

## Gestão de Custos Alinhada à Tomada de Decisão: o Caso de uma Empresa Incubada de Base Tecnológica

Lucas Neckel Paim Braga<sup>1</sup>, Fabiano Maury Raupp<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC) - [lucasnbraga@hotmail.com](mailto:lucasnbraga@hotmail.com)

<sup>2</sup> Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC) - [fabianoraupp@hotmail.com](mailto:fabianoraupp@hotmail.com)

---

### PALAVRAS-CHAVE

Gestão de custos, Tomada de decisão, Empresa incubada.

Received 02.10.2019  
Reviewed 02.07.2020  
Accepted 06.07.2020

ISSN 1980-4431  
Double blind review



---

### RESUMO

O objetivo do artigo consistiu em desenvolver um alinhamento da gestão de custos com o processo de tomada de decisões em uma empresa incubada de base tecnológica. Realizou-se uma pesquisa descritiva, por meio de estudo de caso, com abordagem qualitativa, utilizando as técnicas de coleta de dados entrevista e observação. Após a análise de conteúdo, procedeu-se com a descrição do ambiente interno e externo à organização e com o diagnóstico das práticas utilizadas referente à sua gestão de custos e tomada de decisões segundo categorias de análise definidas. A análise identificou as necessidades organizacionais da empresa, como a falta de apoio informacional à gestão através de informações confiáveis sobre seus gastos e de metodologias para práticas essenciais – entre elas a classificação dos gastos, o rateio dos custos indiretos e o método de custeio -, caracterizando o subaproveitamento de sua gestão de custos. Foi elaborada uma proposta prática de intervenção para o alinhamento entre sua gestão de custos e tomada de decisões, através de medidas como a classificação gerencial dos gastos, a redefinição dos centros de custos, o estabelecimento de critério para rateio dos custos indiretos, a implementação do método de custeio por absorção e o acompanhamento entre gastos previstos e realizados. A contribuição à empresa consiste na otimização de sua gestão de custos como ferramenta de apoio à tomada de decisão, visando melhorar o seu resultado através da eficiência produtiva, competitividade no mercado e margens de lucro mais expressivas. Como contribuição acadêmica, o trabalho contribuiu para a compreensão da relação ainda pouco explorada entre os temas gestão de custos e tomada de decisão em uma empresa incubada.

---

### KEYWORDS

Cost management,  
Decision making,  
Company incubated.

---

### ABSTRACT

The objective of the article was to develop an alignment of cost management with the decision-making process in a technology-based incubated company. A descriptive research was carried out, through a case study, with a qualitative approach, using the techniques of data collection, interview and observation. After the content analysis, we proceeded with the description of the internal and external environment of the organization and with the diagnosis of the practices used regarding its cost management and decision making according to defined analysis categories. The analysis identified the company's organizational needs, such as the lack of informational support for management through reliable information about its expenses and methodologies for essential practices - among them the classification of expenses, the apportionment of indirect costs and the costing method -, characterizing the underutilization of its cost management. A practical intervention proposal was drawn up to align your cost management and decision making, through measures such as the managerial classification of expenses, the redefinition of cost centers, the establishment of criteria for apportioning indirect costs, the implementation of absorption costing method and monitoring of planned and realized expenses. The contribution to the company consists of the optimization of its cost management as a tool to support decision making, aiming to improve its results through productive efficiency, market competitiveness and more expressive profit margins. As an academic contribution, the work contributed to the understanding of the still little explored relationship between the themes of cost management and decision making in an incubated company.

## 1 Introduction

Favorecidas por suas características flexíveis e de rápida resposta a este fenômeno, tem crescido o número de pequenas empresas e também sua participação na economia nacional. Segundo pesquisa do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – Sebrae (2015), o número de micro e pequenas empresas (MPEs) no Brasil cresceu de 4,9 milhões em 2003 para 6,6 milhões em 2013, o que representa uma alta de 33,8% neste período de 10 anos. Como também apontado pelo Sebrae (2014), a participação das MPEs na economia brasileira evoluiu de 21% em 1985 para 23,2% em 2001 e 27% em 2011, reiterando este movimento de fortalecimento das pequenas empresas frente aos desafios do mercado. A relevância e representatividade das pequenas empresas vêm crescendo no cenário nacional e muitas delas têm obtido resultados expressivos. Inseridas neste cenário e motivadas pelas novas demandas do mercado estão as pequenas empresas de base tecnológica.

Um expressivo número de iniciativas tem resultado em diversas organizações com potencial de crescimento, apesar da disponibilidade escassa de recursos e a lacuna por métodos de gestão. Desta forma, mostra-se necessário o direcionamento de esforços aos seus processos gerenciais de forma estruturada na busca por eficiência da organização. Silva (1999) considera que a preocupação com os custos e sua determinação é um fator cada vez mais estratégico para as organizações, e atribui este fato a um ambiente de grande acirramento da concorrência e competitividade do mercado. Destaca Martins (2010) a importância da gestão de custos no processo de tomada de decisão, pois é a partir dos dados fornecidos que os administradores deverão basear suas decisões a respeito de quanto, quando e em que setor deverá ser investido, assim como a precificação dos produtos ou serviços produzidos pela organização. Os achados de Zanin, Magro e Mazzoni (2019, p. 15) “sugerem um grande número de empresas que não utilizam métodos de custeio, tornando-se fator de preocupação pela importância que a utilização desses métodos exerce na formação do preço de venda dos produtos e para controle dos custos nos processos decisórios”. De forma mais específica, segundo os autores, “aqueles empresas que se utilizam de métodos de custeio focalizam na absorção e variável, que são os menos complexos

para implementação e, portanto, apresentando um custo-benefício razoável. Conclui-se que métodos mais avançados de custeio não têm sido ferramentas utilizáveis no contexto das organizações estudadas”.

Foi constatado na organização estudada – uma empresa incubada de base tecnológica – um recente processo de reestruturação onde passou a haver uma maior preocupação com o controle de seus gastos, sendo iniciada a definição dos seus processos financeiros com o intento de desenvolver sua gestão de custos. Contudo, observou-se que apenas medidas iniciais foram executadas e ainda há diversas importantes práticas não aplicadas para a efetividade dos processos relacionados. Como reflexo, tem-se que a gestão de custos desempenhada na organização não viabiliza de forma eficaz o conhecimento, a disponibilização e interpretação das informações gerenciais relacionadas aos gastos do negócio como subsídios no suporte à tomada de decisões da empresa. Neste contexto, a situação-problema do presente estudo consiste na falta de alinhamento entre a gestão de custos e o processo de tomada de decisões na empresa incubada de base tecnológica estudada.

O objetivo do trabalho consistiu em desenvolver um alinhamento da gestão de custos com o processo de tomada de decisões em uma empresa incubada de base tecnológica. Efetuando-se uma busca sistemática em bases de dados internacionais da área de administração e ciências sociais aplicadas – *Ebsco*, *Web of Science* e *Scopus* –, foi possível constatar que o tema de análise da gestão de custos e a tomada de decisões em empresas incubadas ainda trata-se de uma área pouco explorada e que oferece muito a desenvolver, uma vez que não foi encontrado nenhum resultado para a busca dos termos combinados “*business incubator*” e “*cost management*”. Sendo assim, objetiva-se como contribuição acadêmica deste estudo, o aprofundamento da compreensão do assunto abordado de forma original.

Em termos práticos, há de salientar-se a relevância do estudo ao resultar em uma ferramenta de auxílio à gestão da organização estudada. As empresas incubadas possuem, de maneira geral, um elevado potencial e oportunidades a serem exploradas, embora enfrentem também as diversas dificuldades relatadas, sobretudo as relacionadas à escassez de recursos e falta de domínio em sua gestão empresarial. O trabalho almeja fornecer

uma proposta de ações válida através da gestão de custos adequada à realidade da empresa incubada estudada, possibilitando ganhos em eficiência e competitividade, ao melhor embasar o processo de tomada de decisões através de um conhecimento e controle gerencial consistente sobre a situação e ambiente em que a empresa se encontra. A obtenção de melhores resultados pela empresa por meio do alinhamento entre sua gestão de custos e tomada de decisões é esperado através da proposta de intervenção elaborada a partir do estudo.

## 2 Referencial Teórico

### 2.1 Gestão de custos

No intuito de conceituar a gestão de custos, são levantados os conceitos dos termos “gestão”, “custo” e “contabilidade de custos”. O termo gestão é utilizado em diversas situações diferentes, contudo Chanlat (2006) observa que seu uso banalizado no cotidiano pessoal e até em meio acadêmico tem distorcido o entendimento do seu real significado. Através de uma investigação para a definição de um conceito pertinente, Slavov (2013) concluiu que a gestão é a atividade que busca por soluções não estruturadas para problemas complexos por meio de processo decisório orientado por diretrizes qualitativas e quantitativas.

A expressão custo também é utilizada sob maneiras distintas, visto que há diversos tipos de custos e que são classificados segundo concepções diferentes quanto às necessidades de informação (Noreen, Brewer, & Garrison, 2014). No sentido contábil, Martins (2010, p. 17) entende o custo como gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços, relacionando os custos particularmente aos gastos incorridos em atividades produtivas. Em um sentido mais amplo, o termo “custo” é definido por Shim e Siegel (2009) como o sacrifício de recursos econômicos no intuito de alcançar um propósito.

Cooper (1997) argumenta que a contabilidade de custos e a gestão de custos são intimamente relacionadas, embora constituam campos independentes do conhecimento. A contabilidade de custos teve origem na contabilidade financeira, com o propósito de avaliação de estoques nas indústrias (Martins, 2010). Segundo Athar (2005), a contabilidade de custos possui como finalidades: fornecer

informações para a determinação dos fatores e custos de produção; determinar custos de diferentes naturezas incorridos pelos setores da empresa, pedidos não atendidos e inventários; possibilitar a redução de custos dos processos organizacionais; controlar operações e atividades; levantar subutilizações de recursos e mão de obra; e elaborar orçamentos. A prática da contabilidade de custos é essencial para a gestão de custos, desempenhando importante papel para a gestão do negócio ao prover informações sobre os custos para apoio ao controle e tomada de decisões na organização (Santos, Schmidt, & Pinheiro, 2006).

Oliveira e Perez Junior (2005) relatam que o processo de globalização da economia tem resultado em um ambiente dinâmico e de forte competição para empresas em todo mundo, exigindo que os gestores adotem posturas mais eficazes, abrangentes e competitivas. Para tanto, os negócios precisam ser geridos de maneira a buscar o aprimoramento contínuo das suas práticas gerenciais a fim de se manterem competitivas frente ao mercado e apresentarem bons resultados. A gestão de custos – seja em organizações voltadas à produção de bens ou serviços – constitui uma destas práticas gerenciais e demonstra sua vital importância para a saúde financeira do negócio sob diversos aspectos (Santos, Schmidt, & Pinheiro, 2006). Hilton, Maher e Selto (2006), descrevem a gestão de custos como uma filosofia, uma atitude e um conjunto de técnicas para criar mais valor a um custo menor. Stenzel e Stenzel (2003), por sua vez, definem a gestão de custos como a administração de recursos financeiros e humanos valiosos que resulta em benefícios para os componentes importantes de uma organização. Todavia, segundo Johnson e Kaplan (1987), muitos estudos sobre gestão de custos acabam por considerar com maior enfoque apenas a área de contabilidade de custos, de maneira a não explorar o devido potencial da gestão que envolve este conceito. O mesmo parece ocorrer nas organizações, uma vez que estas acabam por apenas mensurar seus custos, quando acreditam estar gerindo-os (Tichacek, 2005).

Em termos estratégicos, Martins (2010) conceitua a gestão de custos como a integração entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da organização de maneira geral. Esta integração mostra-se essencial para o atingimento de resultados satisfatórios e a sobrevivência da organização, uma vez que o mercado exige qualidade, eficiência e produtividade. A melhoria

nestes índices é possibilitada através de um processo mais estratégico de tomada de decisões, onde o gestor possui maior nível de conhecimento e informações mais apuradas sobre o negócio ao tomar as decisões (Nakagawa, 2000).

Ketelhöhn (2006) coloca que a análise dos gastos através da gestão estratégica de custos leva em conta um número maior de elementos como influenciadores do comportamento dos gastos do que a abordagem tradicional de custos. A gestão estratégica dos custos se alinha ao posicionamento adotado pela organização no seu planejamento estratégico, direcionando os esforços à execução deste planejamento nos processos organizacionais. Desta forma, a gestão estratégica de custos vai além das puras análises financeiras para gerar um resultado mais aplicado à posição da empresa, uma vez que compreende a relação entre suas diversas atividades, acrescentando uma visão qualitativa às informações gerenciadas. Por este motivo, Martins (2010) avalia a gestão estratégica de custos como mais abrangente, ao considerar toda a cadeia de valor em sua análise, desde a origem dos recursos materiais, humanos, financeiros e tecnológicos utilizados até o consumidor final.

Para Cutrim e Callado (2020, p. 29), “no caso da Contabilidade de Custos e da Contabilidade Gerencial, o gestor pode ter acesso a informações e relatórios elaborados especificamente para aquela empresa. O crescimento no número de empresas associado ao aumento na competitividade, gera a necessidade da informação contábil tempestiva, não só para atender as necessidades fiscais, mas principalmente capaz de fazer a diferença nas decisões tomadas pelos usuários”. Campos, Gonçalves e Brandão (2019, p. 12-13) entendem que “a análise de custos é uma ferramenta estratégica no processo decisório, sendo indispensável na execução de diversas tarefas gerenciais, tais como, formação de preço, otimização da produção, valoração de estoque, entre outros”.

## 2.2 Tomada de decisão

As decisões são inerentes à atividade humana e ocorrem naturalmente em diversas situações, das rotineiras às mais importantes. As decisões gerenciais impactam diretamente sobre o desempenho da organização, bem como suas implicações afetam seus *stakeholders*, como colaboradores, sócios, investidores, fornecedores,

clientes e até a sociedade. Pela sua capacidade em impactar o negócio e definir o desenvolvimento e até a sobrevivência das organizações, a tomada de decisões se mostra um fator primordial em todas as empresas. É através das tomadas de decisões e suas implicações que os gestores conduzem os negócios na direção dos interesses das organizações (Zamarioli, Benze, & Escrivão Filho, 2003).

A conceituação da tomada de decisões pelos autores contribui para a compreensão do tema e revela que a definição deste termo permanece inalterada ao longo das últimas décadas, mantendo sua essência e significado. Conforme Wadia (1966), o processo de tomada de decisão organizacional consiste em escolher, entre as opções de caminhos ou cursos de ação possíveis, o mais adequado para o alcance dos objetivos da empresa. Braga (1987) esclarece que a tomada de decisões é composta por procedimentos de definição de um problema, avaliação de alternativas e escolha de uma diretriz de ações ou soluções, de forma em que o decisor opta por um curso de ação entre várias alternativas ao se defrontar com um problema. Miglioli (2006) conceitua a tomada de decisão como a escolha de uma ou mais opções, dentre diversas alternativas disponíveis, seguindo etapas previamente estabelecidas, a fim de atingir uma solução para um problema específico. Dacorso (2000) complementa que, quanto mais alternativas existentes, maior é a complexidade na tomada de decisões, afinal, ao comparar alternativas, o decisor observa quais das opções oferecem os resultados mais satisfatórios.

Conforme Freitas *et al.* (1997), as principais variáveis que interferem no processo de tomada de decisões nas empresas são os objetivos da organização, os critérios de racionalização e de eficácia, a disponibilidade das informações, raciocínio, valores, crenças e recursos. Estas variáveis funcionam como apoio ao tomador de decisão, sobretudo quando o conteúdo das informações possibilita a formulação de conhecimento sobre o assunto, contribuindo para a formação de recursos para a execução de decisões adequadas.

Desta maneira, evidencia-se a necessidade das organizações por conhecimentos apropriados sobre seu negócio de forma a reunirem um conjunto de informações para a redução de incertezas no processo decisório. Porter (1989) discorre que cada vez mais as informações se tornam vantagem competitiva para as empresas,

uma vez que sua posse e disponibilização influem diretamente sobre o processo decisório, posicionando estrategicamente a empresa a frente de seus concorrentes. Com isto, é possível inferir que a tomada de decisões organizacionais se caracterizam pela realização de escolhas entre as possíveis alternativas para uma determinada situação visando o alcance de um objetivo ou resultado. Contudo, o processo decisório pode ser otimizado através da redução do risco e incertezas por meio de um maior conhecimento ou subsídios de informações relevantes à decisão em questão, fornecendo vantagens ao decisor.

As decisões organizacionais são presentes nas atividades de qualquer gestor e em qualquer tipo de empresa, desde decisões simples e rotineiras a decisões cruciais para os resultados do negócio. Deste modo, apresentam variações quanto às suas características, contextos, natureza dos problemas a serem solucionados, interação entre indivíduos na decisão e outros aspectos. Portanto, são observados os diferentes tipos das decisões as quais os gestores precisam tomar no exercício de suas funções. Freitas e Kladis (1995) se baseiam no contexto de ocorrência das decisões para defini-las em três tipos, conforme os níveis estratégicos em que são tomadas: decisões estratégicas, as quais compreendem a definição de objetivos, políticas e critérios para o planejamento dos rumos da organização; decisões táticas, referentes à definição e execução de operações de controle sobre processos desenvolvidos na organização; e decisões operacionais, relacionadas ao desenvolvimento e à eficiência das atividades operacionais, de forma a otimizar os processos produtivos.

Pressupõe-se que as informações relacionadas aos custos podem cooperar com as decisões tomadas pelos gestores nos diferentes níveis estratégicos colocados por Freitas e Kladis (2015). Conforme Lizote et al. (2020, p. 1), “os efeitos de suas decisões serão percebidos tanto no presente quanto em longo prazo e ainda estarão resguardadas na escolha da alternativa que proporciona maior vantagem competitiva”. Visto que decisões estratégicas, táticas e operacionais sempre envolvem custos, “a gestão de custos é uma importante ferramenta para a tomada de decisões nas empresas” (Lizote et al., 2020, p. 1).

A pesquisa realizada se define como descritiva quanto aos seus objetivos, uma vez que seus propósitos são viabilizados pela compreensão e análise da realidade da organização estudada. Quanto ao procedimento utilizado, a pesquisa faz uso da modalidade de estudo de caso para possibilitar a compreensão mais profunda sobre a organização e assim propor ações para o alinhamento entre sua gestão de custos e tomada de decisões. A empresa selecionada apresentou características favoráveis como objeto do estudo, primeiramente por ser uma típica empresa incubada de base tecnológica com uma solução efetiva advinda de uma pesquisa científica e com potencial comercial a ser explorado ao longo do processo de incubação. Ademais, a empresa já se apresenta em operação, com a fase de implementação e o desenvolvimento dos produtos e serviços concluída; encontrando-se na fase de crescimento, onde sua prioridade é oferecer o produto ao mercado e fortalecer sua atividade comercial para gerar resultados financeiros. A Alpha Rastreamento Industrial é uma pequena empresa de tecnologia incubada no Midi Tecnológico desde o final do ano de 2015 e que atua com soluções de rastreabilidade de insumos, máquinas e produtos em processo. Seu mercado-alvo consiste nas indústrias de manufatura, desenvolvendo sistemas inteligentes utilizando combinações de *hardwares* e *softwares* para solucionar os problemas logísticos e operacionais enfrentados pelos seus clientes, buscando assim a otimização de processos e resultados.

No que concerne à abordagem do estudo, tem-se o emprego da pesquisa qualitativa por melhor se adequar às características do conhecimento almejado, através da qual possibilitou-se a compreensão da realidade da organização e o estudo de suas particularidades e experiências individuais de forma orientada aos processos, levando-se em consideração a propriedade subjetiva dos dados observados. A pesquisa foi desenvolvida segundo as etapas relacionadas e descritas na Figura 1.

**Figura 1.** Etapas da pesquisa

Etapa da pesquisa	Descrição
Formulação do problema	Identificação da situação-problema que motivou o estudo
Definição da unidade-caso	Definição da organização como objeto de estudo

### 3 Procedimentos Metodológicos

Coleta de dados	Coleta de dados por meio de pesquisa documental, entrevistas semiestruturadas e observação de processos
Avaliação e análise dos dados	Registro dos dados obtidos e interpretação através de análise de conteúdo
Análise da realidade	Análise através das categorias de análise definidas
Elaboração da proposta de intervenção	Desenvolvimento da proposta à organização

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

A pesquisa iniciou com a etapa de formulação da situação-problema. “Problema é uma dificuldade, teórica ou prática, no conhecimento de alguma coisa de real importância, para a qual se deve encontrar uma solução” (Marconi & Lakatos, 2002, p. 26). Para tanto, foi apontada a dificuldade das empresas incubadas com sua gestão e considerando a importância da gestão de custos para o processo de tomada de decisões, definiu-se como a situação-problema do estudo de caso a falta de alinhamento entre a gestão de custos e a tomada de decisão na empresa incubada de base tecnológica. A partir disso, foi definida como unidade-caso a organização selecionada para participação no estudo.

A terceira etapa consistiu na coleta de dados da pesquisa de campo, compostos por dados secundários e primários. A obtenção dos dados secundários foi feita através da técnica de pesquisa documental. “A característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fonte primárias” (Marconi & Lakatos, 2002, p. 62).

Na a coleta dos dados primários foi empregada a técnica de coleta de dados por entrevistas individuais semiestruturadas e também a observação de processos financeiros desempenhados pela organização. “A entrevista semi-estruturada, ao mesmo tempo em que valoriza a presença do entrevistador, possibilita que o informante use toda sua criatividade e espontaneidade, valorizando mais a investigação” (Colauto & Beuren, 2004, p. 133). Já a observação, como técnica de coleta de dados, “não consiste apenas em ver e ouvir, mas também em examinar fatos ou fenômenos que se deseja estudar” (Marconi & Lakatos, 2002, p. 88).

Foram realizadas quatro entrevistas – sendo três delas com o gerente administrativo/financeiro

e uma com o diretor presidente da organização – e uma observação a partir de processos realizados pelo gerente administrativo/financeiro e pela analista financeira. Cada entrevista teve seu roteiro elaborado relacionado a um segmento do desenvolvimento do trabalho e pode contribuir para o entendimento do fenômeno estudado e, consequentemente, para o alcance dos objetivos geral e específicos.

A partir de então, sucedeu-se a etapa da avaliação e análise dos dados, caracterizada pelo registro dos dados coletados e sua análise. Os dados secundários coletados através da pesquisa documental na consulta dos registros internos da organização foram analisados sob a técnica de análise descritiva. Para os dados primários foi empregada a técnica análise de conteúdo, baseando-se na interpretação das respostas, pontos de vista e processos dos observados e entrevistados para a formulação de considerações sobre os resultados. Na análise de conteúdo “trata-se de compreender melhor um discurso, de aprofundar suas características (gramaticais, fonológicas, cognitivas, ideológicas etc.) e extrair os momentos mais importantes” (Richardson, 1999, p. 224).

Para tanto, foram definidas cinco categorias de análise para os fatores analisados: sistemas e recursos informacionais utilizados; processos financeiros; controle dos gastos da organização; orçamento e política de precificação; e o processo de tomada de decisão. A análise por categoria “se baseia na decodificação de um texto em diversos elementos, os quais são classificados e formam agrupamentos analógicos” (Richardson, 1999, p. 243).

Em seguida, desenvolveu-se o diagnóstico da organização, consistindo na quinta etapa da pesquisa. Com os resultados da análise de conteúdo da etapa anterior, foi possível descrever os aspectos da organização segundo cada categoria de análise utilizada para a melhor compreensão dos fatores analisados. Foi realizado o diagnóstico com base na situação-problema e nas constatações sobre os dados levantados, possibilitando a identificação das necessidades da organização no que diz respeito ao alinhamento de sua gestão de custos à tomada de decisões.

Por fim, na última etapa da pesquisa foi elaborada a proposta de intervenção à organização a partir dos apontamentos da base teórica levantada e da análise do contexto e da realidade social da organização. A proposta é composta por diversas

proposições em cada uma das cinco categorias de análise, tendo por finalidade solucionar os problemas e necessidades identificados na empresa.

#### **4 Análise da Realidade Estudada**

##### **4.1 Análise dos sistemas e recursos informacionais utilizados**

A Alpha Rastreamento utiliza diversos recursos informacionais, compostos por *softwares* de escritório, gerenciador de *e-mails*, gerenciador financeiro, sistema de gestão financeira e ferramenta de CRM – além dos *softwares* da área técnica. Estas ferramentas oferecem os recursos necessários para atender de forma mais eficiente as demandas dos processos desenvolvidos pela empresa, demonstrando alinhamento com seus objetivos. Sem considerar os recursos da área técnica, são utilizados predominantemente sistemas de menor complexidade e *softwares* comuns à maioria das empresas, com destaque à ferramenta de CRM e ao sistema de gestão *online* como os recursos mais completos. A baixa complexidade e facilidade de utilização são pontos positivos dos recursos utilizados, os quais se tornam mais acessíveis aos profissionais que os operam e fazem o registro das informações, incentivando uma maior presença destes recursos nas atividades desenvolvidas.

Apesar de ser um sistema simplificado de gestão, a plataforma de gestão *online* utilizada caracteriza-se como um sistema de informações que desempenha papel relevante para o funcionamento da organização, sobretudo para as áreas funcionais administrativa/financeira e comercial, as quais possuem constante interação com a plataforma durante a execução de suas atividades diárias. Observa-se que o sistema de gestão financeira foi implementado recentemente na organização e já apresenta resultados significativos no controle sobre seus gastos e informações financeiras, bem como na geração de subsídios para a tomada de decisão. A reestruturação dos processos financeiros iniciada recentemente foi facilitada com a implementação destes sistemas, os quais funcionaram como viabilizadores das melhorias almejadas. A partir disso, foi possível melhor alinhar as informações gerenciais e contábeis relacionadas aos custos da organização, e principalmente a elaboração de

relatórios de fácil acesso através do sistema. Estas melhorias foram essenciais para a empresa na atração dos investimentos obtidos e na participação em programas de aceleração recentes, posto que são importantes para a maior visibilidade da situação financeira da empresa e, desta forma, para a tomada de decisões estratégicas. Contudo, o uso da ferramenta na organização estudada corresponde ainda a apenas a uma parcela de seu potencial e pode propiciar ainda maiores resultados com recursos ainda não utilizados plenamente.

Uma questão constatada é que o sistema de gestão empresarial somente permite a atribuição dos gastos aos centros de custos no processo de cadastro de compromissos financeiros. Logo, este processo não oferece opção de alocação dos gastos diretamente aos produtos, o que faz com que o custeio adequado dos projetos somente seja viável através de planilhas eletrônicas. Sendo o custeio dos projetos da organização um processo essencial para sua gestão de custos e uma fonte de informações estratégicas à tomada de decisões, esta caracteriza uma desvantagem do sistema utilizado.

Analizando o processo de lançamento de entradas de caixa utilizado pela plataforma, constatou-se que todas as entradas de caixa são tratadas como receitas de vendas, gerando uma dificuldade em contabilizar adequadamente entradas como os aportes de capital dos sócios e receitas financeiras com aplicações e outros investimentos, uma vez que estas entradas de caixa também são lançadas como vendas para algum cliente cadastrado. Por este motivo, os sócios ou os bancos, por exemplo, também precisam ser cadastrados como clientes da empresa por serem origem de entradas de caixa. Esta situação faz com que no relatório de contas a receber constem todas as entradas de caixa citadas, tornando o resultado deste relatório distorcido em relação ao faturamento da empresa.

Evidenciou-se que a elaboração do orçamento e da proposta comercial aos clientes trata-se de um processo integrado, embora seja composto por diversas atividades e envolva três diferentes áreas funcionais da organização. Os principais recursos informacionais apresentados pela organização para este processo foram os dois modelos de planilhas eletrônicas: orçamento de custos e elaboração da proposta. Contudo, observou-se que a primeira também possui alguns elementos da elaboração da proposta e a segunda contém partes referentes ao orçamento,

confundindo-se os dados entre as mesmas. Portanto, por vezes a utilização das duas planilhas pode demandar retrabalho na alimentação das informações e gerar uma visualização menos clara e precisa do resultado final do orçamento e da proposta.

#### 4.2 Análise dos processos financeiros da organização

A atuação do setor financeiro da organização tem passado por importantes mudanças em direção ao apoio dos objetivos organizacionais, processo que ficou mais evidente com a reestruturação do setor a partir do novo gerente financeiro e administrativo. Um fator importante propiciado foi a mudança na cultura organizacional implementada, onde passou-se a compreender melhor a característica estratégica da gestão de custos para a empresa. Com isso, foi possível estabelecer padrões e processos visando o registro e controle das informações para o conhecimento mais preciso sobre a situação financeira da organização.

Apesar do tamanho reduzido da equipe administrativa/financeira, composta somente pelo gerente e pela analista, estas mudanças já apresentaram notáveis resultados, mesmo que este ainda se trate apenas de um estágio inicial na definição de um processo financeiro eficiente e adequado às necessidades da empresa. A partir desta constatação, foram levantadas observações sobre processos passíveis de otimização.

No processo financeiro verificado, o diretor presidente avalia os compromissos financeiros uma vez por semana para a autorização dos pagamentos e acompanha algumas atividades operacionais financeiras. Com isso, o setor financeiro demonstra alto nível de dependência do diretor para suas atividades rotineiras, sobretudo na função contas a pagar. Apesar de se dedicar às atividades da Alpha Rastreamento em período integral, o diretor pode ter compromissos que dificultam esta dependência, como é comum o mesmo estar em viagem tratando dos interesses da empresa. O diretor também participa ativamente da gestão comercial da organização e se relaciona diretamente com todas as áreas funcionais, possuindo diversas atribuições. Posto que sua disponibilidade é um recurso valioso à organização, seu envolvimento com atividades operacionais acaba por reduzir seu potencial de se voltar às atividades estratégicas do negócio, as

quais sabidamente possuem potencial de impactar fortemente em seu desempenho frente ao mercado.

O sistema de gestão empresarial utilizado oferece a opção de cadastro e gerenciamento de clientes, cujos dados são transferidos para os pedidos de venda. Através da funcionalidade de emissão do pedido de vendas, o pedido pode ser aprovado pelo cliente por *e-mail* nos termos negociados e, na sequência, o sistema efetua automaticamente a baixa dos produtos do estoque e lançamento do recebimento previsto no fluxo de caixa. Esta funcionalidade ainda se integra à emissão de boletos e notas fiscais, otimizando todo o processo financeiro relacionado. Todavia, a organização ainda não utiliza todas as funcionalidades descritas para o processo, lançando apenas os valores de entrada das vendas, ao invés de seguir o processo completo disponibilizado pelo sistema. Desta maneira, as etapas seguintes são efetuadas de forma manual pela analista financeira.

#### 4.3 Análise do controle dos gastos da organização

Sendo o conhecimento dos gastos um fator essencial ao controle da organização, analisou-se o conhecimento da Alpha Rastreamento sobre os seus gastos. Primeiramente, observa-se que a empresa mantém atualizada em seu sistema de gestão a relação de gastos e suas descrições, bem como sua classificação em diversas categorias internas cadastradas pelo setor financeiro. Constatou-se que os profissionais da área financeira possuem entendimento sobre as classificações dos gastos quanto às suas características, apuração e formação, sabendo diferenciar pelas classes os gastos incorridos pela organização. Contudo, apesar de entender a importância destas distinções, o setor financeiro não pratica a classificação dos seus gastos em investimentos, custos, despesas e perdas. A importância da classificação dos gastos incorridos reside em melhor nível de domínio dos gestores e uma gestão de custos mais eficiente. No mesmo sentido, a classificação dos custos entre diretos e indiretos e entre fixos e variáveis é igualmente importante para uma gestão de custos eficiente. Com isso, o gestor pode avaliar como é composto o custo total de seus produtos e decidir de forma mais precisa sobre questões referentes a: impacto de fatores produtivos ou comerciais; composição da linha de produtos; viabilidade e prioridade de

investimentos; e estratégia de mercado a ser adotada.

Apesar de utilizar o agrupamento de gastos por centros de custos, salienta-se que este ainda não está funcional por não refletir a verdadeira origem dos custos na organização, uma vez que os centros de custos definidos não condizem com os grupos de atividades efetuadas e que os custos não estão sendo atribuídos aos centros de forma adequada de acordo com suas características. Desta maneira, a análise dos relatórios de centros de custos não fornece seu verdadeiro potencial como ferramenta para a tomada de decisão.

Quanto à alocação dos custos aos produtos, nota-se que os custos diretos são de fácil alocação aos produtos, que por sua vez compõem os projetos desenvolvidos pela empresa. Já quanto aos custos indiretos, há uma dificuldade na sua alocação pela falta de um método consistente. As alocações são efetuadas manualmente por critérios subjetivos baseados na percepção dos profissionais da área financeira e podem resultar em um cálculo de custo equivocado quando há mais de um projeto em desenvolvimento, de maneira que um deles acabe por receber parcela maior do que realmente utiliza dos custos indiretos da organização.

Evidenciou-se que o custeio gerencial efetuado se baseia no procedimento utilizado para o orçamento dos projetos. Sendo o orçamento o método de previsão dos custos a incorrer no projeto com a adição da margem de lucro almejada, o processo de custeio alinhado ao do orçamento é um fator positivo para um bom acompanhamento de custos previstos e realizados. Entretanto, é necessário o desenvolvimento de uma metodologia de custeio para um cálculo efetivo dos custos na organização, possibilitando assim o conhecimento de seus resultados financeiros reais, o que consiste em um insumo fundamental para suas decisões estratégicas.

Uma metodologia de custeio adequada possibilita o acompanhamento dos custos em relação aos previstos e realizados em cada projeto. Por sua vez, este acompanhamento permite uma avaliação sobre a precisão de todo o sistema financeiro e de orçamentos da organização e pode apontar medidas necessárias para melhorias nos processos.

#### 4.4 Análise do orçamento e política de precificação

Constatou-se que o processo de composição

do orçamento está entre os mais elaborados e detalhados entre os executados pela organização, o que demonstra o entendimento quanto à importância desta ferramenta. Além disso, o orçamento também envolve profissionais de todas as áreas funcionais da organização. De maneira geral, o processo de orçamento atende satisfatoriamente aos objetivos da empresa. Outra característica importante é a utilização do princípio do conservadorismo no processo, de maneira a estimar os custos baseando-se em cenários negativos quando há a possibilidade de influência de algum fator externo na alta de determinados custos. Com esta postura, a empresa se protege de riscos em relação ao fechamento de contratos deficitários por subestimação de seus gastos.

Notou-se uma diferenciação considerável nos processos de orçamento e precificação quanto ao tratamento dos produtos e serviços, sendo os produtos os equipamentos montados pela empresa que compõem a solução e os serviços o fornecimento do *software* desenvolvido. Neste sentido, a estimativa dos custos dos produtos segue uma metodologia mais precisa levando em consideração os custos de produção previstos. Já quanto aos serviços, que compõem a solução do projeto, estes são predominantemente compostos pela mão de obra técnica de desenvolvimento e são conhecidos seus principais componentes de custo, porém não é calculado um custo total da mão de obra prevista. A organização tem uma noção aproximada do custo da mão de obra vendida em unidades de homens-hora, mas não o conhecimento preciso do mesmo. Não é demonstrada prioridade em apurar o custo da mão de obra, pois sua política de precificação para este item se baseia predominantemente no valor de mercado constatado nas propostas dos concorrentes, e considera que consegue desempenhar uma margem satisfatória ainda com um preço abaixo da média do mercado. A política de precificação dos serviços através do preço de mercado é uma estratégia justificada, entretanto se observa que ainda assim é fundamental que a organização conheça também o custo dos serviços prestados, para que se possa compreender a margem de lucro aferida em seus negócios e alinhar sua estratégia comercial de precificação aos objetivos da empresa.

Quanto ao processo de precificação dos produtos, a organização mostra um procedimento organizado e embasado. Neste sentido, as decisões de preços são tomadas pela equipe de decisões

segundo critérios definidos e, principalmente, as definições do planejamento que constam no OKR e norteiam as ações da empresa em busca de suas metas. A margem média de rentabilidade do período definida no OKR funciona como um indicador objetivo para a margem aplicada a cada projeto. A definição da margem de negociação pela equipe de decisões antes do envio da proposta aos clientes também é uma medida eficiente ao permitir uma maior autonomia ao gerente financeiro para o fechamento do negócio, tornando a negociação mais efetiva.

#### 4.5 Análise da tomada de decisão na organização

Analizando a tomada de decisão na Alpha Rastreamento pode-se destacar o processo de comunicação direta e aberta entre os colaboradores, o qual é viabilizado pela estrutura flexível e não-burocrática constatada. O incentivo à comunicação e à acessibilidade a todos de exporem suas visões e perspectivas contribui significativamente para o processo decisório. As diversas reuniões semanais, efetuadas entre todos os colaboradores da empresa, entre os setores e também entre os gestores reforçam a oportunidade de expressão dos colaboradores e o quanto importante as informações advindas dos mesmos são para a gestão da empresa.

Constatou-se que há uma equipe de decisões que desempenha um importante papel no apoio ao processo decisório na organização. Através desta, o diretor presidente agrupa ao seu conhecimento o dos gerentes responsáveis pelas áreas funcionais e possibilitam um maior ângulo de visão sobre os assuntos aos quais se referem as decisões. A equipe de decisões permite também que sejam colocadas em pauta questões sobre os processos diários vivenciados por apenas um ou alguns dos seus membros. Observa-se ainda que, embora seja o responsável pela tomada das decisões estratégicas, as conclusões do diretor são influenciadas pelo ponto de vista e pelas experiências compartilhadas dos demais membros, bem como a sua visão também impacta no desempenho da função dos gerentes em suas rotinas. Sobre a centralização do poder decisório no diretor presidente, o mesmo relata que esta é principalmente uma questão de assumir os riscos, haja vista que é o proprietário do negócio, portanto é o mais afetado diretamente pelas consequências das decisões. Além disso, é importante ressaltar sua

visão e experiência adquirida no comando da empresa desde sua fundação, que o qualificam como um profissional preparado para a tomada de decisões.

Mostra-se importante como base para o processo decisório da organização a elaboração do OKR – Objetivos e resultados-chave – como documento que norteia as principais metas, diretrizes e ações previstas. Este se trata de um documento simplificado e objetivo para o planejamento, o que é positivo em termos de acessibilidade e facilidade de atualização ou alteração quando necessário. Conforme relatado pelo diretor, é importante nesta fase que a organização se encontra que não se apliquem planejamentos mais específicos e determinantes, uma vez que desta forma pode-se inibir ou limitar as possibilidades da organização; levando em consideração que a empresa passou recentemente pelo redesenho de seu posicionamento, e que está aberta a novas mudanças. Apesar disso, observa-se que a organização se encontra agora mais estabelecida em seu modelo de negócios e concretizando projetos que indicam estar no caminho para um crescimento sustentável. À medida que a organização for se tornando mais desenvolvida, é possível que aumente sua necessidade por um planejamento mais detalhado para o embasamento de decisões complexas. Quanto às metas do planejamento destaca-se, porém, uma inconsistência conceitual na margem global média esperada, pois as propostas comerciais são elaboradas visando quatro cenários de preços com descontos progressivos no valor total do projeto, porém o preço mais alto corresponde à margem global esperada. Desta maneira, a margem média esperada definida tratar-se, na verdade, da margem máxima das propostas padrão, salvo exceções.

### 5 Proposta de Intervenção

#### 5.1 Proposição quanto aos sistemas e recursos informacionais

Após a análise dos sistemas e recursos informacionais utilizados pela organização, evidenciaram-se algumas características dos recursos atualmente existentes que podem apresentar melhorias. A partir das necessidades da empresa, foram propostas duas medidas segundo os itens a seguir, referentes ao sistema de gestão

*online* e os modelos de planilhas eletrônicas utilizados no orçamento de custos e na elaboração de propostas comerciais.

### 5.1.1 Solicitações de alterações no sistema de gestão online

Considerando que o sistema de gestão *online* se mostrou um recurso determinante para a gestão de custos da organização, destaca-se a possibilidade de contato com a empresa que oferece este serviço no intuito de propor alterações para a adaptação de seu funcionamento às necessidades da empresa. Neste sentido, propõe-se a solicitação de melhorias no sistema ao desenvolvedor quanto a dois problemas constados na plataforma utilizada.

A primeira alteração recomendada no sistema é acrescentar ao lançamento de gastos um campo para informar os produtos ou projetos aos quais cada gasto deve ser alocado. Com isso, seria possível alocar custos diretos aos produtos através do sistema, o que hoje só é possível por meio de planilhas eletrônicas paralelas. A alocação dos custos diretos aos produtos é essencial para o desenvolvimento de uma metodologia de custeio na organização. A integração desta atividade através do sistema resulta em uma otimização do processo.

A segunda alteração recomendada para o sistema é incluir no lançamento de entradas financeiras uma nova classificação das entradas além das categorias já utilizadas. As classificações propostas são: tipo de entrada e categoria. Além disso, propõe-se substituir o campo “cliente” por “origem” da entrada financeira, para que seja possível registrar não somente o nome de clientes, mas também o de compradores de outros ativos, sócios, investidores, instituições financeiras ou outros responsáveis pelos recebimentos da empresa. Para tanto, o cadastro das entradas de caixa deve ser efetuado segundo as opções de tipo de entrada, categorias e origens conforme explícito na Figura 2.

**Quadro 2.** Campos e opções referentes ao cadastro de entradas de caixa

Tipo de entrada	Categoria	Origem
Receitas operacionais	<ul style="list-style-type: none"> <li>Vendas de produtos</li> <li>Vendas de serviços</li> </ul>	Nome do cliente
Receitas financeiras	<ul style="list-style-type: none"> <li>Rendimentos de aplicações</li> </ul>	Nome da instituição

	financeiras • Dividendos e bonificações	financeira ou organização
Outras receitas	<ul style="list-style-type: none"> <li>Venda de ativos não circulantes (bens móveis e imóveis)</li> <li>Outras</li> </ul>	Nome do comprador
Outras entradas	<ul style="list-style-type: none"> <li>Aporte de capital</li> <li>Outras</li> </ul>	Nome do sócio, investidor, instituição ou organização

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Com a inclusão do tipo de entrada para os recebimentos, será possível para o sistema fazer a devida distinção dos recebimentos da empresa na demonstração do resultado do exercício (DRE), bem como adequar os relatórios gerenciais separando os mesmos pelas suas nomenclaturas apropriadas. Além disso, as receitas da empresa e outras entradas de caixa diversas não constarão juntas nos relatórios e a empresa possuirá informações gerenciais mais adequadas à sua situação para o subsídio da tomada de decisões.

### 5.1.2 Unificação das planilhas eletrônicas de orçamento de custos e propostas

Como foi apontado, os modelos das planilhas eletrônicas utilizadas para o orçamento dos custos e para a elaboração das propostas comerciais por vezes confundem-se quanto aos seus dados. Para solucionar esta questão, propõe-se uma reestruturação e unificação destas duas planilhas.

Deste modo, recomenda-se que seja elaborada apenas uma planilha eletrônica através da combinação entre a planilha de orçamentos e a de propostas comerciais. Recomenda-se que a planilha unificada resultante seja composta das seguintes abas principais, além de abas secundárias de apoio aos cálculos:

- custos com materiais diretos e mão de obra direta dos *hardwares*: compreendendo os insumos utilizados para a produção dos itens e também na composição da solução final, como as placas de controle, *gateways*, impressoras industriais, fontes, gabinetes, cabos e conectores. Quanto à mão de obra direta dos *hardwares*, esta se refere aos custos com montagem para cada item que compõe a proposta;

- b) custos de desenvolvimento do *software*: se referem ao custo com mão de obra direta dos desenvolvedores do *software* a partir dos homens-horas necessários levantados pelo gerente de operações para o projeto. Com base na quantidade de homens-horas utilizados, a planilha efetua o cálculo do custo de mão de obra com os encargos sociais inclusos através dos parâmetros definidos nas fórmulas;
- c) gastos com mão de obra indireta: compostos pela mão de obra alocada dos funcionários do setor administrativo/financeiro, do gerente de operações e dos profissionais da instalação;
- d) outros gastos indiretos: gastos indiretos alocados aos projetos segundo os critérios de rateio, como os custos fixos e os itens de consumo utilizados pela organização;
- e) custos totais e aplicação de margens: o custo dos itens calculados nas abas anteriores são importados e integrados nesta aba da planilha, onde são aplicados a alíquota do imposto Simples Nacional e a margem global segundo os quatro cenários de margem definida pela organização;
- f) proposta comercial: o valor final de venda de cada item é importado da aba anterior segundo a margem selecionada para o projeto em questão pela equipe de decisões e os valores da proposta final são preenchidos automaticamente segundo a estrutura padrão da planilha.

Com esta reestruturação da planilha proposta, os processos de orçamento e elaboração da proposta seguem uma linha mais clara no preenchimento das informações separadas por tipo de custos. Contudo, mantém-se com apenas algumas alterações a mesma metodologia de orçamento utilizada pela organização anteriormente. Este modelo também permite uma maior visibilidade e controle quanto à margem aplicada sobre cada item da proposta e a margem global da mesma, sendo assim gera uma fonte de informações mais completa aos gestores.

## 5.2 Proposição quanto aos processos financeiros

Na análise dos processos financeiros realizados constataram-se práticas positivas e também pontos a melhorar. Para solucionar os problemas evidenciados e otimizar os processos, são propostas duas recomendações a seguir. A primeira consiste na redefinição da autonomia do setor financeiro na atividade de contas a pagar, e a segunda refere-se à utilização da funcionalidade de emissão de pedidos de venda do sistema de gestão *online*.

### 5.2.1 Autonomia da área financeira no processo de contas a pagar

Conforme constatado na análise dos processos desenvolvidos pela área funcional financeira, a dependência apresentada pelo setor ao diretor presidente reduz sua eficiência. Além disso, a utilização da disponibilidade do diretor nos processos operacionais financeiros limita o potencial do diretor voltado às atividades estratégicas da Alpha Rastreamento.

Visando a solução do alto nível de dependência da área funcional financeira, sobretudo na atividade de contas a pagar, recomenda-se uma redefinição da autonomia do setor sobre os pagamentos efetuados. O processo de análise semanal do diretor presidente aos relatórios financeiros – como o fluxo de caixa, o relatório de posição de contas e os relatórios de contas a pagar e a receber – se mostra imprescindível para o conhecimento da situação financeira da empresa e, por conseguinte, para a tomada de decisão. Contudo, a vinculação deste processo com a autorização do diretor para o pagamento de todas as contas no mesmo dia da semana não constitui uma prática eficiente ao desempenho da organização.

Portanto, propõe-se uma redefinição da autonomia do setor financeiro na atividade de contas a pagar, de modo que as contas sejam pagas no dia do seu vencimento sem necessitarem de autorização do diretor até os limites dos parâmetros definidos de valores máximos de saída e valor mínimo de saldo de caixa projetado após a efetivação dos pagamentos. Acima destes valores de pagamentos definidos em face da situação financeira da organização, o gerente financeiro se reúne com o diretor presidente para que o contexto seja analisado mais criteriosamente e decidir sobre quais pagamentos devem ser realizados e em quais datas. Esta medida aumenta a capacidade de

atuação da área financeira e também reduz o ciclo financeiro da organização, uma vez que o pagamento das contas na data de seu vencimento reduz o prazo entre o pagamento dos fornecedores e o recebimento de suas receitas, podendo gerar um impacto positivo no resultado financeiro da empresa.

### *5.2.2 Emissão de pedidos de vendas através do sistema de gestão online*

O sistema de gestão financeiro oferece uma série de funcionalidades que se complementam e integram um fluxo contínuo de informações. Evidenciou-se que a organização faz uso de diversos recursos oferecidos pelo sistema, inclusive o cadastro de clientes. A partir dos dados cadastrados do cliente, o sistema oferece a funcionalidade de emissão de pedidos de vendas para estes, o qual não é utilizado pela empresa. Entretanto, considerando que a não utilização da emissão de pedidos de venda através da plataforma de gestão implica na perda de uma série de integrações propiciadas pelo sistema, com destaque ao controle de estoque, lançamento de receita prevista no fluxo de caixa, emissão de boletos e notas fiscais, recomenda-se à organização a inclusão do procedimento de emissão de pedidos de venda através do sistema de gestão.

Deste modo, para todas as vendas será gerado pelo sistema um pedido de venda com os dados do cliente já cadastrados. Nos casos em que os clientes requerem um pedido em formato próprio, a empresa precisará emitir o seu próprio pedido de venda e também preencher os dados no modelo de pedido fornecido pelo cliente em paralelo, enquanto que, para os clientes que aceitarem o formato de pedido emitido pelo sistema, será enviado o pedido por *e-mail* com aprovação integrada pelo sistema. A maior parte dos dados são informações que já teriam de ser imputadas ao sistema nas outras funcionalidades, como a emissão de boletos e notas fiscais. Em contrapartida, as vantagens que justificam a inclusão deste procedimento são, além de um ganho de produtividade no processo financeiro com a integração com os recursos de controle de estoque, fluxo de caixa, emissão de boletos e notas fiscais; a possibilidade de gerar os relatórios gerenciais de pedidos de vendas e clientes completos, melhor utilizando estes subsídios oferecidos pelo sistema no suporte à decisão.

### 5.3 Proposição quanto ao controle dos gastos

O controle dos gastos na organização foi descrito e analisado com base nos conceitos e teorias levantadas e considerando a situação-problema do estudo. A partir disso, foi possível o entendimento sobre a situação da empresa nesta questão e o destaque de pontos relevantes quanto aos processos desempenhados pela mesma. Referente às necessidades de controle de gastos não atendidas pelos processos realizados pela organização, lhe são recomendadas seis ações: a classificação de seus gastos, a redefinição de seus centros de custos, o estabelecimento de critério para o rateio dos custos indiretos, a inclusão da conta de provisão para devedores duvidosos, a implementação de um método de custeio e a realização do acompanhamento entre gastos previstos e realizados.

#### *5.3.1 Classificação dos gastos da organização*

Na análise do controle dos gastos foi ressaltada a importância da classificação dos gastos nas organizações. Contudo, a descrição das práticas realizadas pela empresa apontou que não é efetuada a classificação apropriada para seus gastos. Para solucionar esta questão, são propostas classificações dos gastos quanto aos seus tipos, bem como a classificação dos custos quanto à sua apuração e formação. Os gastos se classificam, conforme suas características, nos seguintes tipos: investimentos, custos, despesas e perdas. Recomenda-se à organização a aplicação desta classificação, uma vez que a forma com a qual ocorre a contabilização dos gastos sofre influência pelo tipo de gasto incorrido.

Quanto aos gastos classificados como custos, propõem-se ainda mais duas formas de classificação: quanto à sua apuração em custos diretos e indiretos; e quanto à sua formação em custos fixos e variáveis. A Figura 3 as classificações propostas aos gastos da organização e os exemplos de contas gerenciais para cada classe.

**Figura 3.** Classificações de gastos propostas

Classificação	Exemplos de contas de gastos
---------------	------------------------------

Despesas	Gastos com pessoal: Serviços de Terceiros – PJ, Salários, INSS, FGTS e Auxílio Alimentação (dos colaboradores da área administrativa/financeira e comercial); Pró-labore; Despesas de viagens, Assessorias; Contabilidade; Treinamentos e cursos administrativos e comerciais; Recrutamento, seleção e exames; Telefonia e internet; Estacionamento; Despesas de representação; Publicidade; Despesas bancárias; Material de escritório.
Investimentos	Aquisição de equipamentos
Perdas	Perdas com recebimentos de clientes; Produtos e componentes avariados; Produtos e componentes roubados; Estoque obsoleto.
Custos Diretos	Contas de gastos com pessoal com mão de obra direta dos colaboradores da área operacional; Matéria-prima, Mercadorias para revenda;
Custos Indiretos	Contas de gastos com pessoal com mão de obra indireta do gerente de operações; Aquisição de suprimentos; Manutenção de equipamentos da operação; Depreciação dos equipamentos.
Custos Fixos	Contas de gastos com pessoal do gerente de operações; Depreciação dos equipamentos da operação.
Custos Variáveis	Contas de gastos com pessoal dos colaboradores da área operacional; Matéria-prima, Mercadorias para revenda; Aquisição de suprimentos.

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Como é possível observar na Figura 3, a classificação permite uma distinção clara entre os gastos incorridos na produção – custos – e os gastos com outras atividades da empresa – despesas. Por sua vez, os custos são diferenciados quanto ao seu vínculo aos produtos e também com sua relação ao volume de produção. A classificação dos custos através destes critérios possibilita a aplicação de um método de custeio, tendo por objetivo a apuração dos custos de cada produto.

### 5.3.2 Redefinição dos centros de custos

A empresa utiliza apenas os centros de custos “administrativo e operacional” e “comercial e marketing”. A análise do processo de contabilização dos gastos evidenciou que o agrupamento dos gastos através dos centros de custos existentes não corresponde à realidade apresentada pela organização e, com isso, a utilização dos centros de custos não é funcional.

Como resposta a este problema, é proposta

uma nova definição dos centros de custos para agrupar os gastos da organização quanto às suas origens. A necessidade da definição de centros de custos apropriados na empresa se justifica pela importância do entendimento da estrutura de custos e seu comportamento nos resultados da organização. Para tanto, os centros de custos propostos são: a) administrativo/financeiro; b) operação de *software*; c) operação de *hardware*; d) comercial; e e) *marketing* e publicidade.

Os centros de custos propostos se assemelham à estrutura funcional da organização em relação aos seus departamentos, entretanto subdivide a área funcional de operação em dois centros de custos. Nesta área, há uma divisão dos custos quanto às suas subáreas *software* e *hardware*, devido à significativa diferença na composição dos gastos incorridos por cada uma destas subáreas – uma vez que na subárea de *software* os gastos com mão de obra assumem grande predomínio, enquanto na subárea de *hardware*, os componentes e insumos utilizados na produção são muito relevantes.

O agrupamento dos gastos nos centros de custos propostos é uma importante prática para o controle dos gastos da organização. Com sua implementação, é possível conhecer as atividades ou grupos de atividades responsáveis pelos maiores gastos na organização e acompanhar sua evolução e adequação aos níveis satisfatórios para a empresa. Neste sentido, conhecer a origem dos gastos possibilita a busca pela eficiência das atividades desenvolvidas, apoiando as tomadas de decisões sobre prioridades dos orçamentos dos centros de custos e em quais processos os gastos podem ser otimizados em relação aos resultados esperados.

### 5.3.3 Estabelecimento de critério para a alocação dos custos indiretos

Por não possuir uma forma de controle da utilização dos custos indiretos para cada produto produzido, a empresa necessita de um critério para distribuir os mesmos aos produtos. Foi observado que os custos indiretos são alocados manualmente aos produtos através de critérios não objetivos que consideram o tempo da equipe gasto no projeto e sua relevância frente ao faturamento da empresa, contudo sem ponderar estes dados numericamente. Desta forma, a distribuição dos custos é baseada na percepção dos colaboradores da área financeira e pode não corresponder à verdadeira participação

dos custos sobre os projetos desenvolvidos.

Com o intento de tornar a alocação dos custos indiretos aos projetos adequada e sistemática, recomenda-se o estabelecimento de um critério objetivo e que represente a situação dos custos. Para atender a estes dois requisitos, propõe-se a utilização do critério simples de alocação dos custos indiretos aos projetos através da mesma participação relativa da mão de obra direta aplicada em cada projeto da empresa no período apurado. Como uma aplicação de um exemplo hipotético, temos: em determinado mês, a organização desenvolveu dois projetos, o “Projeto A” e o “Projeto B”, incorrendo em um total de R\$ 15.000,00 em custos indiretos em sua produção. Sendo constatada a ocorrência de um custo de R\$ 3.000,00 com mão de obra no Projeto A e de R\$ 7.000,00 no Projeto B, as participações relativas da mão de obra são 30% e 70%, respectivamente. Desta maneira, os custos indiretos devem ser alocados aos projetos segundo esta mesma participação, resultando em um montante de R\$ 4.500,00 de custos indiretos para o Projeto A, e de R\$ 10.500,00 para o Projeto B para a composição dos custos totais dos mesmos.

Além de ser um critério objetivo, este também reflete de maneira apropriada a divisão dos custos para cada projeto. Apesar das possíveis variações entre os projetos desenvolvidos, de maneira geral, todos passam pelas mesmas atividades e incorrem em um número de custos semelhante. Contudo, a demanda por mão de obra da produção ao projeto reflete – além de seu tamanho – sua complexidade, diferentemente do custo com materiais diretos, que reflete mais precisamente o tamanho do projeto. Portanto, assim pode-se esperar que as atividades e materiais correspondentes aos custos indiretos sejam alocados aos projetos com satisfatório grau de conformidade. Deste modo, este critério otimiza o processo de custeio efetuado pela área financeira e torna o resultado do custo mais confiável e preciso, melhorando a qualidade das informações disponíveis para as decisões relacionadas aos custos dos produtos.

#### *5.3.4 Implementação do método de custeio por absorção*

Embora a análise do controle dos gastos na organização não tenha constatado a utilização de um método definido de custeio, identificaram-se

algumas semelhanças no processo desenvolvido com o método de custeio por absorção, sobretudo em relação ao tratamento dos custos diretos e indiretos. Foi também apontado que é necessário um método de custeio que atenda às necessidades organizacionais da Alpha Rastreamento, de maneira a possibilitar o conhecimento de seus resultados financeiros reais e gerar informações úteis ao controle e gestão da organização. Neste sentido, propõem-se a utilização do método de custeio por absorção pelos seguintes apontamentos:

- a) por ser o método aceito legalmente, este permite uma integração entre o método utilizado gerencialmente e contabilmente na organização. Com isso, tem-se a otimização dos processos da área financeira ao eliminar a necessidade da utilização de dois métodos de custeio em paralelo para estes fins e o alinhamento das informações disponíveis para a tomada de decisão;
- b) o método de custeio por absorção possui menor complexidade para implementação, uma vez que todos os custos são absorvidos e integrados ao custo unitário;
- c) apresenta maior similaridade ao processo de custeio já desenvolvido na organização, facilitando seu processo de implementação;
- d) a empresa executa poucos projetos simultaneamente, criando uma relação mais próxima entre os custos fixos e os produtos. Desta forma, a alocação dos custos fixos aos custos unitários dos produtos não trata-se de uma distorção tão significativa quanto em empresas com maior variedade de produtos. Além disso, uma vez observada a proximidade do custeio com o processo de orçamento, é interessante para a empresa considerar nos orçamentos o máximo de gastos incorridos, de forma com que a aplicação da margem sobre o produto não tenha que compensar outros gastos indiretos, como ocorre no custeio variável.

Estabelecendo o custeio por absorção como o método gerencial proposto para a organização, demonstra-se a seguir uma aplicação prática por etapas do processo financeiro de custeio

recomendado, com base no esquema básico da contabilidade de custos de Martins (2010). Para tanto, utiliza-se a situação hipotética a seguir como modelo do método de custeio proposto. Considerase que, em determinado mês, a organização desenvolveu e implementou dois projetos: o Projeto A e o Projeto B, gerando respectivos faturamentos de R\$ 25.000,00 e R\$ 55.000,00, além de uma receita financeira de R\$ 40,00 com rendimento de aplicações financeiras. A Tabela 1 relaciona todos os gastos da organização no mês em questão.

**Tabela 1.** Gastos incorridos no mês

Gastos do mês	Valor
Despesas de Representação	R\$ 3.000,00
Salários e encargos sociais da operação	R\$ 8.000,00
Matéria-prima	R\$ 25.000,00
Salários e encargos sociais da administração	R\$ 12.000,00
Depreciação dos equipamentos da operação	R\$ 800,00
Despesas Financeiras	R\$ 300,00
Aquisição de suprimentos	R\$ 1.500,00
Energia elétrica da produção	R\$ 400,00
Manutenção da produção	R\$ 500,00
Despesas de Entrega	R\$ 400,00
Telefonia e Internet	R\$ 450,00
Material de Escritório	R\$ 250,00
Imposto Simples Nacional	R\$ 9.000,00
Pró-labore	R\$ 5.000,00
<b>Total de gastos no mês</b>	<b>R\$ 66.600,00</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Etapa 1: Classificação de custos e despesas. Em função de suas características, os gastos são classificados quanto a seu tipo entre custos e despesas, resultando na Tabela 2.

Etapa 2: Alocação dos custos diretos. Consiste na distribuição dos custos diretos aos produtos produzidos pela organização no referido período. Os produtos, neste caso, correspondem aos projetos desenvolvidos pela organização. Os custos diretos, sobre os quais se conhecem as quantidades incorridas em cada projeto, são alocados objetivamente a cada projeto. Contudo, observa-se que os salários e encargos sociais da operação incluem tanto o salário do gerente de operações quanto o dos colaboradores operacionais, envolvidos diretamente na produção. Somente os gastos com os colaboradores operacionais são considerados mão de obra direta.

**Tabela 2.** Classificação dos gastos entre custos e despesas

Custos de produção	Valor
Salários e encargos sociais da operação	R\$ 8.000,00

	<b>Valor</b>
Matéria-prima	R\$ 25.000,00
Depreciação dos equipamentos da operação	R\$ 800,00
Aquisição de suprimentos	R\$ 1.500,00
Energia elétrica da produção	R\$ 400,00
Manutenção da produção	R\$ 500,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 36.200,00</b>
<b>Despesas administrativas</b>	<b>Valor</b>
Salários e encargos sociais da administração	R\$ 12.000,00
Telefonia e Internet	R\$ 450,00
Material de Escritório	R\$ 250,00
Pró-labore	R\$ 5.000,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 17.700,00</b>
<b>Despesas de venda</b>	<b>Valor</b>
Despesas de Representação	R\$ 3.000,00
Despesas de Entrega	R\$ 400,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 3.400,00</b>
<b>Despesas financeiras</b>	<b>R\$ 300,00</b>
<b>Deduções da receita bruta</b>	<b>Valor</b>
Imposto Simples Nacional	R\$ 9.000,00

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Neste exemplo, os custos diretos são compostos pela mão de obra direta da área de operações e os materiais diretos aplicados, integrados pelas matérias-primas utilizadas. O custo com matéria-prima para cada projeto é conhecido, neste caso representando R\$ 8.000,00 para o Projeto A e R\$ 17.000,00 para o Projeto B. Por sua vez, o salário e encargos sociais do gerente de operações trata-se de custo com mão de obra indireta. Exemplificam-se os gastos com os colaboradores operacionais em R\$ 5.000,00 e os com o gerente de operações em R\$ 3.000,00.

Após a alocação dos custos diretos, o Projeto A recebeu R\$ 9.500,00 de custos diretos, enquanto o Projeto B recebeu R\$ 20.500,00. Já os custos indiretos totalizam R\$ 6.200,00, ainda não alocados aos projetos.

Etapa 3: Alocação dos custos indiretos. Prossegue-se com a apropriação dos custos indiretos aos projetos. Como não é possível medir quanto de cada custo indireto foi aplicado a cada projeto, utiliza-se o critério de alocação de custos indiretos proposto, observando a participação da mão de obra direta em cada projeto para aplicação da mesma proporção aos custos indiretos. Como a mão de obra direta do Projeto A representou 30% da mão de obra direta total e a do Projeto B constituiu os outros 70%, a mesma taxa é aplicada aos custos indiretos para distribuição entre os projetos.

Etapa 4: Cálculo do custo total. Após a alocação dos custos diretos e indiretos aos dois

projetos, calcula-se o custo total de cada um deles como a soma destes dois grupos de custos. Sendo assim, a Tabela 3 apresenta o custo total dos projetos em evidência.

**Tabela 3.** Custo total do projetos

Projeto	Custo direto	Custo indireto	Custo total
Projeto A	R\$ 9.500,00	R\$ 1.860,00	R\$ 11.360,00
Projeto B	R\$ 20.500,00	R\$ 4.340,00	R\$ 24.840,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 30.000,00</b>	<b>R\$ 6.200,00</b>	<b>R\$ 36.200,00</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Com a definição do custo total dos projetos desenvolvidos, possibilita-se o cálculo do resultado gerencial da organização através da elaboração da demonstração do resultado do exercício – DRE. Prosseguem-se então com as próximas etapas.

Etapa 5: Apuração da receita operacional líquida. No exemplo, o faturamento dos dois projetos totalizou R\$ 80.000,00, compondo a receita bruta. Para o cálculo da receita operacional líquida, são descontadas deste valor as deduções da receita bruta, representadas pelo Imposto Simples Nacional. A Tabela 4 demonstra o cálculo da receita operacional líquida.

**Tabela 4.** Cálculo da receita operacional líquida

<b>Receita Operacional Bruta</b>	<b>R\$ 80.000,00</b>
Vendas com Projeto A	R\$ 25.000,00
Vendas com Projeto B	R\$ 55.000,00
<b>(-) Deduções Da Receita Bruta</b>	<b>-R\$ 9.000,00</b>
Imposto Simples Nacional	R\$ 9.000,00
<b>= Receita Operacional Líquida</b>	<b>R\$ 71.000,00</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Etapa 6: Demonstração do lucro líquido do exercício. Sobre a receita operacional líquida, é deduzido o custo dos produtos e serviços vendidos de cada projeto desenvolvido, obtendo-se o resultado operacional bruto. A partir deste, são deduzidas as despesas com vendas, administrativas e financeiras incorridas no período para se conhecer o resultado líquido do exercício. A Tabela 5 apresenta a demonstração do resultado do exercício gerencial da organização no modelo proposto.

**Tabela 5.** Aplicação da demonstração do resultado do exercício – DRE gerencial

<b>Receita Operacional Bruta</b>	<b>R\$ 80.000,00</b>
Vendas com Projeto A	R\$ 25.000,00
Vendas com Projeto B	R\$ 55.000,00
<b>(-) Deduções da Receita Bruta</b>	<b>-R\$ 9.000,00</b>

Revista de Negócios, v. 25, n. 3, p. 22-44, July, 2020.

Imposto Simples Nacional	R\$ 9.000,00
<b>= Receita Operacional Líquida</b>	<b>R\$ 71.000,00</b>
<b>(-) Custo dos Produtos e Serviços Vendidos Projeto A</b>	<b>-R\$ 11.360,00</b>
Custo Direto do Projeto A	R\$ 9.500,00
Custo Indireto do Projeto A	R\$ 1.860,00
<b>(-) Custo dos Produtos e Serviços Vendidos Projeto B</b>	<b>-R\$ 24.840,00</b>
Custo Direto do Projeto B	R\$ 20.500,00
Custo Indireto do Projeto B	R\$ 4.340,00
<b>= Resultado Operacional Bruto</b>	<b>R\$ 34.800,00</b>
<b>(-) Despesas Administrativas</b>	<b>-R\$ 17.700,00</b>
Salários e encargos sociais da administração	R\$ 12.000,00
Telefonia e Internet	R\$ 450,00
Material de Escritório	R\$ 250,00
Pró-labore	R\$ 5.000,00
<b>(-) Despesas de Venda</b>	<b>-R\$ 3.400,00</b>
Despesas de Representação	R\$ 3.000,00
Despesas de Entrega	R\$ 400,00
<b>(-) Despesas Financeiras Líquidas</b>	<b>-R\$ 260,00</b>
Despesas Financeiras	R\$ 300,00
(-) Receitas Financeiras	R\$ 40,00
<b>Outras Receitas e Despesas</b>	<b>R\$ 0,00</b>
<b>(=) Resultado Líquido do Exercício</b>	<b>R\$ 13.440,00</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A implementação do método de custeio por absorção proposto envolve alguns esforços da organização, sobretudo da área funcional administrativa/financeira, para reformular alguns de seus processos de registro e tratamento dos dados referentes aos gastos. Todavia, a empresa apresenta os recursos necessários para esta implementação de forma eficiente e sem grande choque causado pela mudança. Além disso, destaca-se esta proposta como medida estratégica à organização em termos de domínio de seus gastos e de uma gestão de custos eficiente no suporte às informações gerenciais demandadas pelos gestores para os processos decisórios.

### 5.3.5 Acompanhamento de gastos previstos e realizados

Foi identificado que a organização não possui um sistema efetivo de acompanhamento de gastos previstos e realizados. A dificuldade constatada para a aplicação desta prática foi a falta de um método eficiente e preciso na previsão e apuração dos custos. Entretanto, a análise do controle dos gastos da Alpha Rastreamento evidenciou que a implementação de um método de custeio forneceria o apoio necessário para viabilizar este acompanhamento.

Para solucionar este problema, recomenda-

se à organização a adoção de um procedimento para acompanhamento dos custos de cada projeto confrontando a estimativa de custos de cada orçamento com os custos apurados pelo método de custeio por absorção proposto. Como não foi verificado um recurso direto para a confrontação dos gastos previstos e realizados por categorias no sistema de gestão *online*, recomenda-se a elaboração de uma planilha eletrônica paralela ao sistema, a ser alimentada com os citados gastos do orçamento e da contabilidade gerencial. O resultado da confrontação apontará a variação de cada gasto previsto e a margem de lucratividade prevista e realizada em cada projeto desenvolvido.

A aplicação desta proposta permite à empresa uma validação da precisão seus processos financeiros e controle dos gastos relacionados aos projetos. A partir dos índices de variação resultantes é possível identificar quais são as estimativas da organização que correspondem de forma mais aproximada aos seus custos reais e as que apresentam problemas em seu levantamento, gerando resultados inconsistentes. Com isso, propicia-se a intervenção nos processos de baixa precisão com o intuito de um melhor alinhamento dos processos aos objetivos da organização, buscando as margens visadas pelo seu planejamento.

#### **5.4 Proposição quanto ao orçamento e política de precificação**

São recomendadas duas práticas a partir da análise do processo de orçamento e da política de precificação da organização. As proposições visam solucionar os problemas apontados quanto a estas questões, consistindo no aprimoramento da metodologia de orçamento dos serviços e no tratamento gerencial dos *softwares* desenvolvidos como ativo intangível. É apresentada então, para cada proposição, a constatação dos problemas verificados na etapa da análise, a proposta para a organização e seus reflexos positivos esperados.

##### *5.4.1 Aprimoramento da metodologia de orçamento dos serviços*

Através da descrição e análise do processo de orçamento desenvolvido pela organização, identificou-se uma diferença significativa entre o orçamento de custos dos produtos e serviços – estes representados pelos *softwares* desenvolvidos para

os projetos. O custo dos serviços é basicamente composto pela mão de obra técnica de desenvolvimento dos *softwares*. A organização efetua a estimativa da quantidade de homens-horas necessárias para o desenvolvimento e conhece os principais componentes do custo deste serviço, porém não calcula o seu custo total de forma precisa. A principal razão apontada para este fato é a política de precificação dos serviços aplicada, a qual define os preços de venda de cada homem-hora em função nos preços praticados pelo mercado, ao invés de se basear prioritariamente nos custos previstos, como ocorre com os produtos.

Observou-se, contudo, que a informação sobre a estimativa dos custos dos serviços é estratégica para a organização, independente da política de preços desempenhada. Sendo assim, mesmo que a empresa utilize uma política de preços baseada nos preços de mercado, é importante que sejam conhecidos os custos do serviço prestado e as margens resultantes dos seus negócios para a validação de sua decisão sobre a precificação. Desta maneira, propõe-se um aprimoramento da metodologia utilizada para o orçamento dos serviços prestados.

Baseado no projeto técnico desenvolvido para a solução, o gerente de operações é responsável pelo levantamento da quantidade de mão de obra direta da subárea de *software* em homens-horas necessários para o projeto com o desenvolvimento, testes, instalação e integração da plataforma de IIoT. Para uma estimativa mais precisa dos custos, propõe-se que a quantidade de homens-hora para cada uma destas atividades seja informada ao setor financeiro para que se calcule o custo preciso através da planilha de orçamentos. Conforme a estrutura da planilha proposta, estas informações são aplicadas sobre a aba “custos de desenvolvimento do *software*”, onde parâmetros pré-definidos calculam o custo por hora de mão de obra para cada atividade efetuada, levando em consideração o número de horas trabalhadas por mês e todos os custos e encargos sociais referentes a cada cargo. Em seguida, a aplicação da quantidade de homens-hora necessários para cada atividade na planilha de orçamentos resulta no custo de toda a mão de obra para o desenvolvimento dos *softwares*. Soma-se a este custo ainda o valor previsto com o imposto Simples Nacional, através da multiplicação do valor da venda do serviço pela alíquota baseada no faturamento da empresa nos últimos doze meses. O

resultado final desta aba da planilha eletrônica indicará qual o custo total da mão de obra direta em função do preço de venda estipulado para cada homem-hora, bem como a margem de lucro gerada.

Esta metodologia de orçamento para os serviços possibilita uma melhor visibilidade de custo aos gestores para decisões adequadas sobre sua política de precificação. Da mesma maneira, é essencial para o conhecimento da margem resultante para a venda e o alinhamento da proposta aos objetivos organizacionais. Mesmo que seja mantida a política de precificação baseada nos preços de mercado, o domínio sobre as margens praticadas é um fator estratégico para a organização tanto em sua capacidade comercial de negociação com os clientes quanto operacionalmente para executar os custos previstos.

#### *5.4.2 Softwares desenvolvidos como ativo intangível*

A análise do processo de orçamento evidenciou que, sendo os custos com desenvolvimento dos softwares elevados e muito significativos em relação ao custo total dos projetos, e também entendendo que determinados softwares produzidos oferecem a possibilidade de replicação em projetos futuros; a empresa aplicou recentemente uma condição diferenciada aos softwares desenvolvidos em alguns dos orçamentos. Esta condição permitiu que a empresa distribuisse o custo com desenvolvimento de um projeto para outros projetos futuros, mesmo que ainda somente o primeiro projeto tenha sido negociado. Assim, o custo do desenvolvimento de uma solução é dividido entre mais de um orçamento para que o custo total de cada um seja reduzido e a proposta se torne financeiramente mais competitiva.

Para tanto, recomenda-se à organização utilizar gerencialmente o entendimento de ativo intangível para os softwares desenvolvidos com possibilidade de replicação. Para Hoss (2008), os ativos intangíveis tratam-se de ativos não corpóreos e altamente subjetivos, representados por bens e direitos associados a uma organização. Ainda complementa Hoss (2008, p. 12), que “os ativos baseados no conhecimento são caros para adquirir, desenvolver e difíceis de gerenciar, como se dá o exemplo das empresas de alta tecnologia, que pagam alto preço para adquirir ativos do conhecimento.”

Futida (2013) coloca que os ativos intangíveis com vida útil devem ser amortizados utilizando um método adequado ao longo de sua vida estimada, apontando os três métodos disponíveis como método linear, método dos saldos decrescentes e o método por unidades produzidas. Com base nestes conceitos, sugere-se o tratamento gerencial dos softwares com capacidade de replicação através do método por unidades produzidas. Sendo assim, para cada novo software desenvolvido pela organização, identifica-se, com base no seu planejamento comercial e os apontamentos da sua ferramenta CRM de gestão de vendas, a quantidade prevista de projetos a replicarem o mesmo software em um período de dois a três anos. A quantidade de projetos com possibilidade de replicação no período definido pela organização constitui o fator de distribuição, o qual define em quantas parcelas os custos de desenvolvimento serão divididos de maneira uniforme entre este número de projetos.

Ressalta-se que esta é uma prática que possibilita maior potencial competitivo para a organização, desde que seja executada com critério e planejamento. Por este motivo, é importante que seja adotado, mais uma vez, um comportamento conservador, de maneira a somente considerar na distribuição os projetos com capacidade de replicação e também de concretização das negociações comerciais para a efetiva venda do mesmo. Ainda, destaca-se que esta medida objetiva principalmente o lançamento da nova solução no mercado, atraindo sua primeira venda e consistindo em uma ação estratégica na prospecção de novos clientes.

### **5.5 Proposição quanto à tomada de decisão**

Os processos de tomada de decisão foram descritos e analisados conforme os objetivos do presente estudo no intuito de apontar as boas práticas e os problemas apresentados pela organização referente a esta questão. Por meio das constatações efetuadas, apresentam-se a seguir duas propostas que visam aperfeiçoar os processos desenvolvidos pela organização em sua tomada de decisões. A primeira consiste na adequação das margens resultantes previstas pela empresa, e a segunda trata-se da definição de metas e indicadores para a atividade financeira no planejamento.

### 5.5.1 Adequação das margens resultantes previstas

Foi destacada a importância do OKR – Objetivos e resultados-chave – na definição do planejamento da organização e como referência que norteia suas principais metas, diretrizes e ações previstas. Contudo, constatou-se uma inconsistência conceitual na margem global média esperada para os contratos da organização. Isso ocorre porque a elaboração padrão das propostas comerciais se baseia em quatro cenários diferentes de preços, com descontos progressivos previstos sobre o preço final do projeto, porém o preço mais alto utiliza a margem esperada pela organização. Desta forma, a empresa não pode esperar que realmente desempenhe aquela margem, uma vez que cada desconto concedido reduzirá as margens em relação à meta.

Há a necessidade, portanto, de alinhar a meta da margem esperada à realidade da organização. Desta forma, o planejamento torna-se mais condizente e seu atingimento mais viável. Para tanto, é proposta a adequação das margens globais no planejamento da organização através da análise de sua estratégia, considerando para isso seu posicionamento de mercado, capital investido, faturamento almejado e participação de mercado, sabendo que a definição de suas margens de lucro impactam diretamente todos estes fatores por conta de sua competitividade em relação aos concorrentes e sua capacidade de fechar negócios.

A utilização dos quatro cenários de preços com diferentes margens para a definição de qual deles é mais adequado a cada proposta é uma prática eficaz para a pertinência de suas propostas comerciais. Portanto, após a definição da margem global esperada para os contratos do exercício, esta margem deve ser uma margem intermediária entre os quatro cenários de preços definidos, havendo pelo menos um cenário abaixo e outro acima desta margem, de acordo com a realidade da organização. Assim, em negócios com condições comerciais mais favoráveis, a empresa pode aplicar uma margem acima da margem esperada no exercício, utilizando a composição de margens para compensar possíveis sacrifícios de margem em contratos que apresentarem maior necessidade de competitividade para seu fechamento.

A medida proposta é de simples execução, porém antes disso é importante toda a análise sobre os fatores estratégicos elencados para a decisão das margens adequadas a aplicar. A alteração das

margens no processo de elaboração de propostas se dá diretamente na planilha unificada de orçamentos e propostas recomendada anteriormente. Através desta alteração, a adequação das margens previstas alinha o planejamento da organização aos seus processos comerciais na elaboração das propostas.

### 5.5.2 Metas e indicadores para a atividade financeira

A respeito do planejamento da organização, foi descrito que o OKR trata-se de uma ferramenta simplificada e objetiva que determina as principais metas e diretrizes da organização. Foi também destacada a percepção do diretor de que a adoção de planejamentos mais formais e específicos podem, no contexto inicial de desenvolvimento da organização, inibir ou limitar suas possibilidades. Entretanto, observou-se que a organização já se apresenta mais estabelecida em seu modelo de negócios e em fase de crescimento, fortalecendo sua atividade comercial. Este processo de desenvolvimento gera maior necessidade por um planejamento mais preciso para o suporte a decisões avançadas.

Desta forma, considera-se a ferramenta OKR como um meio adequado ao planejamento da organização, sobretudo pela sua eficácia e acessibilidade. No entanto, são utilizadas apenas metas e indicadores comerciais, como o faturamento total, participação de serviços e produtos no faturamento, número de clientes e contratos recorrentes. Portanto, a introdução de metas e indicadores mais específicos referentes aos setores ou de outras perspectivas do negócio pode melhor atender as necessidades organizacionais por planejamento. Para solucionar esta questão, propõe-se na Figura 4 a definição de algumas metas e indicadores relacionados à atividade financeira da empresa, a qual se possibilitou através dos apontamentos deste estudo.

**Figura 4.** Metas e indicadores para a atividade financeira

Metas	Indicadores
Elevar margem de lucro da empresa	Margem de lucro realizada no exercício
Melhorar a precisão da apuração de custos	Índice de variação entre gastos previstos e realizados no acompanhamento de gastos
Reducir o ciclo financeiro	Prazo médio de pagamentos e Prazo médio de recebimentos

Reducir juros e multas pagas por títulos em atraso	Total de juros e multas desembolsados
Aumentar instrução financeira dos colaboradores	Número de cursos realizados na área financeira

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A definição das metas voltadas às atividades da organização no planejamento possibilita o acompanhamento e a mensuração do desempenho da empresa de forma objetiva. Assim sendo, as metas e indicadores definidos funcionam como orientação para os colaboradores da área financeira e principalmente para os gestores avaliarem as estratégias tomadas e planejarem as ações e diretrizes necessárias para a obtenção do desempenho almejado pela organização ao encontro com seus objetivos.

Como esta medida, o presente capítulo apresentou diversas proposições referentes às categorias de análises propostas, as quais atuam na relação entre a gestão de custos e o processo de tomada de decisões da organização. Estas medidas visaram os processos de planejamento, execução e controle na empresa na gestão dos recursos disponíveis, sobretudo a informação. Desta maneira, a disponibilização e interpretação das informações gerenciais do negócio consistiram no principal fator propiciado pelas propostas relacionadas à gestão de custos para o suporte das tomadas de decisão.

## 6 Conclusões

O objetivo do estudo foi desenvolver um alinhamento da gestão de custos com o processo de tomada de decisões em uma empresa incubada de base tecnológica. A análise das práticas efetuadas na organização evidenciou que há o entendimento dos gestores quanto ao impacto dos custos sobre o desempenho da empresa, contudo, há dados e informações não utilizados pela organização, os quais podem ser sintetizados e interpretados para prover subsídios para a tomada de decisões. Estas questões apontam para o subaproveitamento de sua gestão de custos, conforme a situação-problema do estudo. Da mesma forma, também foram evidenciadas algumas dificuldades dos gestores para desempenharem foco nas atividades estratégicas em relação às atividades operacionais. Um fator positivo apresentado pela organização foi a utilização de sistemas informacionais acessíveis

e eficientes como ferramentas de suporte à sua gestão, destacando-se o sistema de gestão *online*, a ferramenta de gestão de vendas CRM e a suíte de aplicativos para escritório.

Para a elaboração das propostas foi observada, além das práticas levantadas no referencial teórico e as necessidades da organização, a compatibilidade das proposições com a realidade e recursos disponíveis da organização, propondo medidas acessíveis e de aplicação viável que fossem trazer resultados para a empresa em uma perspectiva durável. Importantes propostas foram efetuadas, como uma metodologia para a classificação gerencial dos gastos, a redefinição dos centros de custos, o estabelecimento de critério para rateio dos custos indiretos, a implementação do método de custeio por absorção, o acompanhamento entre gastos previstos e realizados e a revisão das margens esperadas no planejamento. A execução das propostas efetuadas representa uma contribuição para a organização no gerenciamento otimizado de suas informações sobre custos, fornecendo subsídios valiosos para a tomada de decisão. O fortalecimento da tomada de decisões, por meio dos subsídios viabilizados pelas propostas, visa melhorar o resultado da organização através de uma eficiência produtiva, maior competitividade no mercado e maiores margens de lucro, evidenciando-se o importante papel da gestão de custos no alcance dos objetivos da empresa. Tendo obtido êxito na entrega de uma proposta de intervenção focada nos resultados da organização, o objetivo de alinhamento da gestão de custos com o processo de tomada de decisões da empresa foi atingido. Para a obtenção destes resultados, é essencial que os gestores e colaboradores entendam a importância das medidas sugeridas ao desempenharem suas atividades, considerando que o sucesso destas práticas depende da coleta, organização, distribuição e disponibilização das informações da organização e que a responsabilidade por estes processos é de todos os envolvidos.

O estudo representa uma contribuição como forma de orientação às pequenas empresas e especialmente às empresas incubadas na difícil missão de desenvolver uma gestão de custos alinhada com os processos de tomada de decisões organizacionais. O alinhamento almejado se torna ainda mais importante nas empresas de tecnologia, as quais, de maneira geral, precisam buscar

soluções e resultados em prazos reduzidos para poderem acompanhar o ciclo de vida de suas tecnologias desenvolvidas. Neste sentido, estas empresas podem necessitar desenvolver, em um curto prazo, sua gestão e atividades de maneira a suportar uma estrutura adequada, processo este que poderia levar anos em empresas tradicionais para atingirem esta maturidade. Como contribuição acadêmica, o estudo abordou de forma original a relação entre gestão de custos e tomada de decisões em uma empresa incubada, a qual demonstrou, em termos de quantidade de publicações, ser uma relação ainda pouco explorada frente ao seu potencial.

## Referências

- Athar, R. A. (2005). *Introdução à contabilidade*. São Paulo: Prentice Hall.
- Brandão, C., Campos, S., & Gonçalves, A. (2019). A importância de utilizar a análise de custo como ferramenta de gestão. *REVISTA FAIPE*, 9(1), p. 12-17.
- Braga, N. (1987). O processo decisório em organizações brasileiras. *Revista de Administração Pública*, 21(3), 35-57.
- Chanlat, Jean-François. (2006). Ciências sociais e management. *Revista de Administração da FEAD-Minas*, 3(2), 9-17.
- Colauto, R. D., Beuren, I. M. (2004). Coleta, análise e interpretação dos dados. In: Beuren, I. M. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.
- Cutrim, V. G. F., & Callado, A. A. C. (2020). Custos Irrecuperáveis no Processo Decisório em Micro e Pequenas Empresas. *RAUnP - Revista Eletrônica do Mestrado Profissional em Administração da Universidade Potiguar*, 12(1), 23-34.
- Cooper, R. (1997). What the interaction between management accounting and cost management means to CPAs in finance. *Journal of Accountancy*, 1(1), 1-3.
- Dacorso, A. L. R. (2000). *Tomada de decisão e risco: a administração da inovação em pequenas indústrias químicas*. Dissertação, Mestrado em Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- FREITAS, H. et al. (1997). *Informação e decisão: sistemas de apoio e seu impacto*. Porto Alegre: Atlas.
- Freitas, H. M. R. de, & Kladis, C. M. (1995) O processo decisório: modelos e dificuldades. *Revista Decidir*, 2(8), 30-34.
- Hilton, W. R., Maher, W. M., & Selton, H. F. (2006). *Cost management: strategies for business decision*. Boston: McGraw-Hill.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1991). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Harvard Business Press.
- Ketelhöhn, W. (2006). Strategic management practice in Latin America. *Journal of Business Research*, 59(3), 305-309.
- Lizote, S. A., Teston, S. F., Vitali, G., & Noval, C. M. (2020). Custos e Formação do Preço de Vendas em Hotéis . *NAVUS - Revista de Gestão e Tecnologia*, 10(1), 1-11.
- Marconi, M. de A., Lakatos, E. M. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. São Paulo: Atlas.
- Martins, E. (2010). *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas.
- Miglioli, A. M. (2006). *Tomada de decisão na pequena empresa: estudo multi caso sobre a utilização de ferramentas informatizadas de apoio à decisão*. Dissertação, Mestrado em Engenharia da Produção, Universidade de São Paulo, São Carlos.
- Nakagawa, M. (2000). *Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação*. São Paulo: Atlas.
- Noreen, E. W., Brewer, P. C., & Garrison, R. H. (2014). *Managerial accounting for managers*. New York: McGraw-Hill/Irwin.
- Oliveira, L. M. de, Perez Junior, J. H. (2005). *Contabilidade de custos para não contadores*. São Paulo: Atlas.
- Porter, M. E. (1989). *Vantagem competitiva: Criando e sustentando um desempenho superior*. Rio de Janeiro: Campus.
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas.
- Santos, J. L., Schmidt, P., & Pinheiro, P. R. (2006). *Fundamentos de gestão estratégica de custos*. São Paulo: Atlas.
- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE. (2015). *Anuário do trabalho na micro e pequena empresa 2014*. Elaboração do DIEESE. São Paulo.
- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro E Pequenas Empresas – SEBRAE. (2014). *Participação das micro e pequenas empresas na economia brasileira*. Brasília.

Shim, J. K., & Siegel, J. G. (2009). *Modern cost management & analysis*. Barron's Educational Series.

Silva, C. L. (1999). Gestão estratégica de custos: o custo meta na cadeia de valor. *Revista FAE*, 2(2), 17-26.

Slavov, T. N. B. (2013). *Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual*. Tese, Doutorado em Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

Stenzel, C., & Stenzel, J. (2003). *Essentials of cost management*. New Jersey: John Wiley & Sons.

Tichacek, R. L. (2005). *Effective cost management – back to basics*. American Association of Cost Enginners International Transactions: New Orleans.

Wadia, M. S. (1966). *The nature and scope of management*. Scott Foresman.

Yin, R. K. (2001). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman.

Zamarioli, R.; Benze, R. P., & Escrivão Filho, E. (2003). Participação e tomada de decisão na pequena empresa: estudo multi-casos em três empresas industriais do ramo metalúrgico de Ribeirão Preto-SP. *Anais do Simpósio Interinstitucional de Administração do Bolsão Sul-Mato-Grossense e Noroeste Paulista*, Três Lagoas, Mato Grosso do Sul, 2.

Zanin, A., Magro, C. B. D., & Mazzioni, S. (2019). Características Organizacionais e a Utilização da Gestão de Custos no Processo Decisório. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 18(nd), 1-19.