamente responsáveis por elas: negociação, assimetria informacional e confiança, sensibilidade a preços (elasticidade – percentual de variação no volume de vendas frente ao percentual de variação no preço), preferências e segmentação, localização e posicionamento de mercado, canais de distribuição e geração de valor.

As decisões de troca, sob o enfoque econômico, são tomadas através de mudanças marginais, ou seja, pequenos ajustes incrementais a um plano de ação existente. A decisão econômica é qualitativa e dicotômica, ou seja, sim ou não, aceite ou recusa (Mankiw, 2007). Contudo, a decisão extremada é tomada dentro de um intervalo entre extremos. Na lógica econômica, quanto mais valor tiver um produto, maior a sua demanda. Quanto mais necessário e insubstituível for o produto, mais difícil fica a decisão de abdicar do mesmo.

A saúde se caracteriza por um serviço, de natureza básica, necessária e insubstituível. Isso posto, utilizando apenas a abordagem econômica, poder-se-ia pensar no setor como altamente lucrativo, pela demanda persistente e pela necessidade básica do comprador. A realidade não condiz por fatores diversos de elevada complexidade, que fogem à questão de pesquisa do estudo, mas que podem ser exemplificados como: aspectos políticos, excesso de oferta, intervenção governamental, falta de qualidade na prestação do serviço, despreparo técnico-profissional, falta de posicionamento e segmentação, má gestão, entre outros.

Entender o arcabouço econômico em que as estratégias de precificação são construídas é o primeiro passo para realizá-las com êxito. A teoria econômica está um tanto presente quando se fala em informação, competição e segmentação de mercado abordado pelas metodologias contábeis e de *marketing*. A teoria, entretanto, não tem a ambição de prescrever soluções específicas. Orienta apenas para uma melhor compreensão dos fenômenos, deixando o problema de como precificar nas mãos dos gestores responsáveis, junto com conceitos e perspectivas que devem fazer as soluções menos nebulosas e mais eficientes.

2.4.3. A CONTABILIDADE E OS PREÇOS

A contabilidade, como instrumento gerencial, assim como o mercado, evoluiu significativamente. De acordo com Abdel-Kader e Luther (2006), o escopo e os propósitos da contabilidade gerencial partiram dos níveis operacionais e gerenciais para o nível estratégico. O foco, antes no produto, agora é no planejamento estratégico e na maximização de retorno aos *stakeholders*. De acordo com os autores, é possível definir a evolução em quatro fases:

- Estágio 1 – determinação de custos e controle financeiro (antes de 1950);
- Estágio 2 – geração de informação para planejamento gerencial e controle (até 1965);
- Estágio 3 – redução do desperdício de recursos em processos (até 1985);
- Estágio 4 – criação de valor através do uso eficiente de recursos (até 1995).

A contabilidade gerencial, quando focada na ferramenta de apuração, apresenta a potencialidade estratégica, contribuindo para assegurar a maximização do retorno, fornecendo valores de preços de venda com foco no custo dos produtos, ou seja, preços gerados de dentro para fora.

A teoria da precificação contábil, no entanto, quando aplicada aos prestadores de serviço, mostra-se um tanto desafiadora e até mesmo frustrante, quando se levam em conta as dificuldades e limitações impostas pela natureza dos custos do setor. O custo variável unitário do serviço é ínfimo (matéria-prima, basicamente) e o custos estrutural, tecnológico, de mão-de-obra e administrativo imensos, tornando a equação de precificação altamente alavancada pela margem que deve cobrir. A confiabilidade da margem é dependente do volume de produção estimado, visto que os componentes dela tem natureza de custo fixo.

Guerreiro, Cornachione Jr. e Kassai (2012), assumindo a premissa do papel relevante da contabilidade gerencial na otimização de resultados, defendem a contribuição de estudos da área como auxílio aos gestores em decisões sobre preços. Segundo os autores, para decisões sobre rentabilidade e lucratividade de produtos/serviços, o custeio variável é o método a ser adotado preferencialmente.

O preço não é determinado pelos custos. O cenário ideal é aquele em que o preço determinado pela contabilidade, aquele que cobre os custos e as despesas e garante o retorno aos acionistas, seja compatível com o preço de *marketing*, gerado em acordo com a análise de valor atribuído pelo consumidor, e pelo mercado econômico. Mesmo não sendo determinada isoladamente, fica clara a importância do enfoque contábil, sob pena de sua inviabilidade econômica, se não respeitados os custos do produto (Fig. 2).

Figura 2 - Diferentes Abordagens de Precificação. Fonte: Campomar (2012).

Outro ponto de reflexão quanto à importância dos custos e do preço gerado internamente tem origem no cenário de mercado atual. Como demonstrado, o mercado atual tem acirrada competição. Pereira, Guerreiro e Marcondes (2004), atentos às condições de incerteza em que a precificação ocorre, refinaram a metodologia tradicional com a inclusão do fator risco, objetivando um maior controle dos resultados e o aprimoramento do processo de planejamento e administração de preços sob o enfoque contábil.

O método tradicional utiliza uma margem como um percentual pelo qual o preço deve cobrir além do custo do serviço. Esse custo e os componentes que fazem parte da margem agregada serão determinados pelo método de custeio adotado pela organização.

De acordo com a metodologia de custeio utilizada, o custo unitário do serviço e a margem, denominada a partir de agora *mark-up*, acarretarão, matematicamente, diferentes preços de venda. Mas, se existe uma metodologia de custeio mais adequada, existe também uma lacuna na literatura científica que a identifique, exceção feita a Guerreiro *et al.* (2012) que indica a metodologia de custeio variável como a mais adequada.

O *mark-up* pode ser classificado como multiplicador ou divisor. As duas classificações levam ao mesmo resultado, porém com operações matemáticas diferentes. Integram a margem, usualmente, carga tributária, despesas de vendas, custos e despesas fixas e lucratividade desejada. O *mark-up* é obtido tomando 1 inteiro (100%) e subtraindo os percentuais dos componentes da margem. O preço final segue uma fórmula simples, de custo

unitário dividido pelo *mark-up*, no caso do divisor, ou custo unitário multiplicado pelo inverso do mesmo ($1/\textit{mark-up}$), quando da utilização do multiplicador.

$$\text{Preço de Venda} = \text{Custo Unit.} \times \frac{1}{\textit{mark-up}} \quad \text{ou} \quad \text{Preço de Venda} = \frac{\text{Custo Unit.}}{\textit{mark-up}}$$

A relativização em termos percentuais é importante como base de comparação e minimiza o efeito de escala. Entretanto, quando se fala em lucro gerado por produto, o termo percentual tem semântica limitada, primeiro porque o impacto depende da base de cálculo. Segundo e relacionado ao primeiro, a empresa necessita de um montante absoluto para fazer frente aos custos fixos e obter o retorno desejado. E, terceiro, dado que o preço não se altera a cada pedido de produção (salvo produtos feitos por encomenda e altamente customizáveis e especializados), como dito anteriormente, os custos fixos terão maior ou menor representatividade na margem, de acordo com menor ou maior produção respectivamente.

Em relação aos sistemas de custeio, Abbas (2001) enfatiza que os sistemas tradicionais já não mais atendem às características das empresas modernas, já não é mais possível distribuir os custos indiretos com base nas horas de mão-de-obra direta. Conhecendo os verdadeiros custos dos serviços prestados, as empresas estarão em condições de cortar desperdícios, melhorar seus serviços, avaliar incentivos de qualidade e impulsionar para o melhoramento contínuo através do gerenciamento baseado em atividade (ABM).

2.5. PEQUENOS EMPRESÁRIOS E A MEDICINA VETERINÁRIA NO BRASIL

Concatenado aos objetivos da pesquisa, procura-se entender o que o mercado vê como obstáculo ao processo de gestão, e as motivações que o levam a procurar profissional capacitado (ou não) para a melhora de processos gerenciais estratégicos. Nesse sentido, é

crucial conhecer o mercado em que estão inseridos os empresários veterinários e o perfil do gestor que lida com as decisões estratégicas.

Dados do IBGE (2012) demonstram a expansão empresarial, especialmente pequenas e médias empresas (PMEs), com crescimento de 26% em 2012 comparado ao ano anterior, e melhora das taxas de sobrevivência no geral. De acordo com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2013), as PMEs representam, em 2012, 99% dos estabelecimentos, 52% dos empregos urbanos formais e 40% da massa salarial paga no Brasil.

A despeito de sua importância socio-econômica, o setor carece, dentre outros investimentos, de capacitação empreendedora e conhecimento de técnicas de gestão financeiras e não-financeiras para se manter competitivo e sustentável no longo prazo. Tal fato se evidencia no prestador de serviços, único setor em que a taxa de sobrevivência apresentou ligeira queda (de 72,8% para 72,2% em 2010), e demonstra que talvez esteja havendo o acirramento da concorrência e certa estabilidade na curva de tendência de sobrevivência. Em um recorte da taxa de sobrevivência, o IBGE auferiu um índice de 64% em atividades veterinárias, abaixo da média exposta nos serviços em geral.

Em uma análise da taxa de sobrevivência dos prestadores de serviço por regiões, a Região Sudeste tem o maior percentual (75,7%), seguido pelas Regiões Sul (71,8%), Centro-Oeste (70,5%), Nordeste (62,9%) e Norte (58,9%). Os dados encontrados no Brasil pelo IBGE estão próximos dos divulgados pela *Organisation for Economic Cooperation and Development* (OECD, 2013), com metodologia semelhante e taxas que variam de 78,2% (Eslovênia) até 49,7% (Holanda) com uma média simples de 66,09% de sobrevivência de 15 países.

A medicina veterinária é uma prestadora de serviço dentro das áreas de conhecimento ligada à saúde. Em um sentido amplo, trabalha com prevenção, controle, erradicação e tratamento de doenças, traumas e qualquer outro agravo à saúde dos animais. A medicina veterinária é responsável pela formação de profissionais especializados em produção: pecuária de corte, pecuária de leite, avicultura, suinocultura, piscicultura, entre tantas outras. O profissional também é responsável autorizado pelo Ministério da Agricultura para fiscalização de produtos de origem animal e dentro das empresas como responsável técnico de produtos que envolvam produtos de origem animal. Dentro da indústria, opera no mercado de rações, farmacêutica e de equipamentos hospitalares relacionados à saúde animal. Exerce

função comercial quando promotor de vendas de produtos junto a distribuidoras de ração, medicamentos, acessórios e equipamentos de saúde.

Na área de clínica médica e cirúrgica de pequenos animais, existem atividades de menor complexidade intimamente ligadas à atividade veterinária: o comércio varejista e o serviço de estética animal.

O segmento tem apresentado uma evolução à parte do cenário brasileiro atual, com índices de crescimento expressivos. Dados da Associação Brasileira da Indústria de Produtos para Animais de Estimação (Abinpet), que congrega as indústrias do setor *Pet Food* (alimento completo), *Pet Care* (equipamentos, acessórios e produtos para higiene e beleza) e *Pet Vet* (medicamentos veterinários), reportam um faturamento de 15,2 bilhões de reais em 2013, 16,5 bilhões de reais em 2014, e uma projeção de 17,9 bilhões para 2015. Isso representa um percentual de 8,3% e 8,48% respectivamente. O faturamento obtido é segregado entre os setores de alimentos, farmacêutico, equipamentos e serviços veterinários, conforme o gráfico.

Gráfico 1 - Distribuição faturamento mercado pet 2014. Fonte: Abinpet

Sob uma perspectiva mundial, o mercado pet brasileiro se encontra em boa posição. Dados oriundos da Abinpet indicam o Brasil com o segundo lugar em faturamento, atrás apenas de Estados Unidos, conforme o gráfico exposto.

Gráfico 2 - Mercado Pet em bilhões de dólares. Fonte: Abinpet

Do ponto de vista demográfico, o IBGE demonstra, na Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) 2013, que o número de cães superou o número de crianças: são 52 milhões de cães contra 45 milhões de crianças até 14 anos. O percentual de lares com animais também supera o de famílias com crianças: 44% contra 36%, respectivamente. O cenário evolutivo tem como causa fenômenos sociais distintos, mas que convergem para o resultado citado.

Em primeiro lugar, há o componente demográfico, com mulheres tendo cada vez menos filhos, o envelhecimento populacional e o aumento de lares com apenas uma pessoa. Nesse contexto, os animais de estimação são alternativas das famílias com filhos, e ainda suprem um vazio sentimental das famílias sem filhos e de idosos, da qual os filhos já se emanciparam. Aos motivos demográficos juntam-se os econômicos como o alto custo de criação dos filhos e o aumento do valor de metro quadrado de imóveis.

Diante de um cenário formidável como o exposto, espera-se que o setor de serviços de saúde animal, mais especificamente, clínicas, centros de diagnóstico e hospitais veterinários apresentem números compatíveis com o crescimento em número de seus potenciais pacientes. Contudo, o cenário descrito informalmente não se aproxima do otimismo, tendo como principais causas relacionadas: o excesso de instituições de ensino, a concorrência acirrada e

algumas vezes considerada desleal, e a formação profissional, de cunho exclusivamente técnica, sem qualquer capacitação empreendedora ou gerencial, para formar empresários melhor capacitados. Há uma impressão geral no mercado empreendedor veterinário e na indústria setorializada, não confirmada, de que há baixos níveis de conhecimentos de gestão empresarial e que a capacitação é adquirida em meio a sucessos e a fracassos da rotina diária do empresário.

2.6. UPPER ECHELONS THEORY E CONHECIMENTO CONTÁBIL

Nas duas últimas décadas, o interesse acadêmico por dirigentes de organizações aumentou substancialmente. A teoria seminal que fomentou os estudos subsequentes foi denominada *Upper Echelons Theory* (Hiebl, 2014). Ge, Matsumoto e Zhang (2011) afirmam que a *Upper Echelons Theory* deriva da teoria de julgamento e tomada de decisão. Segundo os autores, baseado na premissa de racionalidade limitada, sempre se reconheceu que características individuais exercem algum papel na tomada de decisão. Contudo, foi a partir da teoria proposta por Hambrick e Mason (1984) que se passou a reconhecer que o perfil direcional se manifesta nas decisões em nível corporativo.

O estudo de Hambrick e Mason (1984) lançou luz à importância do perfil do gestor para explicar as práticas adotadas por uma organização. Segundo os autores, os resultados organizacionais – estratégias e eficácia – são reflexos dos valores e das bases cognitivas de seus gestores ou diretores. A *Upper Echelons Theory* argumenta que as organizações não tomam decisões, mas sim quem as faz são os gestores ou equipe de gestores de níveis hierárquicos superiores.

A lógica do modelo proposto é a de que decisões complexas (normalmente vinculadas a escalões superiores organizacionais) têm alta carga comportamental. Isto devido à impossibilidade de decisões com base técnico-econômicas frente a um ambiente tão complexo em que se exacerbam condições de racionalidade limitada, múltiplos e conflituosos objetivos, inúmeras alternativas de escolha e aspirações pessoais. Os autores propõem que as decisões estratégicas dependem de fatores cognitivos, psicológicos e contextuais dos gestores. Pela dificuldade de observação de cognição e personalidades, são utilizadas como determinantes

certas características demográficas observáveis do gestor, como: idade, carreira, formação acadêmica, nível de educação, ambiente socio-econômico, heterogeneidade da direção e potencial de integração (Hambrick, 2007).

Características organizacionais e ambientais não são ignoradas na abordagem. Entretanto são antecedentes à capacidade cognitiva e de valores do gestor, este sim agente ativo da decisão estratégica. De acordo com o modelo proposto (Figura 3), quanto mais complexa (estratégica) a decisão, mais sujeita à teoria comportamental. O gestor ou a equipe de gestão estão sujeitos diariamente a uma infinidade de decisões organizacionais e/ou ambientais que proporcionam ilimitadas alternativas, de tal maneira impossíveis de abranger com racionalidade. Logo, algumas situações estão fora do alcance de sua atenção em seu campo de visão. Dentro das que estão ao alcance de sua atenção, são selecionadas apenas aquelas sujeitas a sua percepção. Finalmente as situações dentro do campo de visão e percebidas pelo gestor são, então, interpretadas por sua base cognitiva e por seus valores, gerando sua percepção gerencial e a subsequente decisão estratégica. Hambrick (2007) postulou que as decisões estratégicas ajudam a explicar a performance organizacional.

Figura 3 - Escolhas Estratégicas sob condições de racionalidade limitada. Fonte: Hambrick e Mason (1984, p. 193)

Estudos posteriores (Boeker, 1997; D'Aveni, 1990; Simons, Pelled e Simth, 1999; Carpenter, Geletkanycz e Sanders, 2004; Naranjo-Gil, Maas e Hartmann, 2009; Hartmann, Naranjo-Gil e Perego, 2010; Elbashir, Collier e Stutton, 2011; Ge *et al.*, 2011; Pavlatos, 2012; Hsu, Chen e Cheng, 2013) corroboram com o modelo proposto demonstrando que o perfil do CEO (*Chief Executive Office*) e de sua equipe influencia nos resultados estratégicos das organizações. Hsu *et al.* (2013) exploram o perfil do gestor como determinante de políticas de internacionalização em pequenas e médias empresas da Tailândia. Os achados indicam que idade, nível educacional e tempo de experiência dos gestores são moderadores positivos na

amostra. Collins e Clark (2003) utilizam como variável de interesse as redes de relacionamentos intra e extra-organizacionais do gestor. Quanto maior o nível de relacionamento de trabalho, maior tempestividade de informação, atualização e melhor o desempenho empresarial. Sosik, Gentry e Chun (2012) utilizaram como indicador de performance as virtudes do gestor. Observaram incremento de performance com melhores índices de caráter do escalão superior. Ge *et al.* (2011) evidenciam que o estilo do gestor é determinante das práticas contábeis. Naranjo-Gil e Hartmann (2007) encontraram associações entre a formação acadêmica do gestor em hospitais e os sistemas de controle gerenciais adotados: formação administrativa (contexto de negócios) são positivamente associados com maior uso da informação financeira quando comparados aos de formação tecnicista (contexto de saúde). Naranjo-Gil *et al.* (2009) e Pavlatos (2012) demonstram que gestores com menos idade e menor tempo de experiência utilizam-se de instrumentos gerenciais inovadores com maior frequência. Nielsen (2010) revisa os trabalhos e os achados contraditórios a respeito do impacto da heterogeneidade da equipe diretiva nos resultados organizacionais.

Carpenter *et al.* (2004) fazem críticas construtivas ao modelo e aos estudos subsequentes. Segundo esses autores, o modelo utiliza variáveis demográficas do gestor pela dificuldade de se avaliar componentes não observáveis, como valores, cognição e percepção. A perspectiva da teoria é compreensível, entretanto simplista demais para explicar situações holísticas como a tomada de decisões estratégicas. Destaca-se a necessidade de avaliar as decisões estratégicas não só do ponto de vista da personalidade do gestor como também do contexto em que esses gestores estão inseridos e quantificar quanto das decisões são determinadas pelo perfil do gestor e quanto são decorrentes de variáveis contingenciais ambientais. Finalizam as críticas com a conclusão de que a teoria desenvolvida e os achados subsequentes de fato indicam a influência do perfil nas decisões e nos resultados de organização, mas que a resposta não deveria ser apenas se influencia ou não. As contribuições deveriam ser em como, quando e por que o perfil influencia. Para tanto, sugere estudos longitudinais e transdisciplinares que envolvam a psicologia como forma de pormenorizar e melhor embasar a teoria desenvolvida.

Krische (2011) e Nielsen (2010) criticam os trabalhos posteriores e relatam a escassez de trabalhos transdisciplinares, sem a abordagem sociológica e psicológica sugerida por Carpenter *et al.* (2004) e Hambrick (2007). De acordo com Krische (2011), as variáveis que afetam julgamento e tomada de decisão se categorizam em: pessoa (características do tomador de decisão, como conhecimento e habilidade), tarefa (característica como complexidade) e

ambiente (condições e circunstâncias que permeiam o tomador de decisão na execução de sua tarefa). Admite que os artigos que exploram a *Upper Echelons Theory* ignorem tarefa e ambiente por não fazer parte do escopo, entretanto argumenta que os trabalhos apresentados na área gerencial, focados na pessoa tomadora de decisão apresentam superficialidade ao ignorar a psicologia envolvida no dirigente. Sugere abordagem mais ampla com a inserção da análise de ambiente e no processo de cognição como meio de se enriquecer a teoria.

Uma inquietação assumida no próprio artigo de Hambrick e Mason (1984) é a respeito da linearidade do *framework* proposto: situação, seguida de percepção do gestor, sendo esta seguida de decisões gerenciais e de resultados organizacionais. Até que ponto as decisões são tomadas em decorrência de seus valores? Assumindo a premissa da teoria, as variáveis contingenciais e o ambiente teriam muito pouco a impactar em decisões e resultados.

Hiebl (2014) caracteriza a contabilidade gerencial e sistemas de controle gerencial como resultados organizacionais ou aspectos da estrutura organizacional. De acordo com a teoria proposta por Hambrick & Mason (1984) a “complexidade administrativa (p. 199)” está sujeita a influência das características dos dirigentes. Em seu artigo, Hiebl (2014) realiza revisão dos resultados de pesquisas empíricas de outros autores. Demonstra que a inclusão da influência individual de dirigentes ajuda na compreensão da decisão a respeito de sistemas de controle gerencial e práticas contábeis, do que quando estudada apenas pela perspectiva contingencial e organizacional. De acordo com o autor, a *Upper Echelons Theory* complementa a teoria da contingência e aumenta o poder explicativo de decisões estratégicas, quando comparada à análise isolada de uma das teorias.

Lee, Elbashir, Mahama e Stutton (2014) buscam compreender quais os fatores que podem indicar a adesão do escalão superior da organização com as práticas gerenciais. Criticam trabalhos anteriores que assumem a adesão como fato e questionam a baixa adoção empresarial a despeito de toda inovação acadêmica no campo de contabilidade gerencial. Os autores definem adesão dos níveis superiores em dois estágios: convicções e participação. O primeiro estágio, convicção, está diretamente relacionado ao conhecimento prévio dos gestores e ao grau de relacionamento com os detentores da informação. Havendo a convicção, o segundo estágio acontece naturalmente, e as práticas gerenciais ocorrem com maior naturalidade. Observa-se que apesar do cerne do trabalho ser a adesão do alto escalão, ela está condicionada ao conhecimento prévio adquirido.

As críticas de Miller, Burke e Glick (1998) se direcionam a escolha de variáveis demográficas dos gestores como determinantes de mudanças em processos, decisões e resultados organizacionais. Segundo os autores, o efeito não é direto, ocorrendo por intermédio do processo cognitivo. Os resultados contraditórios ocorrem, pois muitas das variáveis selecionadas não exercem efeito no processo de cognição e consequentemente não afetam processos decisórios ou práticas gerenciais. Os autores sugerem o foco no processo de cognição, avaliando compreensibilidade e conhecimento, variáveis que afetarão diretamente as crenças e preferências do dirigente nas relações de causa-efeito e em consequência sua tomada de decisão e práticas gerenciais.

Corroboram com a figura do conhecimento como determinante no processo cognitivo a pesquisa conduzida por Burkert e Lueg (2013). O argumento é de que o processo decisório depende de um modelo cognitivo de causa e efeito para organizar, interpretar e priorizar informações no ambiente organizacional. A educação e absorção de conhecimento impactam tanto os modelos mentais como as preferências cognitivas exercendo papel direto na mudança de práticas e decisões gerenciais.

O estudo de Kogut e Zander (1992) distingue conhecimento em informação e habilidade. Informação é o conhecimento que pode ser transferido sem perda de integridade desde que corretamente decifrado; e habilidade relacionada à destreza acumulada com a prática ou a perícia, que permite fazer algo de forma eficiente. Os dois tipos de conhecimento estão intimamente relacionados e afetam um ao outro. Os autores enxergam uma relação de reciprocidade entre o conhecimento teórico e o prático.

Os trabalhos de Hartmann *et al.* (2010) e Elbashir *et al.* (2011) relacionam características dos dirigentes e estilos de liderança com o conhecimento detido ou capacidade de absorção para adquirir e atestam ser elemento ativo nas decisões a respeito de contabilidade gerencial e sistemas de controle gerencial. Burkert e Lueg (2013) demonstraram que o conhecimento teórico-administrativo exerce impacto substancial na sofisticação de instrumentos gerenciais.

Assim como Lee *et al.* (2014), a pesquisa que se desenvolve nas seções subsequentes, utiliza variáveis observáveis da personalidade do gestor como forma de avaliar diferentes níveis de conhecimento contábil como meio de alterar o desempenho organizacional. As variáveis pessoais do gestor selecionadas são:

- Formação acadêmica;
- Grau de formação;
- Rede de relacionamento;
- Capacitação técnica em gestão;
- Tempo de experiência como gestor.

O nível de conhecimento contábil foi selecionado como variável dependente por alguns motivos. Em primeiro lugar, está diretamente relacionado com o grau de cognição de eventos estratégico-financeiros da rotina do empresário, abordado como crítica por Krische (2011). Os estudos de Hartmann *et al.* (2010) e Elbashir *et al.* (2011) demonstram ser o conhecimento elemento ativo do processo decisório. Em adição, o conhecimento é possível de ser rastreado através de questões a respeito dos temas voga. Além disso, é possível quantificá-lo, de forma a tornar os testes estatísticos mais robustos e minimizar efeitos de subjetividade no processo de avaliação das práticas gerenciais. Por último, avaliar como o nível de conhecimento contábil pode acrescentar valor à sociedade como ciência social aplicada.

Hambrick (2007), em revisão do trabalho seminal, sugere estudos com recortes de setores específicos, que, de certa forma, tornariam a amostra de gestores pesquisada mais homogênea. Em uma auto-crítica, o autor refina a teoria pela inclusão do moderador descrição gerencial. Quando o poder discricionário é alto, as características diretivas serão melhores indicadores de resultados organizacionais quando comparadas a organização com baixo poder discricionário. A presente pesquisa aproveita a oportunidade com um recorte de gestores veterinários e tem o potencial de trabalhar com empresas em boa parte menores, em que o poder do gestor é mais evidente e pode apresentar alterações mais claras do que em empresas onde o poder discricionário seja menor, e de certa forma mascaram os resultados encontrados.

A contabilidade gerencial serve como suporte informacional na tomada de decisão financeira. Basicamente, tenta-se responder a seguinte inquietação da rotina empresarial: a decisão a ser tomada aumenta a minha *performance* em relação a meus objetivos? Oliveira (2014, p. 220-222) alerta para o atributo que caracteriza o conhecimento como um ativo para a empresa: fluxo positivo de resultados. São fontes relevantes de valor, ainda que se aceite que a contabilidade desconheça muitas vezes o valor de seus intangíveis. Ainda de acordo com o autor, quando se fala de conhecimento como valor, é o que pode ser usado para incrementar a eficácia da entidade na gestão de sua posição na cadeia de valor. Nessa linha é

que se encontra o conhecimento contábil em relação às práticas adotadas de custos, margens e preços no empresariado brasileiro.

Para responder ao questionamento, então, subentende-se que o empresário saiba quais são os seus objetivos e tenha controle do desempenho financeiro de seu negócio. Neste estudo, pressupõe-se que o objetivo é sabido e que deve ser o de sustentabilidade financeira presente e futura para que se possa focar no problema de pesquisa, o conhecimento gerencial de custos e suas implicações.

Seal (2010) alerta que as necessidades acadêmicas e profissionais nem sempre se interceptam. Acadêmicos desejam que conceitos gerenciais com rigorosos critérios de pesquisa e validação empírica sejam difundidos, e os profissionais desejam conceitos gerenciais que vislumbrem eficiência e rentabilidade. Dentro de um complexo ambiente com diferentes variáveis, é difícil estabelecer relação direta entre a adoção de um conceito gerencial e o impacto no desempenho organizacional. Uma consequência nebulosa é o afastamento entre gestor e o efetivo conhecimento em conceitos contábeis.

Nunes e Serrasqueiro (2004) destacam uma divergência significativa entre a informação recomendada pelos contabilistas e as utilizadas pelos gestores/empresários de pequenas empresas na Europa a respeito de projetos de investimento. Os contabilistas, por um lado, consideram o plano estratégico e o orçamento, a contabilidade de gestão e a assessoria na tomada de decisões de investimento. Por outro lado, os gestores consideram as análises de mercado e as demonstrações financeiras como prioritárias. De acordo com as autoras, o fato decorre do baixo nível de conhecimento contábil e gestão financeira, e do alto custo de contratação de consultor familiarizado com tais técnicas. Os resultados encontrados em sua pesquisa indicam que a presença de um gestor que elabore a contabilidade internamente eleva a importância da informação contábil estratégica, enquanto que a terceirização da contabilidade desvia o foco para propósitos fiscais e legais.

Jonsson (1998) faz críticas ao papel da contabilidade gerencial fora do escopo acadêmico. De acordo com seu trabalho, talvez com certa influência de Johnson e Kaplan em “*Relevance lost* (1990)”, a pesquisa em contabilidade gerencial se preocupou muito com questões ontológicas e se defasou, enquanto fenômenos de mercado estavam em curso. Os critérios do que agora é considerada informação relevante se tornaram incertos e ambíguos. O

autor defende o uso de trabalhos que promovam a compreensão de que modo o nível de conhecimento contábil impacta o dia a dia dos gestores em suas rotinas.

Hall (2010) critica a falta de estudos sobre o papel da informação contábil na prática gerencial, mesmo frente às críticas contundentes destacadas por Jonsson (1998). Segundo Hall, a maioria dos trabalhos busca saber se existe ou não e qual o papel da informação contábil, sem buscar compreender os motivos e o contexto das respostas. De acordo com o autor, a informação contábil é apenas uma parte da informação requerida por gestores que lidam com tomadas de decisões que as envolve, mas são muito mais abrangentes que a contabilidade. Como proposta, o trabalho sugere que a informação contábil absorva o máximo de dados, financeiros e não financeiros, que promovam o senso comum, compreensibilidade para conquistar a confiança dos gestores, e reporte apenas o que merece investigação, preferencialmente de forma verbal e informal.

Alinhado com o trabalho de Seal (2010) e Lee *et al.* (2014), e motivado pelas críticas de Jonsson (1998), Krische (2011) e Hall (2010), o estudo pretende também averiguar se o conhecimento contábil (ou a falta dele) impacta nas escolhas de metodologias de custos, margens e preços, atuando como uma variável contingente, que modifica práticas empresariais.

2.7. TEORIA DA CONTINGÊNCIA E CONHECIMENTO CONTÁBIL

Com a premissa assumida neste estudo, o conhecimento é um determinante das práticas contábeis gerenciais adotadas. Sendo um elemento central, é interessante investigar de que forma o nível de conhecimento contábil é afetado pela interação do gestor com o ambiente em que está inserido.

A teoria da contingência, conforme Chenhall, Harrison e Watson (1981), preocupa-se em identificar quais características organizacionais e ambientais estão associadas aos resultados das atividades da organização. Os autores argumentam que as operações empresariais decorrem de uma adequação entre os elementos externos da própria entidade e suas variáveis internas. Segundo Frezatti *et al.* (2009), o objetivo fundamental da teoria da

contingência é a compreensão de quais variáveis afetam a configuração organizacional, observando-as em um contexto mais amplo.

Chenhall (2007) identifica os primeiros relatos sobre a teoria da contingência em Burns e Stalker (1961), Perrow (1970) e Galbraith (1973). Estes autores desenvolveram suas pesquisas relacionando o impacto do ambiente e da estrutura organizacional nos resultados e na avaliação de *performance* organizacional. De acordo com os artigos seminais citados, não há apenas uma maneira melhor de se organizar e nenhum arranjo organizacional é igualmente efetivo. Assim, essas assertivas levam à implicação de que a efetividade das estruturas organizacionais é contingente ao seu contexto, e, dado um contexto particular, certas estruturas proporcionarão *performance* melhor que outras (Gerdin e Greeve, 2008).

Chenhall (2004) entende que o apoio dos gestores principais é fator contingente importante na busca de inovações gerenciais e determinante das práticas e inovações utilizadas. Entretanto o autor sinaliza que a adoção de inovações gerenciais é baixa. De fato, a adesão de níveis hierárquicos superiores pode ser preditiva de quanto se está disposto a consumir de recursos financeiros, humanos e de tempo na busca de melhores informações gerenciais. Sinaliza aos demais membros da entidade qual o grau de importância dos sistemas de informação gerencial. O estudo de Lee *et al.* (2014) complementa essa linha de raciocínio pelo enfoque da *Upper Echelons Theory*. Os autores afirmam que é o conhecimento prévio dos gestores o determinante para a adesão e as práticas de gerenciamento contábil.

Frezatti *et al.* (2009) relacionam como principais variáveis contingenciais: ambiente externo, tecnologia, tamanho e setor, estratégia e outros fatores observáveis, como conhecimento (Birkinshaw, Nobel e Ridderstrale, 2002). No trabalho aqui desenvolvido, o conhecimento quando avaliado como determinante de práticas gerenciais, apresenta-se como uma variável a ser pesquisada nas mesmas linhas de Birkinshaw, Nobel e Ridderstrale (2002).

Becerra-Fernandez e Sabherwall (2001) propõem que o processo de gestão do conhecimento é afetado por variáveis contingenciais. Em um estudo vertical, os autores utilizaram atributos de tarefas (orientadas por conteúdo ou processo) e observaram os impactos em escalas de satisfação de conhecimento. De acordo com os atributos das tarefas, classificam como conhecimento declarado – orientado por conteúdo, sobre o que fazer, sendo explícito por regra geral; e conhecimento processual – orientado por processo, sobre como fazer, sendo este implícito. Os achados indicam que o conhecimento declarado, explícito, é

proeminente em tarefas de alta especificidade, e o conhecimento processual, implícito, em tarefas mais genéricas. A satisfação que resulta do conhecimento adquirido é significativamente maior em tarefas orientadas pelo conteúdo, nas quais o conhecimento prévio é exigido e explícito.

Estimulada pelas críticas de Carpenter *et al.*(2004), a pesquisa inclui o contexto ambiental de inserção do gestor e averigua de que forma perfil e ambiente interagem para influenciar nível de conhecimento contábil e/ou práticas de gestão. O trabalho se alinha com Frezatti *et al.*(2009) e procura investigar se o nível de conhecimento contábil pode ser considerado uma variável contingente, que influencia a escolha de alguns artefatos de Contabilidade Gerencial, mais especificamente as metodologias de custos, margens e precificação. O estudo compartilha dos achados de Becerra-Fernandez e Sabherwall (2001), que indicam ser necessário o conhecimento explícito ou conteúdo (o que fazer) para melhorar o conhecimento processual ou as práticas gerenciais (como fazer).

As variáveis contingenciais utilizadas como indicadores de influência no conhecimento e nos resultados performados pela organização são:

- Distribuição geográfica;
- Maturidade empresarial;
- Tamanho;
- Presença de gestão profissional.

Em uma segunda etapa, embasado na relação entre informação (conhecimento teórico) e habilidade (conhecimento prático) proposto por Kogut e Zander (1992), a presente pesquisa investiga se o grau de conhecimento conceitual altera as práticas de gestão de custos, margens e preços em serviços veterinários. Chenhall (2004) entende que a adoção de uma prática depende de dois elementos comportamentais: cognitivos e afetivos. Suas conclusões indicam que, quando uma inovação é compreendida e interpretada como positiva, a adoção da prática é elevada e os componentes afetivos agem em favor da mudança. Da mesma forma, entende-se que relegar o conhecimento a um segundo plano determina menor adesão e conflitos afetivos em busca de inovações.

3. MÉTODO DE PESQUISA

A metodologia é a disciplina que estuda os métodos. Por sua vez, o método é a maneira escolhida para se chegar a um objetivo. Pode ser considerada uma forma de conduzir uma pesquisa através da descrição detalhada das ações a serem empreendidas para se atingir o objetivo final.

Castro (1978, p.33) entende por metodologia “o interesse por princípios e técnicas de alcance médio, chamados consequentemente métodos. Métodos são técnicas suficientemente gerais para se tornarem comuns a todas as ciências ou a uma significativa parte delas”.

Dentro da metodologia, é traçado um delineamento que apresenta importante papel na pesquisa a fim de articular e interligar os planos com objetivo de se responder a questão de pesquisa, assim exposto por Kerlinger (1980): “a palavra delineamento focaliza a maneira pela qual um problema de pesquisa é concebido e colocado em uma estrutura que se torna um guia para a experimentação, coleta de dados e análise”.

Existe uma estrutura comum a pesquisas de todas as áreas de conhecimento, que serve de balizamento para o sucesso do estudo: (a) determinar uma meta, o objetivo do estudo; (b) propor um modelo de pesquisa do fenômeno a ser estudado; (c) obter dados; (d) avaliar e interpretar dados; (e) mudar e corrigir o modelo.

Marconi e Lakatos (2010) atestam a necessidade do emprego de métodos científicos para se criar ciência. O conhecimento científico é o resultado de investigação metódica e sistemática da realidade, com aplicação de métodos, análises, classificações e comparações (Martins e Theóphilo, 2009).

Para Castro (1978, p.6), a ciência é uma tentativa de descrever, interpretar e generalizar sobre uma realidade observada. A observação, sob o ponto de vista do autor, tem implícita a necessidade de validação empírica na medida em que só se conhece a realidade quando se vai a campo aplicar uma teoria e consolidar ou testar a validação da questão de pesquisa.

Fato é que a busca de respostas é um processo cíclico, visto não terminar com a resposta obtida e verificada no final de teses, dissertações e pesquisas, nas quais o autor

levanta a expectativa de contribuições futuras a respeito da mesma questão de pesquisa ou de outras questões levantadas com o aprofundamento do seu tema.

A presente pesquisa, de acordo com os objetivos gerais, tem caráter descritivo e natureza empírica, já que visa descrever o nível de conhecimento do profissional responsável pela gestão de serviços veterinários no que tange a custos, rentabilidade e preço. Visa ainda descrever os métodos utilizados na prática dessas empresas com maior ou menor conhecimento teórico. Almeja também esclarecer e modificar ideias de um tema pouco explorado em setor específico, o de medicina veterinária. Logo, pela primariedade do estudo dentro de setor específico, pode ser classificada como exploratória, de acordo com Gil (2009).

O estudo é classificado como um levantamento (*survey*) em relação aos procedimentos técnicos utilizados. A escolha do levantamento vai ao encontro da conclusão de Martins e Theóphilo (2009), que o definem como estratégia mais indicada para a análise de fatos e descrições.

O levantamento se caracteriza por interrogação direta a pessoas ou a grupo de pessoas cujo comportamento se deseja conhecer e apresenta como principais vantagens o conhecimento direto da realidade, sem intermediários; baixo custo de pesquisa e disponibilidade imediata de resultados; maior abrangência na amostra; possibilidade de agrupamentos e quantificação dos resultados obtidos (Gil, 2009). Porém, o autor destaca a subjetividade das respostas, a pequena profundidade e a incapacidade de reconhecer tendências com um retrato de momento como as principais limitações desse tipo de pesquisa.

3.1. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

No sentido de alcançar os objetivos propostos do estudo, três etapas se apresentam: revisão de literatura, pesquisa empírica e análise dos dados, cada qual detalhada a seguir.

3.1.1. REVISÃO DE LITERATURA

Buscou-se, neste trabalho, realizar um aprofundamento da literatura de gestão estratégica de serviços, custos, rentabilidade e precificação, nível de conhecimento contábil, *Upper Echelons Theory* e Teoria da Contingência dentro da área clínica-cirúrgica veterinária. Devido à escassez sobre o tema, traça-se um plano para proporcionar maiores informações sobre o assunto, replicar teoria ou trabalho em outra dimensão ainda não explorada e responder a questões ou hipóteses abordadas superficial ou genericamente sobre as determinadas ferramentas da contabilidade gerencial.

Como fontes de levantamento bibliográfico, foram utilizadas:

- Biblioteca do Laboratório Logicon – Centro de Estudos em Logística Aplicada a Controladoria e Negócios da FEA-USP;
- Bibliotecas da Universidade de São Paulo, da Fundação Getúlio Vargas e da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI);
- Sistema Integrado de Bibliotecas da USP (www.usp.br/sibi) com as seguintes bases de dados: (i) *Dedalus*, (ii) *Dissertation Abstract*, (iii) EBSCO, (iv) *Web of Science*, (v) *ABI Inform Global*, (vi) Portal da Capes, que incorpora o *Social Science Research Network* (www.ssrn.com), Elsevier (www.elsevier.com), *ProQuest* (www.umi.com), *Science Direct* (www.sciencedirect.com);
- Outros *sites*, principalmente aqueles que contemplem base de dados de universidades do exterior, destacando-se as universidades americanas, *Harvard*, MIT (*Sloan School of Management*), Berkeley, Michigan e universidades inglesas, principalmente de Cranfield e Manchester.

3.1.2. PESQUISA EMPÍRICA

3.1.2.1. POPULAÇÃO E AMOSTRA

Uma população é definida como o universo que abrange as unidades a partir da qual a amostra é selecionada. Representa o conjunto completo de elementos sobre o que se deseja realizar inferências (Bryman, 2012). De acordo com Bussab e Morettin (2006), população é o conjunto de todos os elementos ou resultados sob investigação, e a amostra é qualquer subconjunto da população.

Pela impossibilidade de se obter a distribuição exata de uma variável por motivos de custos, tempo e dificuldade de levantamentos de dados, utiliza-se a inferência estatística (Favero *et al.*, 2009). A inferência estatística tem como objetivo propiciar ao pesquisador a elaboração de conclusões acerca de uma população a partir de uma amostra. No que diz respeito ao tamanho da amostra, Fowler (2009) minimiza o impacto do tamanho, e que não há um número ou fórmula pré-determinada para defini-lo, variando a cada caso. Na prática, assegurar representatividade da população é mais importante do que o número em si. O autor conclui que os ganhos são mínimos a partir de uma amostra de 150 a 200 indivíduos.

A população em questão no trabalho são as empresas prestadoras de serviços veterinários: clínicas médicas, clínicas de especialidades, centros de diagnósticos e hospitais veterinários em âmbito nacional. De acordo com dados oficiais do CFMV (Conselho Federal de Medicina Veterinária), o Brasil possui 86.100 estabelecimentos veterinários registrados no conselho, com a seguinte distribuição:

DADOS ESTATÍSTICOS – GERAL		
UF	Pessoa Jurídica	
	Registrados (contém inativas)	Atuantes
AC	492	234
AL	1.013	641
AM	1.065	721
AP	105	70
BA	6.349	4.529
CE	3.347	2.007
DF	2.195	1.413
ES	3.696	1.540
GO	9.706	4.430
MA	1.453	1.056
MS	5.039	1.983
MT	4.349	1.904
PA	2.402	1.730
PB	1.746	937
PE	3.714	2.190
PI	1.077	794
PR	16.674	8.016
RJ	11.539	8.141
RN	2.082	1.034
RO	1.948	925
RR	265	181
RS	19.778	11.311
SC	12.379	6.308
SE	1.125	529
SP	36.244	22.369
TO	1.437	1.107
TOTAL	151.219	86.100

Tabela 2 - Estabelecimentos Veterinários Registrados e Atuantes - Julho de 2015. Fonte: Conselho Federal de Medicina Veterinária

Não se pode precisar o alcance dos contatos uma vez que foram utilizados dois bancos de *e-mail*: o da Faculdade de Medicina Veterinária e Zootecnia da Universidade de São Paulo e o da empresa Qsoft Brasil Sistemas de Informações. A informação, não constatada, é de um alcance estimado de 8.000 endereços de correio eletrônico. Além disso, mídias sociais foram utilizadas com o intuito de potencializar e alavancar esse alcance, sendo impossível precisar o número correto.

O subconjunto da população selecionado para investigação é oriundo de uma amostragem com característica não probabilística obtida por conveniência. Foram obtidas 167 respostas válidas. As vantagens deste tipo de amostragem referem-se ao menor custo, ao menor tempo de estudo e à menor necessidade de pessoal. Como desvantagens, há unidades do universo que não tem possibilidade de serem escolhidas, pode ocorrer um viés de opinião

pessoal e não se sabe com que grau de confiança as conclusões obtidas podem ser inferidas para a população (Favero *et al.*, 2009). Além disso, destaca-se que Bryman (2012) defende o uso de amostragem por conveniência em virtude de sua acessibilidade e que uma boa amostra é aquela que retrata eficientemente as características da população por ela representada.

3.1.2.2. DESENHO DE PESQUISA

Segundo Gil (2009), quando o objetivo da pesquisa é verificar relação de associação ou de dependência entre as variáveis, torna-se requisito fundamental o enunciado claro e preciso das hipóteses. Com base na revisão literária, três hipóteses metodológicas são formuladas a fim de serem testadas.

H1: Variáveis organizacionais (distribuição geográfica, maturidade empresarial, tamanho, presença de gestão profissional) modificam o nível de conhecimento contábil gerencial em custos, margens e preços, no setor de medicina veterinária.

H2: Variáveis do perfil pessoal do gestor veterinário (formação acadêmica, grau de formação, rede de relacionamento, capacitação técnica em gestão e tempo de experiência) modificam o nível de conhecimento contábil gerencial em custos, margens e preços.

H3: O nível de conhecimento contábil gerencial modifica as práticas de determinação de custos, margens e preço na rotina do empresário veterinário.

Assim exposto, foi elaborado um modelo racional para desenvolvimento da pesquisa, representado pela figura abaixo:

Figura 4: Desenho de Pesquisa

3.1.2.3. COLETA DE DADOS

A validade do instrumento de pesquisa utilizado através de levantamento foi apreciada na realização de pré-testes junto a 5 empresas do setor veterinário e de relacionamento pessoal do autor. O pré-teste foi conduzido de modo a observar se o instrumento tem a capacidade de medir o proposto em hipóteses metodológicas bem como a observância de comentários dos respondentes. Mínimas alterações foram efetuadas mediante observação dos voluntários.

Conforme Gil (2009), os seguintes fatores foram avaliados durante o pré-teste:

- a) clareza e precisão dos termos: capacidade de compreensão dos termos pelos respondentes e, se necessário, adequação dos mesmos de forma a garantir a compreensão;

- b) quantidade de perguntas: os respondentes avaliaram número de questões, complexidade de raciocínio e tempo de resposta. Necessário identificar qualquer sinal de cansaço ou impaciência;
- c) ordem das perguntas: evitar o possível contágio de uma pergunta sobre a outra e a disponibilização ou não do resultado imediato ao respondente.

O questionário foi disponibilizado por meio de uma *survey on-line*, de forma a garantir o anonimato dos respondentes e mais de uma resposta oriunda do mesmo computador. A carta de apresentação é reproduzida no Apêndice 1. A utilização dos meios digitais destaca-se por ser um procedimento popular e barato, de alcance imediato e que pode produzir dados de alta qualidade (Hair Jr., Babin, Money & Samouel, 2005).

Em busca de apoio para a pesquisa, foi realizado o contato com a Faculdade de Medicina Veterinária e Zootecnia da Universidade de São Paulo (FMVZ-USP), representada pelo Prof. Dr. Marco Antonio Gioso; a empresa de sistemas de informação gerencial veterinário, Qsoft Brasil, na figura de seu sócio-administrador, Dr. Renato Brescia Miracca, e o Conselho Federal de Medicina Veterinária.

Após os contatos, os parceiros encaminharam o *link* da *survey online* aos seus bancos de *mails* e contatos de mídias sociais semanalmente nos meses de janeiro e fevereiro de 2015, a fim de se obter o maior número de respostas.

Com base nas premissas da amostragem por conveniência e por meio do auxílio dos parceiros supra-qualificados foram obtidas 167 respostas válidas. O questionário foi configurado de tal forma que todas as respostas se apresentam como obrigatórias, não permitindo a evolução sem as respostas do bloco anterior. Dessa forma, os elementos de resposta enviados não apresentavam perguntas não respondidas e nenhum dado foi excluído da pesquisa.

3.1.2.4. QUESTIONÁRIO

O questionário foi estruturado em três blocos, conforme apresentado no Apêndice 2, sendo: o primeiro voltado à identificação do perfil empresarial e do profissional; o segundo, com o objetivo de identificar o conhecimento conceitual do gestor; e o terceiro, buscando a descrição das práticas utilizadas nos tópicos de custeio, margens e precificação.

Em um primeiro momento, o estudo busca observar, através do levantamento, qual o nível de conhecimento em contabilidade gerencial dos gestores em serviços de medicina veterinária, mais especificamente sobre custos, preços e rentabilidade. Para essa avaliação, optou-se por elaborar 12 assertivas (enumeradas de 13 a 24, dentro do questionário) relacionadas aos tópicos citados e pormenorizados no trabalho, que estejam livres de discussão conceitual acadêmica e que possam refletir, através das respostas, qual o conhecimento dos respondentes a respeito dos tópicos custos, rentabilidade e preços. Pede-se aos pesquisados a escolha de uma alternativa dentro de uma escala do tipo *Likert*, com escala de 1 a 10 (um a dez), que reflita o seu grau de concordância frente ao conteúdo exposto.

As afirmações propostas, apesar de apresentadas em escala *Likert* (1 a 10), têm caráter dicotômico, ou seja, a resposta correta estaria em um dos extremos da escala: quer seja no 1 – discordo totalmente ou na escala 10 – concordo totalmente. As respostas corretas não são fornecidas aos respondentes durante o preenchimento do questionário por receio de viés ou influência em respostas subsequentes.

A cada assertiva será atribuída uma pontuação, sendo ela máxima, ou nota 10, quando sobrepor a resposta correta esperada, seja ela o 1 – discordo totalmente ou o 10 – concordo totalmente, e vai diminuindo à medida que se afasta do gabarito, na mesma escala, sendo a nota mínima 1, quando estiver no extremo oposto da resposta considerada correta. Logo, os respondentes poderão obter pontuações que variam de 12 (ausência de conceitos contábeis gerenciais) até 120 pontos (plenitude de conceitos contábeis gerenciais).

A questão 25 proposta no bloco dois do questionário, não apresenta uma resposta correta e reflete basicamente a auto-avaliação que os gestores respondentes fazem de seu

conhecimento adquirido. Será usada como um dado agregado e utilizada para avaliar relação com práticas adotadas no bloco três.

Em sequência, o respondente inicia o bloco três com questões objetivas de múltipla escolha, sendo as três primeiras (26 a 28) questões que buscam evidenciar o quanto as ferramentas de contabilidade gerencial estão presentes nas práticas adotadas, nos tópicos de custos (questão 26), margens (questão 27) e preços (questão 28).

As questões 29 e 30 têm papel exploratório. Pretendem, respectivamente, lançar luz às percepções dos gestores em relação à questão dos obstáculos ao aprimoramento; e compreender melhor a motivação interna que os distancia da contabilidade gerencial, na figura do profissional contábil, capacitado para gestão e controladoria.

Em uma segunda etapa, de posse das respostas obtidas, além de uma descrição superficial dos métodos adotados na prática do gestor em medicina veterinária, que atendem ao requisito delineado na segunda questão de pesquisa, há elementos razoáveis para avaliar o grau de conhecimento do gestor e expectativa de identificar a existência de possíveis relações entre:

- Variáveis organizacionais e nível de conhecimento teórico contábil;
- Variáveis pessoais do gestor e nível de conhecimento teórico contábil;
- Conhecimento teórico e metodologia práticas de custos, margens e preços.

As respostas do bloco três trarão indicadores para substanciar a discussão sobre o papel da contabilidade gerencial como suporte ao pequeno e médio empresário, sobre como ocorre a determinação de custos nesse setor, qual o papel do preço e da margem de contribuição sob a ótica dos empresários.

As limitações observadas pela pesquisa incluem a condição amostral, considerando que a mesma pode não representar o comportamento do restante dos empresários veterinários e a relativa ausência de controle por parte do pesquisador quando se distancia do contato com o pesquisado através de questionários eletrônicos.

4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Os resultados obtidos através do questionário eletrônico disponibilizado aplicado nesta pesquisa foram tabulados em Excel® para análise da estatística descritiva.

Posteriormente, as variáveis foram agrupadas e foi utilizado o *software Statistical Package for the Social Science* (SPSS), versão 23.0. De acordo com a análise dos resultados, as hipóteses serão testadas para responder as questões de pesquisa e as questões subjacentes. Testes estatísticos aplicados são pormenorizados na seção de Testes de Hipóteses.

4.1. IDENTIFICAÇÃO DO PERFIL DOS RESPONDENTES

De maneira a melhor compreender os resultados, descreve-se nesta seção o perfil dos respondentes, gestores de serviços veterinários que atenderam ao contato e aderiram à pesquisa. No gráfico 3, verifica-se que boa parte dos respondentes são oriundos da região sudeste. De certa forma, a amostra guarda certas proporções com a distribuição demográfica disponibilizada pelo Conselho Federal de Medicina Veterinária.

Gráfico 3 - Distribuição Regional Populacional (Fonte: CFMV) e Amostral

Em relação à maturidade empresarial, a amostra apresenta distribuição mais uniforme, com quase metade (49,9%) das empresas com mais de 10 anos de existência, conforme demonstrado na Tabela 3.

Tempo de Existência	Frequência	Freq. Acumulada	%	% Acumulado
Inferior a 2 anos	23	23	13,77	13,77
Entre 3 e 5 anos	32	55	19,16	32,93
Entre 6 e 10 anos	30	85	17,96	50,89
Entre 11 e 20 anos	48	133	28,75	79,64
Mais de 20 anos	34	167	20,36	100,00
	167	167	100,00	100,00

Tabela 3 - Maturidade empresarial amostral

Dando continuidade à caracterização dos respondentes, no Gráfico 4, percebe-se que, apesar de empresas com relativa maturidade, permanecem em grande parte (74,25%) com faturamento abaixo de R\$100.000,00 mensais, e muito pouco da amostra ultrapassando a barreira dos R\$300.000,00 mensais (8,38%), estipulada como limite para classificação como empresa de pequeno porte.

Gráfico 4 - Faturamento Amostral

Em relação ao montante de lucro mensal a distribuir aos sócios, mantém-se certa proporcionalidade com o faturamento: 60,48% da amostra distribui menos de R\$10.000,00 mensais, conforme observado no Gráfico 5.

Gráfico 5 - Lucro mensal da amostra

Cabe uma observação quanto à limitação do dado anterior. Não foi definido ou normatizado entre os respondentes o que é lucro e se o lucro é calculado corretamente. Na tentativa de relativizar e minimizar distorções, foi utilizado o valor central de cada intervalo das variáveis montante de lucro e faturamento mensal. Com isso, obtivemos com grosseira aproximação, índices de lucratividade, agrupados de acordo com o gráfico 6, a seguir. Mais da metade da amostra (58,08%) apresenta índices médios de 10 a 19,99%.

Gráfico 6 - Lucratividade média da amostra

No que diz respeito à intensidade de mão-de-obra, utilizada neste estudo como indicadora da estrutura empresarial, a amostra se apresenta com predominância de empresas com menos de 10 empregados, compatível com a distribuição de faturamento demonstrado, e nenhuma delas com mais de 50 funcionários vinculados, conforme Gráfico 7.

Gráfico 7 - Empregabilidade Amostral

Prosseguindo com a descrição amostral, demonstra-se no valor de face médio cobrado junto ao cliente que há uma menor frequência de extremos, tendo grande parte da amostra (42,51%) um valor médio de consulta/procedimento na faixa de R\$100,01 a R\$200,00. Mesmo com a tendência normal da distribuição, observa-se a disparidade de preços proporcionada pelos atributos de um serviço com intervalos de um mesmo serviço (atendimento clínico veterinário), variando em valores menores do que R\$50,00 até preços maiores do que R\$300,00 (Gráfico 8).

Gráfico 8 - Valores de face amostrais

Apura-se o perfil de profissionalização da gestão nos serviços veterinários através da presença ou não de um gestor. Com base nas respostas, 70% dos respondentes (117 respostas) não possuem um gestor, centralizando dessa forma a posição de acionista e gestor, característica comum ao pequeno empresário, de acordo com o SEBRAE.

Gráfico 9 - Profissionalização gerencial da amostra

Apresentadas as variáveis organizacionais, a descrição a partir deste ponto foca o perfil pessoal do gestor, no intuito de investigar possíveis diferenças significantes no nível de

conhecimento contábil e práticas de custos, margens e preços de forma a responder a hipótese 2, alinhados com o trabalho de Hambrick e Mason (1984).

Quase que a totalidade dos respondentes (95%) é médico veterinário formado, apenas 3% administradores de empresa e 2% outras profissões, sendo boa parte destes, profissionais de direito (Gráfico 10). Além do perfil quase absoluto de profissionais da área que acumulam a função de gestão, chama atenção a ausência de engenheiros e contadores atuando no setor.

Gráfico 10 - Formação acadêmica dos respondentes

De forma a complementar a informação a respeito da formação acadêmica e adicionar mais uma variável pessoal, em linha com o trabalho de Hambrick (2007) e Hsu *et al.* (2013), apresenta-se o nível de formação destes profissionais. É possível verificar que 30,54% dos respondentes têm apenas graduação, enquanto a categoria predominante é a de especialização com 43,71%.

Nível de Formação	Frequência	%
Graduação	51	30,54%
Pós-graduação – especialização	73	43,71%
Pós-graduação – mestrado	27	16,17%
Pós-graduação – doutorado	16	9,58%
	167	100,00%

Tabela 4 - Grau de formação dos respondentes

Na tentativa de servir como indicador do perfil de inter-relacionamento, interação e disponibilidade para se manter atualizado (Collins e Clark, 2013), o gráfico 11 distribui os entrevistados de acordo com o número de eventos que selecionaram, das quatro alternativas a seguir:

- Participo de eventos de associações de classe pelo menos uma vez por ano;
- Participo de Eventos, Congressos, Mesas Redondas pelo menos uma vez por ano;
- Realizo Cursos de Atualização e Educação Continuada pelo menos uma vez por ano;
- Submeto artigos para periódicos ou outras produções bibliográficas profissionais

Considera-se, nos extremos, interativo e esforçado aquele que selecionou as quatro opções, e o inverso para aqueles que não selecionaram nenhuma alternativa.

Gráfico 11- Perfil de participação em eventos por ano

De forma a retratar a capacitação em gestão para posterior avaliação de nível de conhecimento contábil, agruparam-se os pesquisados em quantidade de horas de capacitação nos últimos cinco anos, com a obtenção dos seguintes resultados na tabela 5. Os profissionais do setor de serviços veterinários se mostram despreparados sob o ponto de vista de aprendizado específico gerencial, com mais da metade da amostra se declarando sem capacitação nos últimos cinco anos. Oportuna é a observação que, dos sete respondentes com mais de 1.000 horas-aula de capacitação, quatro são formados em administração e um em direito.

Capacitação (horas-aula)	Frequência	%
Sem capacitação	85	50,90%
Até 100	48	28,74%
101 a 500	25	14,97%
501 a 1.000	2	1,20%
Mais de 1.000	7	4,19%
	167	100,00%

Tabela 5 - Capacitação gerencial da amostra

Por fim, observou-se o tempo de experiência dos gestores em questão, de forma a acrescentar tal dado ao perfil dos respondentes e investigar possíveis diferenças de conhecimento devido aos anos de experiência empresarial (Hsu *et al*, 2013). A amostra se apresenta com pouco tempo de experiência com 50 e 40 respondentes com zero a dois anos, e três a cinco anos, respectivamente, perfazendo um total de 53,89% da amostra total (gráfico 12).

Gráfico 12 - Tempo de experiência da amostra

Dando prosseguimento à descrição dos dados coletados, o estudo busca observar, através do levantamento, qual o nível de conhecimento em contabilidade gerencial dos gestores em serviços de medicina veterinária, mais especificamente sobre custos, preços e rentabilidade. Para essa avaliação, optou-se por elaborar 12 assertivas (enumeradas de 13 a 24 dentro do questionário), relacionadas no quadro 2, a seguir. A cada assertiva foi atribuída uma pontuação, sendo ela máxima (nota 10), quando sobrepor a resposta correta esperada, e vai diminuindo à medida que se afasta do gabarito, na mesma escala, sendo a nota mínima 1,

quando estiver no extremo oposto da resposta considerada correta. Logo, os respondentes poderão obter pontuações que variam de 12 (ausência de conceitos contábeis gerenciais) até 120 pontos (plenitude de conceitos contábeis), com o ponto médio em 66. No quadro estão expostas as respostas esperadas, as pontuações médias obtidas, mediana, moda e desvio-padrão.

É possível verificar, de um ponto de vista geral, que o nível de conhecimento contábil-gerencial é mediano, estando muito próximo da média apontada, com resultado de 64,40 pontos (ponto médio – 66). As três maiores pontuações foram obtidas na questão 24, a respeito dos conceitos de valor e preço (média 7,29 pontos); questão 20, sobre a exclusão de serviços com menor margem de contribuição unitária (média 6,92 pontos); e na questão 14, que tange sobre classificação de custos em fixos e variáveis (média 6,38 pontos). Por outro lado, os piores resultados foram observados nas questões 21, que afirma ser necessário conhecer o lucro por serviço, dessa forma rateando custos fixos aos serviços, contrário a metodologia de custeio variável (média 3,53 pontos); questão 18, sobre conhecimento da margem de contribuição aos produtos (média 3,63 pontos); e questão 15, sobre classificação de custos em diretos e indiretos (média 4,31 pontos).

Responda as assertivas abaixo de acordo com o seu grau de concordância com cada uma delas, assinale o número que melhor represente sua resposta. Escala: 1 – Discordo Totalmente; 10 – Concordo Totalmente.											Gabarito	Pontos (média)	Med.	Moda	DP
13. Entendo como custo do serviço qualquer sacrifício financeiro feito pela empresa	1 32	2 17	3 17	4 18	5 16	6 8	7 9	8 13	9 13	10 24	1	5,96	7	10	3,22
14. Classifico os custos em fixos e variáveis	1 19	2 7	3 11	4 25	5 17	6 2	7 7	8 14	9 8	10 57	10	6,38	7	10	3,32
15. Classifico os custos em diretos e indiretos	1 51	2 17	3 13	4 13	5 24	6 5	7 9	8 9	9 1	10 25	10	4,31	4	1	3,22
16. Detenho a informação do custo unitário e total de cada serviço	1 30	2 23	3 20	4 14	5 27	6 9	7 11	8 16	9 6	10 11	10	4,49	4	1	2,80
17. Estou totalmente familiarizado com os conceitos de custos, margem de contribuição e lucro	1 15	2 24	3 26	4 25	5 23	6 14	7 9	8 12	9 8	10 11	10	4,68	4	3	2,61
18. Conheço a margem de contribuição de cada serviço prestado em minha empresa.	1 50	2 29	3 16	4 15	5 17	6 10	7 11	8 8	9 5	10 6	10	3,63	3	1	2,67
19. A margem de contribuição unitária reflete a rentabilidade dos meus serviços.	1 11	2 17	3 23	4 14	5 40	6 8	7 9	8 15	9 11	10 19	1	5,67	6	6	2,74
20. Os serviços/produtos com menor margem de contribuição unitária devem ser excluídos.	1 30	2 29	3 34	4 13	5 20	6 6	7 7	8 7	9 11	10 10	1	6,92	8	8	2,77
21. Preciso conhecer o lucro por serviço prestado para otimizar o lucro total da empresa.	1 5	2 3	3 9	4 16	5 19	6 4	7 5	8 26	9 16	10 64	1	3,53	3	1	2,75
22. O preço tem papel central e estratégico em meu negócio.	1 12	2 17	3 18	4 15	5 20	6 8	7 19	8 11	9 10	10 37	10	5,92	6	10	3,06
23. A função primordial de minha precificação é a de resultado imediato: auferir lucro	1 14	2 15	3 15	4 21	5 20	6 21	7 23	8 17	9 6	10 15	1	5,61	6	4	2,63
24. O valor do serviço é exatamente o seu preço	1 53	2 24	3 19	4 15	5 21	6 5	7 6	8 5	9 5	10 14	1	7,29	8	10	2,89
TOTAIS												64,40	67	73	15,34

Quadro 2 - Perfil nível de conhecimento contábil amostral

Na tentativa de retratar o nível de contento com seus próprios conhecimentos e de uma auto-avaliação sobre a necessidade de conhecimento gerencial na condução dos negócios, a assertiva 25 permeia a satisfação do respondente com seus próprios conhecimentos a respeito dos temas propostos. Conforme exposto no gráfico 13, boa parte da amostra se apresenta totalmente insatisfeita com seus próprios conhecimentos ou sente necessidade de muito mais conhecimento a despeito dos resultados apresentados. Enumerando as escalas 1 e 2 obtidas nas respostas da questão, teremos as frequências de 52 e 41 respostas respectivamente, que representam, somadas, 55,68% da amostra.

Gráfico 13 - Satisfação da amostra quanto a conhecimentos contábeis gerenciais

A partir deste ponto, o foco da descrição recai sobre as práticas de custo, margem e precificação, obtidas junto às respostas das questões 26, 27 e 28, respectivamente. De acordo com a amostra, uma significativa parcela dos empresários, independente de conhecimento, não utiliza métodos de custeio na sua rotina gerencial (36,52%), apenas 11,38% utilizam custeio variável e mais da metade (50,30%) utiliza o custeio por absorção.

Métodos de Custeio	Frequência	%
Não utiliza	61	36,52%
Custeio Variável	19	11,38%
Custeio por Absorção	84	50,30%
Outras	3	1,80%
	167	100,00%

Tabela 6 - Metodologias de custeio amostral

Em relação às práticas de determinação das margens de contribuição, a tabela 7 demonstra que uma boa parte dos pesquisados determina as margens de uma forma conceitualmente errada, absorvendo custos fixos ao custo dos serviços (31,74%), e que a maioria absoluta não determina suas margens (52,09%), sendo que a parcela que atribui corretamente margem de contribuição nos serviços prestados corresponde a uma minoria (14,97%).

Determinação de margens	Frequência	%
Não sabe determinar	87	52,09%
Receitas – Custos Variáveis	25	14,97%
Receitas – Custos Totais	53	31,74%
Outras	2	1,20%
	167	100,00%

Tabela 7 - Determinação de margem de contribuição pela amostra

Sobre as abordagens de precificação, os dados demonstram que a predominância é de uma abordagem econômica, focada nas necessidades dos clientes e no potencial do empreendimento (42,51%), sendo que significativa parcela somente precifica de acordo com a concorrência (33,53%) e apenas 17,37% utilizam custos como abordagem principal na formação de preços.

Abordagens/metodologias de precificação	Frequência	%
Abordagem de custos/contábil	29	17,37%
Abordagem econômica/mercado	71	42,51%
Abordagem amadora/concorrentes	56	33,53%
Não faz precificação estratégica	8	4,79%
Outras	3	1,80%
	167	100,00%

Tabela 8 - Metodologias de Precificação da Amostra

O estudo ainda ambicionou entender as motivações dos gestores a respeito de seu conhecimento e quais os obstáculos percebidos para o alcance de uma melhor gestão do negócio. O gráfico 14 expõe a opinião do empresariado: 66 respostas indicam falta de conhecimento como principal obstáculo para a melhor gestão profissional, seguido de falta de profissionais capacitados (42 respostas), falta de tempo (23 respostas), falta de recursos (15 respostas) e falta de sistemas de informações gerenciais (14 respostas).

Gráfico 14 - Qual o principal obstáculo para uma melhor gestão financeira do negócio?

Por fim, como uma tentativa de compreender melhor a realidade empresarial e aproximar a contabilidade do empreendedor, foi questionado qual o motivo principal que leva o empresário a não utilizar o serviço através de um profissional contábil que o ampare nas questões gerenciais estratégicas (Seal, 2010; Nunes e Serrasqueiro, 2004).

Motivação para a não contratação de contador gerencial	Frequência	%
Meu contador não presta esse serviço	68	40,71%
Custo	53	31,74%
Prefiro obter o conhecimento	20	11,98%
Não vejo valor nesse serviço	1	0,60%
Já tenho profissionais	21	12,57%
Outras	4	2,40%
	167	100,00%

Tabela 9 - Motivos de afastamento entre empresários e contabilidade gerencial

De acordo com a tabela 9, a parcela mais significativa das respostas aponta o próprio profissional contábil como culpado do afastamento entre empresários e gestores contábeis (40,71%). As questões financeiras vêm em seguida com 31,74% das respostas, acompanhadas de opções de centralizar a função adquirindo conhecimento (11,98%). Para 12,57% da

amostra, a questão não faz sentido, já que possuem os profissionais adequados ao serviço, e apenas 1 respondente (0,60%) não enxerga valor na gestão contábil de serviços veterinários.

4.2. TESTE DE HIPÓTESES

Em busca de resposta às questões de pesquisa e com o intuito de alcançar os objetivos almejados, foram delineadas algumas hipóteses metodológicas que suportam o desenho de pesquisa proposto. As hipóteses foram testadas através do *software Statistical Package for the Social Science* (SPSS), versão 23.0.

A primeira hipótese (H1) considerada diz respeito ao impacto de variáveis contingenciais no nível de conhecimento contábil gerencial em custos, margens e preços (Frezatti *et al*, 2009). Nesse caso, as variáveis independentes são nominais, agrupadas em: distribuição geográfica, maturidade empresarial, tamanho, presença de gestor profissional; e a variável dependente é o conhecimento, obtido através da soma das pontuações de cada respondente, com características escalares, ou seja, quantitativas. Dada a natureza das variáveis, optou-se pela realização do teste paramétrico *One Way Analysis of Variances* (*One-way ANOVA*) para mais de dois grupos de observação ou Teste *t* no caso de apenas dois grupos de observação (presença de gestão profissional). Quando não atendidos os pressupostos de normalidade e igualdade das variâncias, optou-se pelo teste não paramétrico Kruskal-Wallis para mais de dois grupos de observação. Para os casos de significância com intervalo de confiança de 95% foram efetuados os testes *Post-Hoc* Bonferroni e Tukey-B com o intuito de determinar quais grupos destoam entre si. A hipótese foi formulada da seguinte maneira:

H1: Variáveis organizacionais (distribuição geográfica, maturidade empresarial, tamanho, presença de gestão profissional) modificam o nível de conhecimento contábil gerencial em custos, margens e preços, no setor de medicina veterinária.

Desenvolveu-se a análise pela estatística, cujos resultados são apresentados a seguir:

Região	Frequência	Conhecimento Médio	Desv. Padrão	Teste	p-value
Norte	9	52,56	7,303	ANOVA	
Nordeste	6	37,50*	5,227	ANOVA	
Centro-Oeste	5	64,20*	8,540	ANOVA	
Sudeste	122	66,61*	1,245	ANOVA	
Sul	25	64,36*	2,540	ANOVA	
Totais	167	64,40	15,34		0,000 *

Tabela 10 - Localização geográfica e nível de conhecimento conceitual. (*) Significativo a $p < 0,001$

Maturidade	Frequência	Conhecimento Médio	Desv. Padrão	Teste	p-value
0 a 2 anos	23	62,04	3,403	ANOVA	
3 a 5 anos	32	60,88	2,871	ANOVA	
6 a 10 anos	30	65,53	3,125	ANOVA	
11 a 20 anos	48	65,81	1,958	ANOVA	
Mais de 20 anos	34	66,29	2,513	ANOVA	
Totais	167	64,40	15,34		0,510

Tabela 11 - Maturidade empresarial e nível de conhecimento contábil

Tamanho (Fat. mensal em R\$)	Frequência	Conhecimento Médio	Desv. Padrão	Teste	p-value
0,00 a 50.000,00	75	63,59	1,691	ANOVA	
50.000,01 a 100.000,00	49	58,84*	2,326	ANOVA	
100.000,01 a 200.000,00	23	73,48*	2,700	ANOVA	
200.000,01 a 300.000,00	6	67,00	3,812	ANOVA	
Acima de 300.000,00	14	72,14	3,311	ANOVA	
Totais	167	64,40	15,34		0,001*

Tabela 12 - Tamanho (faturamento) empresarial e nível de conhecimento contábil. (*) Significativo a $p < 0,01$

Tamanho (n° funcionários)	Frequência	Conhecimento Médio	Desv. Padrão	Teste	p-value
0 a 10	109	63,20	1,441	ANOVA	
11 a 20	31	63,10	3,310	ANOVA	
21 a 30	15	67,00	2,072	ANOVA	
31 a 40	6	77,17	5,192	ANOVA	
41 a 50	6	73,50	5,530	ANOVA	
Mais de 50	0	-	-	-	
Totais	167	64,40	15,34		0,106

Tabela 13 - Tamanho (funcionários) empresarial e nível de conhecimento contábil

Gestão Profissional	Frequência	Conhecimento Médio	Desv. Padrão	Teste	p-value
Com gestor	50	73,70*	1,577	Teste t	
Sem gestor	117	60,42*	1,405	Teste t	
Totais	167	64,40	15,34		0,000*

Tabela 14 - Presença de gestão profissional e nível de conhecimento contábil. (*) Significativo a $p < 0,001$

Foi possível averiguar, através de métodos estatísticos que as variáveis: Localização Geográfica, Tamanho Avaliado por Faturamento e Presença de Gestão Profissional

apresentam significativo impacto no nível de conhecimento contábil. Entretanto, a variável Tamanho Avaliado por Faturamento não apresenta a linearidade esperada. As variáveis Maturidade Empresarial e Tamanho Avaliado por Número de Funcionários, por sua vez, não apresentaram evidências de alteração.

Considera-se validada a Hipótese H1, apenas quando se avaliam efeitos contextuais de Localização Geográfica e Presença/Contratação de Gestão Profissional.

A segunda hipótese considerada foi a possibilidade de variáveis observáveis pessoais do gestor (Formação Acadêmica, Grau de formação, Rede de Relacionamento, Capacitação Técnica em Gestão e Tempo de Experiência) afetarem de alguma forma o nível de conhecimento contábil gerencial em custos, margens e preços. Nesse caso, os grupos de observação com atributos do gestor são as variáveis independentes de natureza nominal e a variável dependente permanece sendo o conhecimento, obtido através da soma das pontuações de cada respondente, com características escalares, quantitativas. Os testes estatísticos foram conduzidos pelos mesmos critérios de H1: *One Way Analysis of Variances* (*One-way* ANOVA) para mais de dois grupos de observação. Quando não atendidos os pressupostos de normalidade e igualdade das variâncias, optou-se pelo teste não paramétrico Kruskal-Wallis para mais de dois grupos de observação. Para os casos de significância com intervalo de confiança de 95% foram efetuados os testes *Post-Hoc* Bonferroni e Tukey-B com o intuito de determinar quais grupos destoam entre si. Estabeleceu-se a seguinte formulação hipotética:

H2: Variáveis do perfil pessoal do gestor veterinário (formação acadêmica, grau de formação, rede de relacionamento, capacitação técnica em gestão e tempo de experiência) modificam o nível de conhecimento contábil gerencial em custos, margens e preços.

Os resultados são resumidamente apresentados nas tabelas a seguir:

Formação acadêmica	Frequência	Conhecimento Médio	Desv. Padrão	Teste	p-value
Medicina Veterinária	158	63,23*	1,176	ANOVA	
Administração	5	89,60*	5,066	ANOVA	
Ciências Contábeis	0	-	-	-	
Engenharia	0	-	-	-	
Outras	4	79,00	1,225	ANOVA	
Totais	167	64,40	15,34		0,000 *

Tabela 15 - Formação acadêmica do gestor e nível de conhecimento contábil. (*) Significativo a $p < 0,001$

Grau de Formação	Frequência	Conhecimento Médio	Desv. Padrão	Teste	p-value
Graduação	51	57,25*	2,627	KW	
Especialização	73	68,10	1,446	KW	
Mestrado	27	63,22	2,484	KW	
Doutorado	16	72,25*	2,511	KW	
Outras	0	-	-	-	
Totais	167	64,40	15,34		0,002 *

Tabela 16 - Grau de formação do gestor e nível de conhecimento contábil. KW - Kruskal-Wallis. (*) Significativo a $p < 0,01$

<i>Networking</i>	Frequência	Conhecimento Médio	Desv. Padrão	Teste	p-value
Um evento	75	62,95	1,870	ANOVA	
Dois eventos	42	63,05	2,478	ANOVA	
Três eventos	28	68,64	2,823	ANOVA	
Quatro eventos	22	66,50	2,189	ANOVA	
Totais	167	64,40	15,34		0,316

Tabela 17 - Rede de relacionamento do gestor (networking) e nível de conhecimento contábil

Capacitação em Gestão	Frequência	Conhecimento Médio	Desv. Padrão	Teste	p-value
Ausência de capacitação	85	58,32*	1,774	ANOVA	
0 a 100 horas	48	68,08*	1,458	ANOVA	
101 a 500 horas	25	69,56*	1,793	ANOVA	
501 a 1.000 horas	2	83,50*	3,500	ANOVA	
Mais de 1.000 horas	7	89,00*	3,086	ANOVA	
Totais	167	64,40	15,34		0,000 *

Tabela 18 - Capacitação em gestão nos últimos 5 anos e nível de conhecimento contábil. (*) Significativo a $p < 0,001$

Tempo de experiência	Frequência	Conhecimento Médio	Desv. Padrão	Teste	p-value
0 a 2 anos	50	62,80	1,696	ANOVA	
3 a 5 anos	40	64,58	2,308	ANOVA	
6 a 10 anos	26	61,23	3,102	ANOVA	
11 a 20 anos	29	68,03	3,348	ANOVA	
Mais de 20 anos	22	66,64	4,019	ANOVA	
Totais	167	64,40	15,34		0,444

Tabela 19 - Tempo de experiência do gestor e nível de conhecimento contábil

Foi possível averiguar, através de métodos estatísticos que as variáveis: Formação Acadêmica, Grau de Formação e Capacitação em Gestão apresentam expressiva influência no nível de conhecimento contábil. A mesma influência não pode ser estatisticamente verificada para as variáveis: Rede de relacionamento e Tempo de Experiência.

A Hipótese H2 é parcialmente validada, então, nos casos em que se avaliam os atributos pessoais do gestor em: Formação Acadêmica, Grau de Formação e Capacitação em Gestão.

A terceira e última hipótese considerada nesta pesquisa foi a de investigar se os diferentes níveis de conhecimento contábil levam a diferentes práticas de gestão em custos, margem e preços. Nesse caso, de acordo com o constructo, as práticas adotadas são as variáveis afetadas (dependentes) do nível de conhecimento (independentes). Os testes estatísticos foram conduzidos pelos mesmos critérios de H1 e H2. Reescrevendo a hipótese a ser testada:

H3: O nível de conhecimento contábil gerencial modifica as práticas de determinação de custos, margens e preço na rotina do empresário veterinário.

Os resultados estatísticos são apresentados da seguinte forma:

Métodos de Custeio	Frequência	Conhecimento Médio	Desv. Padrão	Teste	p-value
Não utiliza	61	53,85*	1,941	KW	
Custeio Variável	19	72,42	2,845	KW	
Custeio por Absorção	84	69,82	1,287	KW	
Outras	3	76,00	3,512	KW	
Totais	167	64,40	15,34		0,000*

Tabela 20 - Conhecimento contábil e práticas de custeio. KW - Kruskal-Wallis. (*) Significativo a $p < 0,001$

Determinação de Margens	Frequência	Conhecimento Médio	Desv. Padrão	Teste	p-value
Não sabe determinar	87	57,01*	1,652	KW	
Determina corretamente	25	75,20*	2,383	KW	
Determina incorretamente	53	71,53*	1,323	KW	
Outras	2	61,50	4,500	KW	
Totais	167	64,40	15,34		0,000*

Tabela 21 - Conhecimento contábil e determinação de margens de contribuição. KW - Kruskal-Wallis. (*) Significativo a $p < 0,001$

Metodologias de Precificação	Frequência	Conhecimento Médio	Desv. Padrão	Teste	p-value
Abordagem de custos/contábil	29	72,62	1,902	KW	
Abordagem econômica/mercado	71	69,25	1,347	KW	
Abordagem amadora/concorrentes	56	52,91*	2,202	KW	
Não faz precificação estratégica	8	68,25	2,512	KW	
Outras	3	74,00	8,145	KW	
Totais	167	64,40	15,34		0,000*

Tabela 22 - Conhecimento contábil e práticas de precificação. KW - Kruskal-Wallis. (*) Significativo a $p < 0,001$

Em relação à análise de validade de H3, é possível afirmar que o nível de conhecimento contábil tem forte evidência de alterar as práticas de determinação de custos, margens e preços, sendo a hipótese integralmente validada ser considerado o conhecimento uma variável contingente (Birkinshaw *et al.*, 2012; Becerra-Fernandez e Sabherwal, 2001).

4.3. ANÁLISE DOS DADOS

Diante dos dados descritos e com as hipóteses testadas, alguns comentários devem ser tecidos de forma a completar a análise dos achados.

Nas seções anteriores foram desenvolvidas questões de pesquisa. A primeira delas diz respeito ao nível de conhecimento conceitual de custos, preços e rentabilidade dos gestores de Clínicas e Hospitais Veterinários. A formação de profissionais de saúde é voltada para capacitação profissional. A formação empreendedora ou gerencial está fora do escopo da grade curricular veterinária. Sendo assim, para atender as necessidades de capacitação gerencial o médico veterinário deve procurar outras fontes, de forma voluntária. O conhecimento gerencial é essencial, mas não obrigatório.

Pela análise dos dados, então, pode-se dizer que o nível de conhecimento conceitual a respeito de custos, preços e rentabilidade dos gestores em medicina veterinária é mediano. Os respondentes, quase exclusivamente veterinários (95%, ou 158 dos 167 respondentes), obtiveram uma média de 64,40 (Quadro 2), muito próxima do ponto médio da escala proposta (66). Retirando da média as respostas obtidas de outras profissões o valor cai para 63,23. Essa média geral foi afetada pelas respostas daqueles que se consideram gestores profissionais (50 respondentes) que obtiveram média de conhecimento 73,70 contra 60,42 dos respondentes que não consideram trabalhar exclusivamente com gestão (Tabela 14).

Apesar do nível de conhecimento mediano, quando perguntados sobre o seu grau de satisfação com seus próprios conhecimentos, mais de 50% retrucaram com as menores escalas (1 e 2) e uma média de 2,80 dos 167 participantes, em escala de 01 a 10. Corroboram o descontentamento, a resposta da questão 29, em que 40% dos pesquisados colocam a falta de conhecimento como o principal obstáculo para uma melhor gestão de seu negócio.

Segmentando as respostas em custos (questões 13 a 16), margens (18 a 21) e preços (22 a 24), em uma escala de 01 a 10, de acordo com o quadro 2, obtiveram-se as respectivas médias de 5,28; 4,94; 6,27. Talvez os conceitos de preço e valor estejam mais presentes na rotina diária das pessoas e justifique notas um pouco mais altas, significativas em relação às notas de margem, com intervalo de confiança de 95%.

Pelo resultado das menores pontuações, pode-se observar que os empresários deste segmento, de certa forma, têm o domínio de alguns conceitos contábeis, mas não possuem grau de conhecimento para absorver os conceitos de custeio variável. As questões com menores pontuações, conforme exposto na estatística descritiva, são a respeito de obtenção da margem de contribuição, obtenção de lucro por serviço, que presume algum tipo de rateio e a classificação em custos diretos e indiretos. A questão 26 confirma a presunção das respostas, demonstrando que apenas 14% da amostra utiliza o custeio variável.

O trabalho reconhece a limitação de tentar traduzir conhecimento em apenas 12 questões, e que o conhecimento gerencial contábil é um universo muito mais amplo. Entretanto, os dados extraídos não podem ser invalidados e servem como indicadores de conhecimento e oportunidades de crescimento profissional e gerencial na prestação de serviços veterinários.

Alinhado com as questões de pesquisa e os objetivos propostos, o trabalho buscou, na segunda questão de pesquisa, explorar o impacto de variáveis contingenciais e pessoais do gestor no nível de conhecimento contábil.

Variáveis contingenciais e o nível de conhecimento: a respeito da distribuição geográfica, o grupo do Nordeste obteve média geral 37,50 da escala de 12 a 120 pontos. A diferença em relação aos grupos do Centro-Oeste, Sudeste e Sul é de expressiva significância (confiança acima de 99%). A Região Norte obteve índices intermediários (52,56), não tendo diferença estatística nem do extremo do Nordeste e nem do extremo superior. A região Sudeste foi a que demonstrou melhor desempenho (66,61), seguida de perto pelas Regiões Sul e Centro-Oeste com 64,36 e 64,20, respectivamente (Tabela 10). O estudo tem limitações ao assumir os dados como fato, em virtude da amostragem e do pequeno número de respostas dos grupos Norte (9), Nordeste (6) e Centro-Oeste (5).

Em relação à Maturidade Empresarial, a distribuição da amostragem entre os grupos (Tabela 3) foi a que apresentou mais homogeneidade. A variável em questão, entretanto, não pode ser considerada, neste trabalho, como um fator de impacto no nível de conhecimento por não haver validação estatística (Tabela 11). Apesar disso, observa-se que há acréscimos do nível de conhecimento à medida que aumenta o tempo de maturidade (60,88 com 3 a 5 anos até 66,29 com mais de 20 anos). De fato, o conhecimento é necessário ao longo de toda a vida empresarial, e o acréscimo de nível em empresas mais maduras pode decorrer de habilidades

adquiridas com a prática, com os sucessos e os fracassos organizacionais, sem necessariamente uma capacitação formal maior de acordo com o envelhecimento empresarial.

O Tamanho Empresarial foi rastreado através de duas abordagens: faturamento e número de funcionários. Houve significância estatística na variável quando abordada pelo faturamento (Tabela 12). Contudo, as variações com significância estatística são entre os dois níveis intermediários (faixa de R\$50.000,01 a R\$100.000,00, com 58,84 pontos, e a faixa de R\$100.000,01 a R\$200.000,00, com 73,48), tendo os extremos de faturamento obtido níveis de conhecimento intermediários, sem justificativa aparente. Quando abordada pelo número de funcionários (Tabela 13), não foram observadas variações estatísticas significativas, contudo há um nível de conhecimento crescente, máximo nos empregadores maiores (73,50 e 77,17 pontos) e mínimo nos empregadores menores (63,20 e 63,10 pontos). Os achados vão ao encontro da percepção individual do pesquisador e da teoria da contingência explorada em Chenhall (2007): não é o tamanho da empresa que altera o nível de conhecimento da mesma, sendo ele necessário em qualquer circunstância estrutural.

Como esperado, a variável Presença de Gestão Profissional corrobora o estudo de Kogut e Zander (1992): impacta significativamente o nível de conhecimento (Tabela 14). A profissionalização da gestão sugere um mínimo de capacitação atribuída à figura daquele que agora centraliza as decisões estratégicas da empresa e era presumido que traria impacto direto no nível de conhecimento. De fato, o nível evolui de 60,42 para 73,70 pontos, mudança significativa, com um intervalo de confiança acima de 99%.

Variáveis pessoais e o nível de conhecimento: A formação acadêmica do gestor impacta o nível de conhecimento contábil de forma contundente (Hambrick e Mason, 1984), com base na estatística (Tabela 15). Profissionais de administração apresentam níveis de conhecimento maiores (89,60 pontos) quando comparados com profissionais veterinários (63,23 pontos). Outras profissões (Direito, em sua maioria) obtiveram resultados intermediários (79 pontos), não significantes quando comparados aos grupos de extremos opostos. A observância pode ter, como explicação aceitável, a formação acadêmica especificamente profissional, no sentido de formar bons médicos veterinários, porém sem capacitação empreendedora. Os resultados suportam os encontrados em Burkert e Lueg (2013), Hartmann et al. (2010), Elbashir et al. (2011). Os dados observados em horas de capacitação específica gerencial corroboram a explicação e serão pormenorizados na sequência.

Ao analisar a variável Grau de Formação Acadêmica do Gestor, observa-se que, quanto maior o título, maior o conhecimento (Tabela 16), sendo significativa a diferença entre a pontuação dos respondentes com nível de doutorado (72,25 pontos) e nível graduação apenas (57,25 pontos). A variável foi incluída neste trabalho de forma a investigar se o perfil de profissional que busca maiores níveis de conhecimento, mesmo que em suas áreas, refletir-se-ia nos conhecimentos de forma semelhante (Hambick, 2007; Hsu *et al*, 2013). Em uma análise entre grupos, a maioria dos profissionais com doutorado incorreu em capacitação técnica, demonstrando estar em seu perfil a busca por melhores níveis de conceitos, independente da área da ciência.

A Rede de Relacionamento do Gestor não se mostrou uma variável de confiança para interferir no nível de conhecimento, contrariando os resultados de Collins e Clark (2003). Os resultados (Tabela 17) não apresentam diferenças estatísticas significantes e nem um padrão de relação entre o nível de eventos e o nível de conhecimento contábil. A percepção do autor é a de que os eventos escolhidos não fossem os melhores para rastrear a rede de relacionamento que realmente impacta o nível de conhecimento contábil, sendo uma limitação do método do levantamento. A rede de relacionamento que efetivamente poderia impactar o conhecimento contábil seria a intra-organizacional, bem como a relação com fornecedores, clientes e concorrentes, no sentido de difusão e ampliação da informação contábil gerencial. Para o aprofundamento desse tipo de relacionamento, é recomendado um estudo vertical, com entrevistas e maior penetração dentro da rotina de cada empresa.

De forma análoga à formação acadêmica, havia uma expectativa de impacto direto da variável Horas de Capacitação Técnica em Gestão nos últimos cinco anos, e, de fato, foi possível validar estatisticamente tal suposição (Tabela 18). O crescimento do nível de conhecimento conceitual contábil sobe diretamente proporcional à quantidade de horas de capacitação. Três grupos estatísticos foram formados nos Testes *Post-Hoc*. O grupo sem capacitação (58,32 pontos) é significativamente menor do que os grupos que realizaram até 500 horas de capacitação gerencial (68,08 e 69,56 pontos) que, por sua vez, são validados como menores que os dois grupos com mais de 500 horas (83,50 e 89 pontos, respectivamente). Outro dado interessante é que o grupo com mais de 1.000 horas de capacitação gerencial foi aquele com o maior grau de pontuação dentre todas as variáveis no teste aplicado, que comprova que o questionário capturou satisfatoriamente a essência do conhecimento, traduzida com as respostas obtidas.

Não foi possível verificar relação ou diferença significativa entre o Tempo de Experiência e o nível de Conhecimento Contábil (Tabela 19), proposto em Hsu *et al.* (2013). Não há linearidade ou diferença expressiva que indique qualquer relação entre as variáveis. É demonstrado que, neste estudo, o tempo de experiência não altera os níveis de conhecimento contábeis. Sugere-se outros estudos nessa linha, no sentido de se comprovar ou refutar os resultados aqui obtidos.

Como terceira e última questão de pesquisa, levantou-se a hipótese de que o conhecimento contábil, visto como uma variável contingencial, modifica as práticas de determinação de custo, margens e preços no setor de medicina veterinária (Birkinshaw *et al.*, 2012; Becerra-Fernandez e Sabherwal, 2001).

Dos resultados apresentados na Tabela 20, a metodologia de Custeio Variável foi observada em apenas 19 respondentes, e justamente estes foram aqueles que obtiveram a maior pontuação (média de 72,42 pontos). Com um nível de conhecimento menor (53,85 pontos de média), com significância estatística de mais de 99%, encontram-se aqueles que não se utilizam de qualquer metodologia de custeio em suas rotinas. Com um pouco mais de conhecimento contábil gerencial, menor que o custeio variável, estão aqueles que se utilizam do Custeio por Absorção, com 69,82 pontos de média. Como a pesquisa trabalha com a premissa subjacente de que o Custeio Variável é o melhor método para o uso gerencial e o questionário buscou avaliar o nível de conhecimento contábil gerencial propriamente dito, os resultados são compatíveis com o esperado, e com as validações empírica e estatística entre o grupo que não se utiliza de nenhum método de custeio e os demais.

A tabela 21 retrata os impactos do nível de conhecimento contábil sobre a rotina de determinação de margens de contribuição. Sendo a margem obtida de forma correta através do custeio variável, os grupos foram denominados como determina corretamente (Custeio Variável), determina incorretamente (apropria custos fixos ao custo do serviço, Custo por Absorção), não determina margens e outras. A categoria “Outras” apresentou respostas no sentido de utilizar dois métodos ou não ter vínculo contábil (exemplo: multiplico por dois). Os resultados, novamente, demonstram significância estatística nas práticas adotadas: o grupo que não determina as margens tem menor conhecimento (57,01 pontos) quando comparado aos grupos que utilizam metodologias de determinação de margens com abordagens de custos (75,20 pontos para o grupo que determina as margens corretamente e 71,53 pontos para o grupo que determina incorretamente, sob a ótica de que o método de custeio variável seja o

mais adequado). O grupo que utiliza outras abordagens tem conhecimento intermediário, não significativo em relação aos demais grupos. Apesar do grupo que determina as margens corretamente ser o que obteve maior pontuação, não é estatisticamente diferente do grupo que utiliza custos fixos no custo do serviço. Os resultados comprovam a mudança de práticas gerenciais tendo o conhecimento como variável contingente.

Os resultados apresentados na Tabela 22, por sua vez, demonstram que da mesma maneira que custos e margens, o conhecimento impacta as rotinas de precificação com validação estatística. O grupo que precifica com foco nos concorrentes (subentende-se que não avalia custos) apresenta níveis de conhecimento menores (52,91 pontos) do que os dos demais grupos (72,62 pontos na abordagem de custos). A categoria que escolheu outras abordagens de precificação indicou a múltipla abordagem em todos os casos, compatível com a literatura descrita e obteve a melhor média de pontos (74 pontos), mesmo com a frequência diminuta. Os resultados comprovam a variável conhecimento como impactante nas metodologias contábeis usadas nas empresas veterinárias.

De forma a obter uma melhor compreensão do ambiente em que estão inseridos os respondentes, a pesquisa questionou o principal obstáculo para uma melhor gestão do negócio. Os pesquisados entendem, em sua maioria, que a falta de conhecimento é o principal entrave em 40% dos casos, seguida de falta de profissionais capacitados (25%) e falta de tempo (14%). A escassez de recursos financeiros é o determinante em apenas 9% dos casos e a falta de Sistema de Informação Gerencial foi citada em 8%. Considerando que a capacitação profissional eleva o nível de conhecimento conceitual, já testado neste trabalho, pode-se dizer que causas relacionadas ao baixo nível de conhecimento contábil gerencial são citadas em 65% dos casos, sendo indicativo de preocupação e de futuras proposições de capacitação para pequenos e médios empresários no Brasil, pelos órgãos competentes.

Outra maneira de elevar o potencial de conhecimento e consequentemente modificar as práticas gerenciais seria uma maior aproximação entre o profissional contador, capacitado para fornecer informações gerenciais de valor e o empresariado do setor. Nesta pesquisa, dos 167 pesquisados, nenhum deles utiliza o contador como gestor (Gráfico 10 e Tabela 15). É um dado real e preocupante do ponto de vista social da profissão. Muito se gasta com contabilidade apenas em atender obrigações legais e fiscais no Brasil e pouco se aproveita do conhecimento gerencial do contador (Nunes e Serrasqueiro, 2004). De acordo com as respostas da questão 30 (Tabela 9), apenas 12,57% têm profissionais de gestão – e não são

profissionais contábeis. Para 40,71%, o profissional contábil que a assessora não presta esse tipo de serviço, e para 31,74%, esse profissional traria custos não cabíveis em seus orçamentos. Os resultados da pesquisa indicam que, de certa forma, os conhecimentos contábeis necessários a uma boa gestão até estão presentes no setor, mas o profissional contábil em si está muito distante desses empresários (Seal, 2010; Jonsson, 1998). Os esforços devem ser realizados nos dois lados da relação. Há campo para aproximação de profissionais contábeis que ofereçam serviços de contabilidade gerencial e apoio à decisão e, da mesma forma, há comprovação de mudança das práticas contábeis quando se aumenta o nível de conhecimento contábil gerencial e indícios de melhor desempenho financeiro quando os níveis de conhecimento se elevam, como será demonstrado a seguir.

Secundariamente aos objetivos do trabalho, duas estatísticas foram testadas apenas com o intuito de descrever resultados e tecer algumas considerações: desempenho financeiro e diferenciação, confrontados com diferentes níveis de conhecimento. O desempenho financeiro foi monitorado através da variável Montante de Lucro Mensal e a diferenciação refletida na variável Valor de Face Médio. Os resultados seguem nas duas tabelas abaixo:

Montante Lucro Mensal (em R\$)	Frequência	Conhecimento Médio	Desv. Padrão	Teste	p-value
0,00 a 5.000,00	49	60,78*	2,515	KW	
5.000,01 a 10.000,00	52	61,12*	2,001	KW	
10.000,01 a 20.000,00	31	65,61	2,255	KW	
20.000,01 a 30.000,00	32	72,81*	2,158	KW	
Acima de 30.000,00	3	78,00*	4,726	KW	
Totais	167	64,40	15,34		0,001*

Tabela 23 - Conhecimento contábil e desempenho financeiro. KW - Kruskal-Wallis. (*) Significativo a $p < 0,01$

Valor de Face (em R\$)	Frequência	Conhecimento Médio	Desv. Padrão	Teste	p-value
0,00 a 50,00	14	37,79*	3,790	ANOVA	
50,01 a 100,00	47	65,17	1,612	ANOVA	
100,01 a 200,00	71	64,44	1,649	ANOVA	
200,01 a 300,00	28	73,64	2,199	ANOVA	
Acima de 300,00	7	75,00	3,559	ANOVA	
Totais	167	64,40	15,34		0,000*

Tabela 24 - Conhecimento contábil e diferenciação (valor de face). (*) Significativo a $p < 0,001$

Observa-se uma relação quase linear entre o conhecimento e o montante de lucro mensal apurado. Do mesmo modo, conforme aumenta o conhecimento, observam-se maiores valores médios de consulta/procedimentos cobrados. Não é possível estabelecer uma relação de causa e efeito e atribuir linearidade da relação com os dados obtidos. Contudo, o estudo

reporta melhores índices de desempenho nas empresas com maior nível conceitual contábil (Tabela 23) e serviços aparentemente mais focados na estratégia de diferenciação com maiores valores cobrados (Tabela 24) e estatisticamente testados. É uma observação que serve para proposição de novos estudos, tendo como foco conhecimento contábil gerencial e resultados financeiros em pequenas e médias empresas.

Delineando o perfil empresarial do setor veterinário, foi observado que os custos são determinados pelo método de Custeio por Absorção (50,30%), e apenas 11,38% utilizam o método de Custeio Variável. Quando se avaliam as margens de contribuição, 14,97% apenas a determinam da forma correta, e 31,74% apropriam custos fixos ao serviço de modo a determinar margens de maneira conceitualmente incorreta. As respostas das questões 18 e 19 indicam que a menor parte dos empresários sabe identificar as margens de seus produtos e as interpretam da forma correta. Com isto, não há consciência contábil a respeito do *mix* de serviços oferecidos para boa parte da amostragem. O papel estratégico do preço, obtido através das respostas às questões 22 e 23 apresenta importância mediana, não sendo valorizado da forma esperada pelos empresários do setor veterinário. A abordagem de custos como metodologia de precificação é utilizada em apenas 17,37% da amostra.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa foi desenvolvida com o objetivo de avaliar o nível de conhecimento contábil dos gestores de serviços veterinários e observar a influência de variáveis contingenciais e pessoais do gestor no seu nível de conhecimentos da área. De posse dessas informações, em uma segunda etapa, explorou-se de que forma o nível de conhecimento contábil gerencial interfere nas práticas de determinação de custos, margens e preços em empresas do mesmo setor.

Metodologias de custeio, margens e precificação exercem papel importante como ferramentas gerenciais e avaliação de *performance* das organizações. Alega-se que o conhecimento prévio exerça papel central na adoção de práticas contábeis (Kogut e Zander,

1992). No intuito de atender os objetivos estipulados, desenvolveu-se um desenho de pesquisa de forma a observar quais variáveis contextuais e internas do gestor afetam o nível de conhecimento e de que forma este interfere nas práticas adotadas.

As variáveis contingenciais utilizadas foram distribuição geográfica, maturidade empresarial, tamanho, presença de gestão profissional (Carpenter *et al.*, 2004). Já as do perfil pessoal utilizadas foram formação acadêmica, grau de formação, rede de relacionamento, capacitação em gestão e tempo de experiência, conforme proposto por Hambrick e Mason (1984) e Hambrick (2007).

O estudo foi conduzido empiricamente através de questionário destinado aos gestores de serviços veterinários. Pela análise dos dados, pode-se dizer que o nível de conhecimento conceitual a respeito de custos, preços e rentabilidade dos gestores em medicina veterinária é mediano. Há cognição de conceitos contábeis, porém não há o refinamento dos conceitos de custos variáveis. A maioria se utiliza do Custeio por Absorção, determina margens de contribuição com apropriação de custos fixos no custo do serviço e não utiliza a contabilidade de custos como abordagem principal de precificação.

Pelas 167 respostas obtidas, foi possível verificar influência no nível de conhecimento com as variáveis localização geográfica e presença de gestão profissional. Em relação a atributos pessoais do gestor, é possível afirmar que a formação acadêmica, grau de formação e capacitação em gestão são fatores de influência no nível de conceitos contábeis gerenciais.

Em relação à terceira hipótese diz-se que o nível de conhecimento contábil tem forte evidência de alterar as práticas de determinação de custos, margens e preços, sendo integralmente validada como uma variável contingente (Birkinshaw *et al.*, 2012; Becerra-Fernandez e Sabherwal, 2001; Kogut e Zander, 1992).

Os pesquisados, apesar do conhecimento mediano observado, não estão satisfeitos com seu nível conceitual. Apontam como principal obstáculo para uma melhor gestão a própria falta de conhecimento, seguido de falta de profissionais capacitados e escassez de tempo.

Demonstrou-se através da pesquisa que há uma lacuna entre o profissional contábil gerencial e o empresário do setor de medicina veterinária, conforme apontado por Seal (2010) e Jonsson (1998). Nenhum contador foi identificado como gestor dos serviços e a maioria dos respondentes indica a não prestação do serviço gerencial por parte do contador que os assessora como motivo para não haver a aproximação e uma melhor gestão. Há valor atribuído ao profissional e à informação de apoio à tomada de decisão, mas o foco do trabalho contábil ainda persiste sendo o de atendimento a obrigações legais e fiscais.

A pesquisa sugere disposição de empresariado em absorver conhecimento e refinar os níveis de gestão contábil. Propõem-se investimentos na formação gerencial dos contadores para aumentar a oferta de profissionais capacitados e de esforços dos órgãos de apoio aos pequenos empresários, no sentido de oferecer oportunidades de aprendizado de conceitos que direcionem a uma gestão contábil mais apurada. Há uma associação positiva, não comprovada, de que as empresas com maiores níveis de conhecimento apresentam maiores aportes de lucro mensal e serviços com maior diferenciação.

O trabalho reconhece a limitação do método de levantamento ao tentar traduzir conhecimento em apenas 12 questões, e que o conhecimento gerencial contábil é um universo muito mais amplo. Os resultados representam o retrato da amostra, não sendo possível afirmar o mesmo para a população. Há limitações decorrentes das relações de causa e efeito, e linearidade entre conhecimento e práticas gerenciais, que podem ser melhor exploradas em pesquisas futuras.

Há um extenso caminho a percorrer com abordagens transdisciplinares na *Upper Echelons Theory*, com contribuições da psicologia e da medicina para melhor compreender como o perfil do gestor interfere nas decisões estratégicas.

O aprofundamento da questão da rede de relacionamento como fator de influência no conhecimento pode representar outra oportunidade de pesquisa com estudos mais verticais. As questões de desempenho financeiro também podem ser melhor exploradas para confirmar ou refutar os indícios aqui encontrados.

6. REFERÊNCIAS

- Abbas, K. (2001). *Gestão de custos em organizações hospitalares*. Florianópolis. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção. Florianópolis, Brasil.
- Abdel-Kader, M; & Luther, R. (2006). IFAC's conception of the evolution of management accounting. *Advances in Management Accounting*, 15, p. 229-247.
- ABINPET (2014). Associação Brasileira da Indústria de Animais de Estimação - Mercado Pet. Acesso em 10 de junho de 2015, disponível em http://www.agricultura.gov.br/arq_editor/file/camaras_tematicas/Insumos_agropecuarios/74RO/App_Pet_74RO_Insumos.pdf
- Almeida, J. J. (1987). *Sistemas de custos em organizações hospitalares – estudo de casos*. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. Rio de Janeiro, Brasil.
- Assef, R. (2011). *Guia prático de formação de preços*. (4a ed.). Rio de Janeiro: Elsevier.
- Balakrishnan, R.; & Sivaramakrishnan, K. (2002). A critical overview of the use of full-cost data for planning and pricing. *Journal of Management Accounting Research*, 14, p. 3-29
- Banker, R.; & Hughes, J. (1994) Product costing and pricing. *The Accounting Review*, 69 (3), p. 479-494.
- Beaujon, G. J.; & Singhal, V. R. (1990). Understanding the activity costs in an activity-based cost system. *Journal of Cost Management*. Spring, p. 51-72.
- Becerra-Fernandez, I.; & Sabherwall, R. (2001). Organizational knowledge management: a contingency perspective. *Journal of Management Information Systems*, 18 (1), p.23 – 55.
- Berlant, D.; Browning, R.; & Foster, G. (1990). How Hewlett-Packard gets numbers it can trust. *Harvard Business Review*. Jan-Feb, p. 178-183.
- Birkinshaw, J.; Nobel, R.; Ridderstrale, J. (2002). Knowledge as a contingency variable: do the characteristics of knowledge predict organization structure? *Organization Science*, 13 (3), p. 274-289.

- Bretthauer, K. M. (2004). Service Management. *Decision Sciences*, 35 (3), p. 325-332.
- Bruni, A. L.; & Famá, R. (2008). *Gestão de custos e formação de preços*. (5a. ed.). São Paulo: Atlas.
- Bryman, A. (2012) *Social Research Methods*. (3a. ed.). Oxford: University Press.
- Bonacim, C. A. G.; & Araújo, A. M. P. (2010). Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: A experiência do Hospital das Clínicas de Ribeirão Preto da USP. *Revista de Administração Pública*, 44 (4), p. 903-931.
- Bonfim, E. A.; & Passarelli, J. (2009). *Custos e formação de preços*. São Paulo: IOB.
- Bowen, D. E.; Siehl, C.; & Schneider, B. (1989). A framework for analyzing customer service orientations in manufacturing. *The Academy of Management Review*, 14 (1), p. 75-95.
- Brignall, T. J.; Fitzgerald, R.; Johnson, R.; & Silvestro, R. (1991). Product costing in service organizations. *Management Accounting Research*, 2 (4), p. 227-248.
- Burkert, M. & Lueg, R. (2013). Differences in the sophistication of Value-based Management – the role of top executives. *Management Accounting Research*, 24, p. 3-22.
- Burns, T. & Stalker, G. (1961). *The Management of Innovation*. London: Tavistock.
- Bussab, W. O.; & Morettin, P. A. (2006). *Estatística Básica*. (5a. ed.). São Paulo: Saraiva.
- Campomar, M. B. (2012). *Economias de escala e de escopo na fixação de preços em Marketing: estudo de caso no setor bancário*. Dissertação de Mestrado. São Paulo, Brasil.
- Cannon H. M.; & Morgan, F. W. (1990). A strategic pricing framework. *The Journal of Services Marketing*, 4(2), p. 19-30.
- Cardinaels, E.; Roodhooft, F.; & Warlop, L. (2004). The value of activity-based costing in competitive pricing decisions. *Journal of Management Accounting Research*, 16(1), p. 133-148.

- Carpenter, M. A.; Geletkanycz, M. A.; Sanders, W. G. (2004). Upper echelons research revisited: antecedents, elements and consequences of top management team composition. *Journal of Management*, 30 (6), p. 749-778.
- Castro, C. M. (1978). *A prática da pesquisa*. São Paulo: McGraw Hill do Brasil.
- Chenhall, R. H.; Harrison, G.; Watson, D. (1981). *The organizational context of management accounting*. London: Pitman.
- Chenhall, R. H. (2004). The role of cognitive and affective conflict in early implementation of activity based cost management. *Behavioral Research in Accounting*, 16, p. 19-44.
- Chenhall, R. H. (2007). *Theorizing Contingencies in Management Control Systems Research*. Handbook of Management Accounting Research, pp. 163-205. Oxford: Elsevier.
- Ching, H. Y. (2010). *Manual de custos de instituições de saúde*. São Paulo: Atlas.
- Collins, C. J.; & Clark, K. D. (2003). Strategic human resource practices, top management team social networks and firm performance: the role of human resource practices in creating organizational competitive advantage. *Academy of Management Journal*, 46 (6), p. 740-751.
- Dolgui, A., & Proth, J. M. (2010). Pricing strategies and models. *Annual Reviews in Control*, 34(1), p. 101-110.
- Elbashir, M. Z.; Collier, P. A.; Sutton, S. G. (2011). The role of organizational absorptive capacity in strategic use of business intelligence to support integrated management control systems. *The Accounting Review*, 86 (1), p. 155-184.
- Favero, L. P.; Belfiore, P.; Silva, F. L., & Chan, B. L. (2009). *Análise de dados: Modelagem multivariada para tomada de decisões*. (5a. reimpressão). Rio de Janeiro: Elsevier.
- Fowler, F. J. (2009). *Survey Research Methods*. (4a ed.). Sage Publications.
- Frezatti, F.; Rocha, W.; Nascimento, A. R.; & Junqueira, E. (2009). *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.

- Galbraith, J. (1973). *Designing complex organizations*. USA: Addison Wesley Publishing Company.
- Ge, W.; Matsumoto, D.; Zhang, J. L. (2011). Do CFOs have style? An empirical investigation of the effect of individual CFOs on accounting practices. *Contemporary Accounting Research*, 28 (4), p. 1141-1179.
- Gerdin, J.; & Greve, J. (2008). The appropriateness of statistical methods for testing contingency hypotheses in management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 33, p. 995-1009.
- Gil, A. C. (2009). *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas.
- Guerreiro, R. (2011). *Estruturação de Sistemas de Custos para a Gestão da Rentabilidade* (1a ed.) São Paulo: Atlas.
- Guerreiro, R.; Cornachione Jr., E. B.; & Kassai, C. R. (2012). Determining the plus in cost-plus pricing: a time based management approach. *The Journal of Applied Management Accounting Research*, 10(1), p. 1-16.
- Guerreiro, R. & Soutes, D. O. (2013). Práticas de gestão baseada no tempo: Um estudo em empresas no Brasil. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, 24 (63), p. 181-194.
- Gujarati, D. N. (2006). *Econometria básica*. (4a ed.). Rio de Janeiro: Elsevier.
- Hall, M. (2010) Accounting information and managerial work. *Accounting, Organizations and Society*, 35, p. 301-315.
- Hambrick, D. C.; & Mason, P. A. (1984). Upper echelons: the organization as a reflection of its top managers. *Academy of Management Review*, 9 (2), p. 193-206.
- Hambrick, D. C. (2007). Upper echelons theory: an update. *Academy of Management Review*, 32 (2), p. 334-343.
- Hanson, W. (1992). The dynamics of cost-plus pricing. *Managerial and Decision Economics*, 13(2), p. 149-161.

- Harris, J.; & Durden, C. (2012). Management accounting research: an analysis of recent themes and directions for the future. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 10 (2), p. 21-41.
- Hartmann, F.; Naranjo-Gil, D.; Perego, P. (2010). The effects of leadership styles and use of performance measures on managerial work-related attitudes. *European Accounting Review*, 19 (2), p. 275-310.
- Henderson, B. D. (1998). As origens da estratégia. In: Montgomery, C. A. (Org.) *Estratégia: A busca da vantagem competitiva*. (1a ed., 18ª reimpressão). Rio de Janeiro: Elsevier.
- Hiebl, M. R. W. (2014). Upper echelons theory in management accounting and control research. *Journal of Management Control*, 24, p. 223-240.
- Hinterhuber, A. (2008). Customer value-based pricing strategies: why companies resist. *Journal of Business Strategy*, 29(4), p. 41-50.
- Horngren, C. T.; Foster, G.; & Datar, S. M. (2000) *Cost Accounting: a managerial emphasis*. New Jersey: Prentice Hall
- Hsu, W.; Chen H.; Cheng C. (2013). Internationalization and firm performance of SMEs: the moderating effects of CEO attributes. *Journal of World Business*, 48, p. 1-12.
- IBGE, I. B. (2012). Estatísticas do Cadastro Central de Empresas 2010 – Gerência do Cadastro Central de Empresas.
- IBGE, I. B. (2013). Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios – PNAD 2013.
- Johnson, H.; & Kaplan, R. S. *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Jönsson, S. (1998). Relate management accounting research to managerial work! *Accounting, Organizations and Society*, 23 (4), p. 411-434.
- Kaplan, R. S.; Atkinson, A. A.; Banker, R. D.; & Young, S. M. (1997). *Management accounting*. New Jersey: Prentice Hall.

- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2004). Time driven activity-based costing. *Harvard Business Review*. Disponível em: www.hbr.org, p. 1-8.
- Keegan, D. P.; Eiler, R. G.; & Anania, J. V. (1988). An advanced cost management system for the factory of the future. *Management Accounting*, 12, p. 31-37.
- Kerlinger, F. N. (1980). *Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um trabalho conceitual*. São Paulo: EPU.
- Kogut, B.; & Zander, U. (1992). Knowledge of the firm, combinative capabilities and the replication of technology. *Organization Science*, 3, p. 383 - 397
- Kotler, P., & Keller, K. L. (2006). *Administração de marketing*. São Paulo: Prentice Hall.
- Krische, S. D. (2011). Discussion of “Do CFOs have style? An empirical investigation of the effect of individual CFOs on accounting practices.” *Contemporary Accounting Research*, 28 (4), p. 1180-1189.
- Krishnan, R. (2011). Discussion of “Cost information and pricing: Empirical evidence”. *Contemporary Accounting Research*, 28 (2), p. 580-584.
- Lee, J.; Elbashir, M. Z.; Mahama, H.; & Stutton, S. G. (2014). Enablers of top management team support for integrated management control systems innovations. *International Journal of Accounting Information Systems*, 15, p. 1-25.
- Lere, J. C. (2000). Activity-based costing: a powerful tool for pricing. *The Journal of Business & Industrial Marketing*, 15(1), p. 23-31.
- Lima, C. R. M. (1997). *Activity based costing para hospitais*. Dissertação de Mestrado em Administração. São Paulo, Brasil.
- Lovelock, C.; & Wright, L. (2014). *Principles of Service Marketing and Management*. Disponível em: <http://elibrary.kiu.ac.ug:8080/jspui/handle/1/543>
- Lucas, M. R. (2002). Pricing decisions and the neoclassical theory of the firm. *Management Accounting Research*, 14(1), pp. 201-217.
- Maher, M. *Contabilidade de custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas.

- Mankiw, N. G. (2007). *Introdução à economia*. São Paulo: Thomson Learning.
- Marconi, M. A.; & Lakatos, E. M. (2010). *Fundamentos de Metodologia Científica* (7^a. ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, E. (2010). *Contabilidade de custos*. (10a ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, E. & Rocha, W. (2010). *Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas*. São Paulo: Atlas.
- Martins, G. A. (1994). *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, G. A., & Domingues, O. (2011). *Estatística geral e aplicada*. (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, G.; & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas* (2^a. Ed.). São Paulo: Atlas.
- Menger, C. (1994). The theory of price. In: *Principles of economics*. (pp.191-225). New York: New York University Press.
- Miller, C. C.; Burke, L. M.; Glick, W. H. (1998). Cognitive diversity among upper-echelon executives: implications for strategic decision processes. *Strategic Management Journal*, 19, p. 39-58.
- Mintzberg, H. (1987). The strategy concept I: five Ps for strategy. *California Management Review*, 30 (1), p. 11-24.
- Mintzberg, H. (1987). The strategy concept II: another look at why organizations need strategies. *California Management Review*, 30 (3), p. 25-32.
- Nagle, T. (1984). Economic foundations for pricing. *Journal of Business*, 57(1), p. 3-26.
- Naranjo-Gil, D.; & Hartmann, F. (2007). How CEO use management information systems for strategy implementations in hospitals. *Health Policy*, 81, p. 29-41.

- Naranjo-Gil, D.; Maas, V. S.; Hartmann, G. H. (2009). How CFOs determine management accounting innovation: an examination of direct and indirect effects. *European Accounting Review*, 18 (4), p. 667-695.
- Nielsen, S. (2010). Top management team diversity: a review of theories and methodologies. *International Journal of Management Reviews*, p. 301-316.
- Noreen, E. W.; & Burgstahler, D. (1997). Full-cost pricing and the illusion of satisficing. *Journal of Management Accounting Research*, 9(1), p. 239-263.
- Nunes, L. C. F.; & Serrasqueiro, Z. M. S. (2004). A informação contabilística nas decisões financeiras das pequenas empresas. *Revista Contabilidade & Finanças*, 36, p. 87-96.
- Oliveira, A. B. S. (2014). *Controladoria: fundamentos do controle organizacional*. (2a. ed.) São Paulo: Saraiva
- Pavlatos, O. (2012). The impact of CFOs characteristics and information technology on cost management systems. *Journal of Applied Accounting Research*, 13 (3), p. 242-254.
- Parisi, C.; & Megliorini, E. (2011). *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Pereira, C. A.; Guerreiro, R.; & Marcondes, D. A. (2004). Modelo de simulação de preços em ambiente de incerteza. *Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração – ENANPAD*. Curitiba.
- Percy, N. F.; Cravens, D. W., & Lane, N. (2010). Thinking strategically about pricing decisions. *Journal of Business Strategy*, 31(5), p.38-48.
- Perrow (1970). *Organizational analysis: a sociological view*. California: Wadsworth Publishing Company.
- Porter, M. E. (1996). What is strategy? *Harvard Business Review*. Disponível em: www.hbr.org, p. 1-20.
- Porter, M. E. (1998). Como as forças competitivas moldam a estratégia. In: Montgomery, C. A. (Org.) *Estratégia: A busca da vantagem competitiva*. (1a ed., 18ª reimpressão). Rio de Janeiro: Elsevier.

- Porter, M. E. (2004). *Estratégia competitiva*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Scapens, R. W.; & Bromwich, M. (2010). Management accounting research: 20 years on. *Management Accounting Research*, 21, p. 278-284.
- Seal, W. (2010). Managerial discourse and the link between theory and practice: from ROI to value-based management. *Management Accounting Research*, 21, p. 95-109.
- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE (Org.) (2013). *Anuário do trabalho na micro e pequena empresa: 2013*. (6ª Ed.). Brasília: DIEESE.
- Stalk Jr., G. (1998). Tempo: a próxima fonte de vantagem competitiva. In: Montgomery, C. A. (Org.) *Estratégia: A busca da vantagem competitiva*. (1ª ed., 18ª reimpressão). Rio de Janeiro: Elsevier.
- Sosik, J. J.; Gentry, W. A.; & Chun, J. U. (2012). The value of virtue in the upper echelons: a multisource examination of executive character strengths and performance. *The Leadership Quarterly*, 23, p. 367-382.
- Tengilimoglu, D., & Dziegielewski, S. F. (2000). Health services pricing in Turkey. *Health Marketing Quarterly*, 17(4), p. 21-36.
- Terzioglu, B. & Chan, E. S. K. (2013). Toward understanding the complexities of service costing: a review of theory and practice. *The Journal of Applied Management Accounting Research*, 11(2), p. 29-44.
- Thépot, J.; & Netzer, J. L. (2008). On the optimality of the full-cost pricing. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 68(1), p.282-292.
- Tompkins, C. P.; Altman, S. H.; & Ellat, E. (2006). The precarious pricing system for hospital services. *Health Affairs*, 25(1), p. 45-56.
- Urdan, F. T.; & Urdan, A. T. (2010). *Gestão do composto de marketing*. São Paulo: Atlas.
- Urbany, J. E. (2001). Determinação e estratégias de definições de preços. In: Czinkota, M.R. *et al. Marketing: As melhores práticas*. Porto Alegre: Bookman.

- Wang, P.; Du, F.; Lei, D.; & Lin, T. W. (2010). The choice of cost drivers in activity-based costing: application at a Chinese oil well cementing company. *International Journal of Management*, 27(2), p. 367-373.
- Wichmann, R.; & Clark, R. (2006). Developing a defensible pricing strategy. *Journal of Healthcare Financial Management Association*, 60 (10), p. 72-80.
- Winterhalter, S. J. (2011). Economic factors converge: force hospitals to review pricing strategies. *Journal of Health Care Finance*, 37 (4), p. 15-35.

7. APÊNDICES

APÊNDICE 1 – Carta de apresentação (Questionário)

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

Prezado colega,

Este questionário tem como destinatários os empresários do setor veterinário, mais especificamente o gestor de serviços veterinários. Caso a figura do gestor não seja a mesma do empresário, solicito dar ciência ao mesmo para que as respostas se aproximem ao máximo dos objetivos da pesquisa.

A literatura apresenta evidências da carência de gestão empresarial em pequenas e médias empresas, porém não há evidências específicas do setor de medicina veterinária, serviço de elevada importância, não só no setor econômico, mas também no social e familiar.

Dessa forma, em parceria com o Prof. Dr. Marco Antonio Gioso e a empresa Qsoft Brasil, desenvolveu-se um questionário com 30 questões fechadas destinadas a gestores de Hospitais, Clínicas e Centros de Diagnóstico Veterinários, com o objetivo de evidenciar os conhecimentos teóricos de contabilidade gerencial e as metodologias utilizadas na determinação de custos, rentabilidade e preço na prática de mercado. Procuramos entender melhor as dificuldades enfrentadas e as motivações internas dos gestores com o intuito de contribuir para aproximar contadores e empresários na busca de melhor utilização da informação contábil e dos artefatos de contabilidade gerencial.

O tempo estimado para responder o questionário é de, no máximo, 10 minutos. Asseguro total confidencialidade e anonimato dos respondentes. Assumo o compromisso de não divulgar, sob qualquer hipótese, os dados de forma individualizada.

Desde já agradeço sua participação, aguardo sua valiosa contribuição, e me coloco à disposição para quaisquer esclarecimentos no e-mail marcus@veritta.com.br.

Marcus Paulo de Souza Ferreira Pinto

Mestrando em Controladoria e Contabilidade

EAC/ FEA / USP

marcus@veritta.com.br

Reinaldo Guerreiro

Orientador

APÊNDICE 2 – Questionário

Questionário – Gestão de Serviços Veterinários: Conceitos e Práticas de Gestão

BLOCO 1 – PERFIL PROFISSIONAL E EMPRESARIAL

As perguntas de 1 a 7 se referem ao perfil empresarial. Escolha apenas uma alternativa.

1. Localização Geográfica

- a) Norte
- b) Nordeste
- c) Centro-Oeste
- d) Sudeste
- e) Sul

2. Tempo de mercado (fundação)

- a) 0 a 2 anos
- b) 3 a 5 anos
- c) 6 a 10 anos
- d) 11 a 20 anos
- e) Mais de 20 anos

3. Faturamento **mensal (bruto)**

- a) Até R\$50.000,00 mensais
- b) R\$50.000,01 a R\$100.000,00 mensais
- c) R\$100.000,01 a R\$200.000,00 mensais
- d) R\$200.000,01 a R\$300.000,00 mensais
- e) Mais de R\$300.000,00 mensais

4. Lucro mensal total a distribuir aos sócios

- a) Menos de R\$5.000,00 mensais para divisão entre sócios
- b) R\$5.000,01 a R\$10.000,00 mensais para divisão entre sócios
- c) R\$10.000,01 a R\$20.000,00 mensais para divisão entre sócios
- d) R\$20.000,01 a R\$30.000,00 mensais para divisão entre sócios
- e) Mais de R\$30.000,00 mensais para divisão entre sócios

5. Numero total de funcionários ativos (independente de formalização)

- a) 0 a 10
- b) 11 a 20
- c) 21 a 30
- d) 31 a 40
- e) 41 a 50
- f) Mais de 50

6. Valor **médio** da Consulta/Procedimento

- a) Até R\$50,00
- b) R\$50,01 a R\$100,00
- c) R\$100,01 a R\$200,00
- d) R\$200,01 a R\$300,00
- e) Mais de R\$300,00

7. Há um gestor/administrador financeiro/custos?

- a) Sim
- b) Não

As perguntas de 8 a 12 se referem ao perfil profissional do gestor.

8. Identifique sua formação profissional

- a) Veterinária
- b) Administração
- c) Ciências Contábeis
- d) Engenharia
- e) Outras: _____

9. Especifique seu grau de formação

- a) Graduação
- b) Especialização
- c) Mestrado
- d) Doutorado
- e) Outras: _____

10. Em relação à rede de contatos profissionais (*networking*). Selecione todos aqueles que se encaixam no seu perfil. Deixe em branco caso não se enquadre em nenhum deles.

- ☐ Participo de eventos de associações de classe pelo menos uma vez por ano
- ☐ Participo de Eventos, Congressos, Mesas Redondas pelo menos uma vez por ano
- ☐ Realizo Cursos de Atualização e Educação Continuada pelo menos uma vez por ano
- ☐ Submeto artigos para periódicos ou outras produções bibliográficas profissionais

11. Horas de Capacitação Técnica em Gestão Empresarial, nos últimos 5 anos:

- a) Não tenho formação técnica específica em gestão
- b) 0 a 100 horas-aula
- c) 101 a 500 horas-aula
- d) 501 a 1.000 horas-aula
- e) Mais de 1.000 horas-aula

12. Tempo de Experiência como Gestor

- a) 0 a 2 anos
- b) 3 a 5 anos
- c) 6 a 10 anos
- d) 11 a 20 anos
- e) Mais de 20 anos

BLOCO 2 – CONHECIMENTOS CONTÁBEIS

Responda as assertivas abaixo de acordo com o seu grau de concordância com cada uma delas, assinale o número que melhor represente sua resposta. Escala: 1 – Discordo Totalmente; 10 – Concordo Totalmente.										
13. Entendo como custo do serviço qualquer sacrifício financeiro feito pela empresa	◦ 1	◦ 2	◦ 3	◦ 4	◦ 5	◦ 6	◦ 7	◦ 8	◦ 9	◦ 10
14. Classifico os custos em fixos e variáveis	◦ 1	◦ 2	◦ 3	◦ 4	◦ 5	◦ 6	◦ 7	◦ 8	◦ 9	◦ 10
15. Classifico os custos em diretos e indiretos	◦ 1	◦ 2	◦ 3	◦ 4	◦ 5	◦ 6	◦ 7	◦ 8	◦ 9	◦ 10

16. Detenho a informação do custo unitário e total de cada serviço	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
17. Estou totalmente familiarizado com os conceitos de custos, margem de contribuição e lucro	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
18. Conheço a margem de contribuição de cada serviço prestado em minha empresa.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
19. A margem de contribuição unitária reflete a rentabilidade dos meus serviços.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
20. Os serviços/produtos com menor margem de contribuição unitária devem ser excluídos.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
21. Preciso conhecer o lucro por serviço prestado para otimizar o lucro total da empresa.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
22. O preço tem papel central e estratégico em meu negócio.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
23. A função primordial de minha precificação é a de resultado imediato: auferir lucro	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
24. O valor do serviço é exatamente o seu preço	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
25. Estou plenamente satisfeito com meus conhecimentos frente às minhas necessidades de tomada de decisões financeiras.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

BLOCO 3 – METODOLOGIAS DE CUSTO, MARGENS E LUCRO NA PRÁTICA

26. De que maneira determina o custo do(s) serviço(s)?

- Não sei determinar o custo do(s) serviço(s).
- Aloco apenas custos variáveis, sem qualquer tipo de rateio.
- Aloco todos os custos, mesmo me utilizando de rateios de custos fixos para chegar ao custo do serviço.
- Outras: _____

27. Como determina as margens dos serviços?

- Não sei determinar as margens dos serviços.
- Apuro as receitas subtraídas dos custos variáveis e chego à margem de contribuição.
- Apuro as receitas subtraídas dos custos totais e chego à margem de contribuição.
- Outras: _____

28. Se tivesse que escolher a principal orientação que o leva a determinar o seu preço de venda qual delas seria?

- A partir do custo unitário do serviço, aplico diferentes margens e determino o preço ao consumidor.
- Não é o custo o determinante do meu preço. Avalio o potencial do meu negócio e a necessidade de meus clientes.
- Não é o custo o determinante do meu preço. Avalio o preço dos concorrentes para determinar meus preços.
- Não utilizo qualquer estratégia de precificação.
- Outras: _____

29. Em sua opinião, qual o principal obstáculo para uma melhor gestão financeira em seu negócio?
- a) Falta de conhecimento em gestão.
 - b) Falta de tempo.
 - c) Falta de profissionais de gestão.
 - d) Falta de sistemas de informações gerenciais.
 - e) Falta de recursos financeiros.
 - f) Outras: _____
30. Qual o principal motivo para não utilizar serviço contábil de gestão, especializado, como ferramenta de apoio ao planejamento estratégico de sua empresa?
- a) Meu contador não presta esse tipo de serviço.
 - b) Custo, um gestor contábil estaria fora do meu alcance financeiro.
 - c) Prefiro obter o conhecimento e aplicar no meu negócio.
 - d) Não vejo valor em ter um gestor contábil no meu negócio.
 - e) Já tenho profissionais/sistemas de custeio que suprem minha necessidade de informação contábil.
 - f) Outras: _____