

Gestão de Custos nas Empresas de Desenvolvimento de Software da Região Metropolitana de Curitiba

Ademir Clemente

Alceu Souza

Resumo:

As empresas de desenvolvimento de software usualmente são classificadas como intensivas em conhecimento e informação e empregam o conceito de core competence como diferencial competitivo. O pressuposto, dos pesquisadores, é de que essas competências nas empresas de desenvolvimento de software sejam mais intensivas no core business, isto é no desenvolvimento e comercialização dos produtos ou serviços. Foi realizada uma pesquisa envolvendo 42 (quarenta e duas) empresas de software da Região Metropolitana de Curitiba com o intuito de verificar como essas empresas utilizam as informações de custos para o fortalecimento da competência organizacional. Os resultados indicam que as empresas menores tendem a relegar a utilização estratégica dessas informações, mas as empresas de maior porte não.

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

Gestão de Custos nas Empresas de Desenvolvimento de Software da Região Metropolitana de Curitiba

Ademir Clemente (Universidade Federal do Paraná – Brasil) ademir@ufpr.br
Alceu Souza (Pontifícia Universidade Católica do Paraná) alceusouza@bsi.net.br

Resumo

As empresas de desenvolvimento de software usualmente são classificadas como intensivas em conhecimento e informação e empregam o conceito de core competence como diferencial competitivo. O pressuposto, dos pesquisadores, é de que essas competências nas empresas de desenvolvimento de software sejam mais intensivas no core business, isto é no desenvolvimento e comercialização dos produtos ou serviços. Foi realizada uma pesquisa envolvendo 42 (quarenta e duas) empresas de software da Região Metropolitana de Curitiba com o intuito de verificar como essas empresas utilizam as informações de custos para o fortalecimento da competência organizacional. Os resultados indicam que as empresas menores tendem a relegar a utilização estratégica dessas informações, mas as empresas de maior porte não.

Palavras-chave: Custos de serviços; Métodos de custeio em serviços; Custos em empresas de software.

Área temática: Gestão de custos nas empresas de comércio e serviços.

1. Introdução

Os estudos empíricos sobre custos nas empresas encontram duas situações teóricas problemáticas: a primeira se refere à própria contabilidade de custos, com os seus diversos métodos ou sistemas de custeamento; a segunda diz respeito à relação entre custos e preços dos produtos. Embora a legislação brasileira reconheça apenas o método tradicional de Custeio por Absorção, grande parte das empresas adota outros métodos e procedimentos em busca de informação gerencial adequada. Por outro lado, a maior ou menor aderência dos preços dos produtos aos custos dependeria, conforme a Teoria Econômica, da estrutura de mercado e dos padrões de concorrência. Assim, em termos teóricos, soma-se à dificuldade de determinação do custo do produto a dificuldade relativa à determinação do nível de aderência dos preços aos custos.

Se do ponto de vista da gestão das empresas é fundamental contar com informação segura sobre custos e ganhos, do ponto de vista da sociedade é fundamental que os processos que tornam disponíveis bens e serviços no mercado sejam eficientes e que o preço de mercado reflita, da melhor forma possível, o esforço social efetivamente necessário para produzi-los.

Este trabalho enfoca a gestão de custos nas empresas de desenvolvimento de *software* da Região Metropolitana de Curitiba. Essas empresas, pela natureza da atividade que desenvolvem, podem ser consideradas como intensivas de conhecimento e de informação tanto em relação ao universo amplo de todas as empresas quanto em relação às demais empresas do setor de serviços. Dessa forma, seria de esperar certa sofisticação no que diz respeito à gestão de custos nas empresas de desenvolvimento de *software*.

2. Objetivo

Este artigo tem por objetivo avaliar o nível de conhecimento das empresas de *software* da Região Metropolitana de Curitiba sobre os principais métodos de custeio, bem como a extensão e os padrões de utilização das informações de custos para suportar a estratégia competitiva adotada.

3. Metodologia

Trata-se, segundo Silva e Menezes (2001), de uma pesquisa teórica quanto à natureza do fenômeno; qualitativa quanto à abordagem metodológica; descritiva quanto aos objetivos e de pesquisa de campo do ponto de vista dos procedimentos técnicos de coleta de dados.

A Pesquisa de Campo foi realizada por meio da aplicação do questionário apresentado na Figura 1, a seguir, a uma amostra de 45 (quarenta e cinco) empresas durante os meses de abril e maio de 2005. Essa amostra foi analisada levando-se em conta vários aspectos referentes à gestão de custos, desde o conhecimento e a utilização dos métodos até o conhecimento e a utilização de ferramentas para a redução de custos.

Dentre as empresas pesquisadas duas se destacaram claramente das demais e se mostraram atípicas: uma unidade de negócios de uma grande empresa de serviços públicos, com 160 (cento e sessenta) funcionários e uma empresa estatal com 830 (oitocentos e trinta) funcionários. O número médio de empregados, encontrado para o restante da amostra é 13 (treze). Além disso, foi detectado que uma das empresas amostradas não tinha como atividade principal o desenvolvimento de software. Dessa forma, a amostra sobre a qual foi realizada a análise é composta de 42 (quarenta e duas) empresas.

Os pesquisadores, todos alunos de graduação do Bacharelado em Informática da Universidade Federal do Paraná, matriculados na disciplina de Contabilidade de Custos, possuíam domínio do conteúdo do questionário, em particular dos principais métodos de custeio.

4. Suporte teórico da pesquisa

Essa primeira fase da pesquisa foi focada intencionalmente nos métodos tradicionais de custeamento. Os métodos de custeio formam a base geradora de informações da qual resulta a capacidade de resposta da estrutura às estratégias empresariais. Esses métodos surgiram em conformidade com os condicionantes de certo contexto, os quais se refletiam em um paradigma. Assim, os métodos de custeio se destinam a prover, na qualidade e na quantidade requeridas, as informações para subsidiar a formulação e a implementação de estratégias (SOUZA e CLEMENTE, 1998).

Esse pressuposto teórico aponta para a utilização de sistemas de informações de custos diferenciados em empresas intensivas em conhecimento, pois seus modelos de gestão que emprestam maior importância aos ativos intangíveis e não ficariam totalmente presos à fórmula clássica de apuração de custos para formação de preços.

4.1 Custeio por Absorção

Segundo Souza *et alli* (2003) o Custeio por Absorção tem sobrevivido às críticas de seus antagonistas e é, sem dúvida, o sistema de custeio mais utilizado para monitorar a eficiência de processos em termos de volume, de tempo e de recursos consumidos. A lógica subjacente ao Custeio por Absorção é a de que a matéria-prima “passeia” pelo processo produtivo “absorvendo” (consumindo recursos) cargas de custos (diretos e indiretos) até se transformar em produto acabado. Dessa forma, todos os custos são atribuídos aos produtos. A Figura 2, a seguir, ilustra a lógica do Custeio por Absorção.

CUSTOS NAS EMPRESAS DE SOFTWARE																																		
Razão Social																																		
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th style="width: 15%;">Administração</th> <th style="width: 15%;">Desenvolvim.</th> <th style="width: 15%;">Manutenção</th> <th style="width: 15%;">Treinamento</th> <th style="width: 15%;">Assessoria</th> <th style="width: 15%;">Outros</th> <th style="width: 10%;">Total</th> </tr> <tr> <td colspan="7" style="height: 20px;"></td> </tr> </table>							Administração	Desenvolvim.	Manutenção	Treinamento	Assessoria	Outros	Total																					
Administração	Desenvolvim.	Manutenção	Treinamento	Assessoria	Outros	Total																												
Nº de Empregados																																		
Percentual do faturamento destinado à folha de pagamento %			Percentual do faturamento destinado à cobertura dos custos fixos (sem depreciação) %																															
Método de Custeio	Conhecido	Em uso	Razão(ões) para não usar																															
Absorção	☐	☐																																
RKW	☐	☐																																
ABC	☐	☐																																
Custeio Direto	☐	☐																																
Custeio Padrão	☐	☐																																
Outros	☐	☐																																
Processo de acumulação dos custos		Base para orçamento		Ponto de Eq. por Produto																														
Por ordem de produção ☐		Linhas de código ☐		Conhece ☐																														
Por período ☐		Pontos por função ☐		Não conhece ☐																														
Por Centro de Custos ☐		Horas técnicas ☐		Faturamento de Eq. da Empresa																														
Por Projeto ☐		Outro ☐		Conhece ☐																														
Outro ☐				Não conhece ☐																														
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>Desenvolvimento</td><td style="text-align: right;">%</td></tr> <tr><td>Manutenção</td><td style="text-align: right;">%</td></tr> <tr><td>Treinamento</td><td style="text-align: right;">%</td></tr> <tr><td>Assessoria/Assistência</td><td style="text-align: right;">%</td></tr> <tr><td>Outro(s)</td><td style="text-align: right;">%</td></tr> <tr><td>Total</td><td style="text-align: right;">100%</td></tr> </table>		Desenvolvimento	%	Manutenção	%	Treinamento	%	Assessoria/Assistência	%	Outro(s)	%	Total	100%	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>Materiais diversos</td><td style="text-align: right;"></td></tr> <tr><td>Aluguel</td><td style="text-align: right;"></td></tr> <tr><td>Condomínio</td><td style="text-align: right;"></td></tr> <tr><td>Honorários diretoria</td><td style="text-align: right;"></td></tr> <tr><td>Higiene/Limpeza</td><td style="text-align: right;"></td></tr> <tr><td>Manutenção equipamentos</td><td style="text-align: right;"></td></tr> <tr><td>Outros</td><td style="text-align: right;"></td></tr> <tr><td>Total</td><td style="text-align: right;"></td></tr> </table>					Materiais diversos		Aluguel		Condomínio		Honorários diretoria		Higiene/Limpeza		Manutenção equipamentos		Outros		Total	
Desenvolvimento	%																																	
Manutenção	%																																	
Treinamento	%																																	
Assessoria/Assistência	%																																	
Outro(s)	%																																	
Total	100%																																	
Materiais diversos																																		
Aluguel																																		
Condomínio																																		
Honorários diretoria																																		
Higiene/Limpeza																																		
Manutenção equipamentos																																		
Outros																																		
Total																																		
Ferramentas para Redução de Custos		Conhecida	Em uso	Razão(ões) para não usar																														
Análise de Processos		☐	☐																															
Custo Meta (Target Cost)		☐	☐																															
Melhoria Contínua (Kaizen)		☐	☐																															
Outro		☐	☐																															
A análise e o controle de custos na empresa:				A carga tributária sobre o faturamento da empresa está entre:																														
São feitos pelo contador ☐				0% e 10% ☐																														
Os responsáveis também têm outros encargos ☐				Mais de 10% e 20% ☐																														
Contam com pessoa(s) dedicada(s) exclusivamente ☐				Mais de 20% e 30% ☐																														
				Mais de 30% e 40% ☐																														
Os preços dos produtos da empresa:				Mais de 40% e 50% ☐																														
Sempre cobrem todos os custos de produção ☐				Mais de 50% ☐																														
Algumas vezes são insuficientes ☐																																		
Não se comparam custos e preços dos produtos ☐																																		
Qual o conceito de custos que prevalece na sua empresa?																																		

Figura 1: Questionário aplicado.

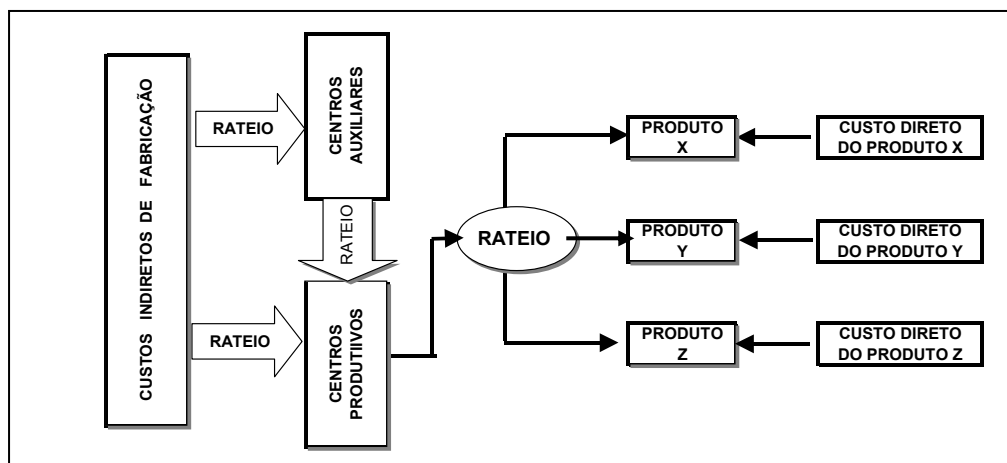


Figura 2: Lógica contábil subjacente ao Custeio por Absorção

Fonte: Souza *et alli* (2005)

Ainda, segundo Souza *et alli* (2003) uma das potencialidades do Custeio por Absorção é permitir o monitoramento dos processos em termos de volume e recursos consumidos, inclusive o recurso tempo. A identificação das perdas (recursos consumidos de forma anormal) é fundamental para o aprimoramento do processo. As perdas por ociosidade ou por

ineficiência representam consumo de custos fixos sem a devida contrapartida, ou seja, representam um descompasso entre o potencial produtivo (estratégia e estrutura) e a eficiência da sua utilização (desempenho). O processo também pode sofrer perdas decorrentes de produção defeituosa que geram re-trabalhos e refugos. É importante observar que as perdas decorrentes da produção defeituosa (sistemas mal desenvolvidos), além dos custos fixos, também implicam custos variáveis sem a devida contrapartida.

A Análise Gerencial baseada nas informações geradas pelo Custeio por Absorção resulta condicionada e modelada pelo contexto e pelo paradigma vigentes no início do século passado, quando esse sistema teve origem, e que estão bem espelhados no seu propósito principal: monitorar o processo produtivo em termos de volume e de recursos consumidos (custos). Para esse propósito, o Custeio por Absorção mostra-se de validade inquestionável.

Em empresas de desenvolvimento de software, a lógica do Custeio por Absorção se faz presente quando se procura estabelecer o valor da hora técnica. É comum estabelecer-se o valor da hora técnica por meio dos custos diretos adicionados do rateio dos custos fixos comuns. Se essa informação for utilizada para fazer negociação é provável que se estejam perdendo negócios e clientes.

4.2 Custeio Direto

A mudança mais importante introduzida pelo Custeio Direto é de ordem conceptual: apenas os custos totalmente variáveis são atribuídos aos produtos. Os custos fixos são associados à estrutura e, portanto, considerados como não atribuíveis aos produtos, eliminando-se, dessa forma, a necessidade de rateio.

Essa mudança conceptual permite contornar um dos maiores problemas do Custeio por Absorção - rateio dos Custos Indiretos de Fabricação - e é responsável pela explicitação do peso da estrutura nos negócios da empresa (O peso da estrutura é representado pelos Custos Fixos que são, na sua maioria, decididos na fase da seleção da estratégia de competição e de definições do Projeto). Quanto maior a estrutura, maior o volume de negócios (margem) necessário para suportá-la.

Ao destacar o peso da estrutura (custos fixos), o Custeio Direto representa um convite para a formulação de estratégias que otimizem o uso dessa estrutura. Juntamente com essa mudança conceptual, apareceram novos parâmetros de análise tais como: margem de contribuição unitária e total; restrições de mercado e de processos e piso de valor para formação de preços. A Figura 3, a seguir, ilustra a lógica do Custeio Direto.

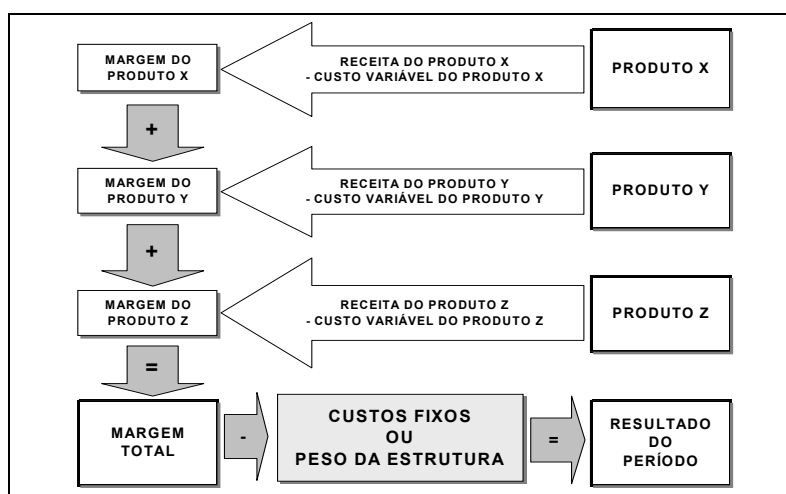


Figura 3 – Lógica subjacente ao Custeio Direto para 3 produtos (X, Y e Z)
Fonte: Souza *et alli* (2003)

Pode-se observar que o Custeio Direto é um sistema que faz o necessário confronto entre os compromissos financeiros fixos por período (desembolsos fixos) e o volume de recursos que a empresa deve ter em caixa (saldo anterior adicionado das entradas de caixa no período). A lógica do Custeio Direto é, em vez de repassar o custo da estrutura aos clientes por meio de rateio, otimizar o uso da estrutura pelo aumento do volume de negócios. No caso das empresas de desenvolvimento de software essa lógica pode ser expressa pelas relações abaixo:

$$\text{Margem do Projeto} = \text{Preço de Negociação do Projeto} - \text{Custo Variável do Projeto} - \text{Custo Fixo Específico do Projeto}$$

$$\sum \text{Margem de Contribuição de todos os projetos} > \text{Custo fixo da empresa} + \text{lucro desejado}$$

4.3 Custeio ABC

A inovação conceptual introduzida pelo ABC consiste na decomposição do negócio em processos (caminho já aberto pelos Programas de Qualidade e de Produtividade) e a decomposição dos processos em atividades. Os produtos deixam de ser o objeto de custeio. Os recursos são consumidos pelas atividades desenvolvidas pela empresa, as quais constituem o foco do ABC. Dessa forma, o nível de agregação da informação cai sensivelmente, deixando de ser o produto e passando a ser uma atividade.

Sob o ABC, o controle está centrado nas atividades com o objetivo de reduzir, eliminar ou redesenhar as que não agregam valor aos produtos. Assim, pode-se dizer que o Custeio ABC é um método de análise e gerenciamento de custos que busca rastrear os gastos de uma empresa através do monitoramento, em termos de consumo de recursos, das múltiplas atividades por ela executadas. A Figura 4, a seguir, apresenta um esquema da lógica subjacente ao ABC.

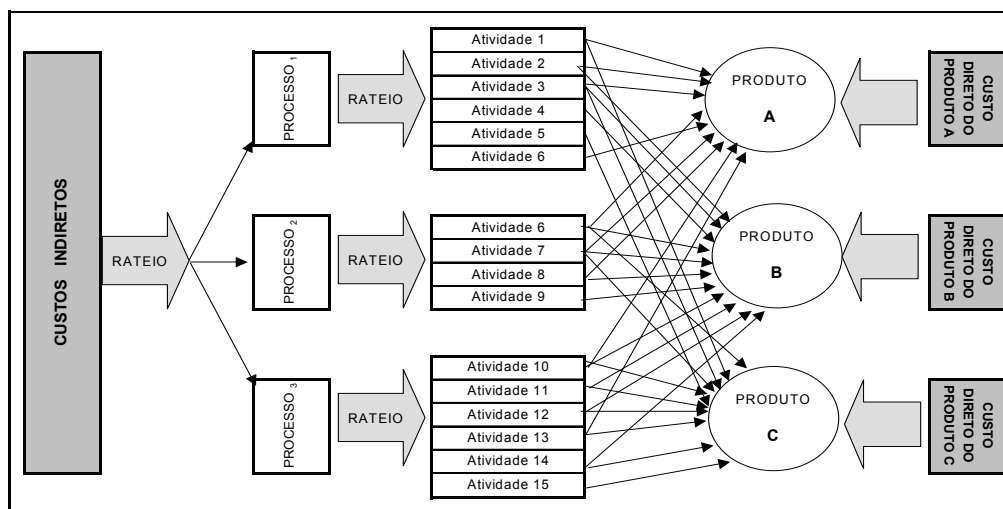


Figura 4 - Esquema do ABC para 3 processos, 15 atividades e 3 produtos
Fonte: Souza *et alli* (2003)

O ABC, mais do que qualquer outro sistema, necessita do envolvimento de pessoas de todos os níveis da organização para ser bem sucedido. A base do método é a geração de um dicionário de atividades, isto é, da listagem, por função, de todas atividades desempenhadas pela empresa. Posteriormente essas atividades serão separadas em primárias e de apoio. As atividades primárias serão re-arranjadas por processo. As empresas que adotam a filosofia do ABC disseminam a cultura de custos e de processos por toda a organização e, com isso, aumentam os seus ativos intangíveis.

A utilidade do ABC para gerar informações que suportem as decisões de investimentos decorrentes do delineamento de novas estratégias ainda não se consolidou. Kaplan e Anderson (2004) se referiram ao ABC da seguinte forma:

“Muitas empresas abandonaram o custeio baseado em atividades porque o sistema não captava a complexidade de suas operações, levava muito tempo para ser implementado e era caro de montar e manter. Veja como superar esses obstáculos ...”

As decisões estratégicas não precisam de informações com o grau de detalhe que o ABC apresenta. Não é relevante, para efeito de decisão estratégica, saber o custo de uma atividade. Isso é fácil entender usando-se a lógica de redução ao absurdo. Quando o sistema indica que o custo de uma atividade qualquer (páginas de documentação de programas desenvolvidos, por exemplo) é R\$22,50 basta perguntar se a economia resultante da não execução dessa atividade também seria R\$22,50. Com certeza a resposta é não. Esse paradoxo acontece porque o ABC (tal qual o Absorção) apropria todos os custos, por meio de rateios, ao objeto de custeio.

A Figura 5, a seguir, sumariza os relacionamentos entre os métodos de custeio, formas de registros, unidades de acumulação de custos, objetos de custeio e ferramentas de redução de custos compreendidos na pesquisa.

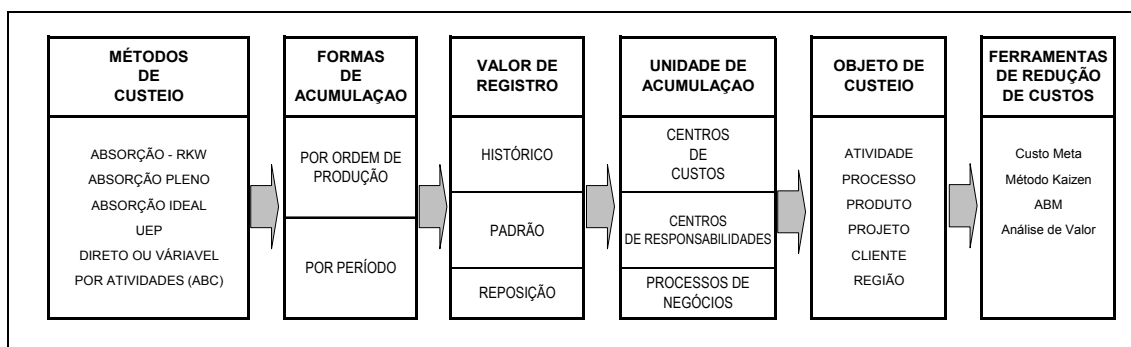


Figura 5 – Principais métodos de custeio e formas de operacionalização
Fonte: Souza e Clemente (2005)

5. Análise dos resultados

5.1 Caracterização da Amostra

A diversidade da amostra de 42 (quarenta e duas) empresas de desenvolvimento de *software* localizadas na Região Metropolitana de Curitiba está caracterizada pela variabilidade do número de empregados (mínimo de 2 e máximo de 75). A Tabela 1, a seguir, mostra informações referentes ao número médio de funcionários por área.

Conforme o conceito de Hamel e Prahalad (1995), a concentração do número de empregados na área do *core competence* é uma característica de empresas intensivas em conhecimento. A pesquisa efetivamente mostra maior concentração de funcionários nas áreas mais intensivas de conhecimento (desenvolvimento e assessoria), o que está de acordo com o pressuposto de que se trata de ramo empresarial diferenciado pela intensividade de conhecimento e de

informação. Desconsiderando os funcionários alocados em áreas não especificadas (Outros), tem-se 73% (setenta e três por cento) deles nas áreas de Desenvolvimento e de Assessoria.

Áreas	Média	D. Padrão	C. Variação	Máximo	Mínimo
Administração	2,31	1,35	0,59	7	1
Desenvolvimento	4,79	4,41	0,92	25	0
Manutenção	2,24	2,56	1,14	15	0
Treinamento	1,12	1,07	0,96	3	0
Assessoria	3,04	6,40	2,11	33	0
Outros	2,67	3,61	1,36	20	0
TOTAL	13,33	12,91	0,97	75	2

Tabela 1 – Número de empregados por área e total

Fonte: dados da pesquisa

Utilizando-se, então, o número de funcionários para caracterizar o porte das empresas foi possível estratificá-las em muito pequenas (até 5 funcionários), pequenas (entre 6 e 9 funcionários), médias (entre 10 e 19 funcionários) e grandes (20 funcionários ou mais). A Figura 6, a seguir, apresenta essa estratificação.

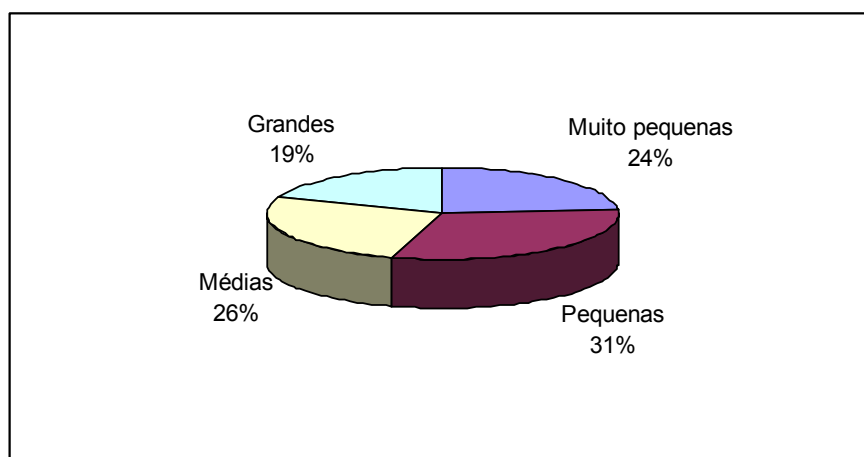


Figura 6 – Classificação das empresas amostradas segundo o porte*

5.2 Aspectos financeiros

Buscou-se caracterizar a intensividade de conhecimento pela representatividade da folha de pagamento no faturamento total da empresa, informação que é sintetizada na Tabela 3, a seguir. Como se observa, pouco mais de 40% do faturamento das empresas amostradas são destinados à remuneração dos funcionários. Nas empresas de menor porte, o percentual do faturamento comprometido com a folha de pagamentos tende a ser menor e a perder significado porque frequentemente o proprietário trabalha juntamente com os funcionários. Isso explica, pelo menos em parte, a larga variação encontrada, desde 15% até 70%.

Espécie de custos	Média	D. Padrão	C. Variação	Máximo	Mínimo
Folha de pagamento	40,55	15,05	0,37	70	15
Custos fixos (sem depreciação)	26,67	12,78	0,48	60	10

Tabela 2 – Percentual de comprometimento do faturamento

A análise da estrutura de despesas das empresas é mostrada na Tabela 3, a seguir. O elevado percentual de despesas com honorários e salários está de acordo com o que se poderia esperar por serem empresas intensivas em conhecimento e informação.

Despesas	Média	D. Padrão	C. Variação	Máximo	Mínimo
Honorários / salários	46,14	25,71	0,56	90,10	0,00
Outros	19,43	17,68	0,91	72,00	2,00
Aluguel	17,49	14,94	0,85	60,00	0,00
Materiais diversos	10,61	9,10	0,86	30,00	0,80
Manutenção de Equipamentos	8,45	7,48	0,89	31,70	0,50
Condomínio	7,71	16,30	2,11	82,70	0,00
Higiene/Limpeza	3,56	2,95	0,83	14,50	0,00

Tabela 3 - Composição (%) das despesas

Outra informação relevante refere-se à composição da receita. Tal como esperado, a área de desenvolvimento de *software (core competence)* é a principal responsável pelo fluxo de receitas das empresas amostradas. A Tabela 4, a seguir, ilustra essa situação.

Fontes	Média	D. Padrão	C. Variação	Máximo	Mínimo
Desenvolvimento	54,20	23,58	0,44	100,00	15,00
Manutenção	22,72	18,55	0,82	70,00	0,00
Assessoria/Assistência	16,23	14,50	0,89	70,00	0,00
Outros	13,14	15,26	1,16	60,00	0,00
Treinamento	8,44	6,57	0,78	30,00	0,00

Tabela 4 - Composição percentual das receitas

5.3 Métodos de Custeio

Por se tratar de empresas intensivas em conhecimento e informação, admitia-se a possibilidade de emergir elevado nível de domínio dos métodos de custeio. Pode-se observar na Tabela 5 que os responsáveis pelas áreas contábil e financeira mostram certa uniformidade quanto ao conhecimento dos principais métodos de custeio.

Métodos de Custeio	Frequência	
	Absoluta	Relativa (%)
Custeio Direto	29	25,66
Absorção	26	23,01
Custeio Padrão	24	21,24
ABC	22	19,47
RKW	9	7,96
Outros	3	2,65
TOTAL	113	100,00

Tabela 5 - Conhecimento dos métodos de custeio

Embora os principais métodos de custeio sejam mais ou menos igualmente conhecidos, há clara predominância da utilização do Custeio por Absorção, conforme mostra a Tabela 6.

Métodos de Custeio	Frequência	
	Absoluta	Relativa (%)
Custeio por Absorção	22	45,83
Custeio Direto	17	35,42
ABC	6	12,50
Outros	3	6,25
TOTAL	48	100,00

Tabela 6 - Métodos de custeio em uso

A Tabela 7, a seguir, refere-se às formas de acumulação de custos. Observa-se que a acumulação por projeto é largamente predominante, representando pouco mais de 55% dos casos.

Formas de acumulação	Frequência	
	Absoluta	Relativa (%)
Por projeto	24	55,81
Por período	10	23,26
Por ordem de produção	5	11,63
Por centro de custos	2	4,65
Outro	2	4,65
TOTAL	43	100,00

Tabela 8 – Formas de acumulação de custos

Essa constatação está de acordo com a predominância observada do Custeamento por Absorção, com os custos indiretos (ou da estrutura) sendo rateados para os projetos em desenvolvimento.

5.4 Uso gerencial das informações de custos

O principal uso gerencial das informações de custos diz respeito à elaboração de orçamentos. A base predominante para a elaboração de orçamentos é a hora técnica, conforme mostra a Tabela 8, a seguir. Também aqui predomina a lógica do Custeamento por Absorção, incorporando-se ao valor da hora técnica os custos indiretos (ou custos da estrutura) por meio de rateios.

Base	Frequência	
	Absoluta	Relativa (%)
Horas técnicas	35	74,47
Outro	5	10,64
Pontos por função	4	8,51
Linhas de código	3	6,38
TOTAL	47	100,00

Tabela 8 - Bases para elaboração de orçamento

Outros aspectos gerenciais importantes detectados na pesquisa estão relacionados com o conhecimento do faturamento de equilíbrio (45,2% das empresas pesquisadas declaram conhecer o faturamento de equilíbrio), com o conhecimento de ferramentas para a redução de

custos e com o uso efetivo dessas ferramentas, mostrados nas Tabelas 9 e 10 respectivamente.

Ferramentas	Frequência	
	Absoluta	Relativa (%)
Análise de processos	23	35,38
Custo Meta (Target Cost)	18	27,69
Melhoria Contínua (Kaizen)	18	27,69
Outro	6	9,23
TOTAL	65	100,00

Tabela 9 - Conhecimento de ferramentas para redução de custos

Ferramentas	Frequência	
	Absoluta	Relativa (%)
Análise de processos	11	32,35
Custo Meta (Target Cost)	10	29,41
Melhoria Contínua (Kaizen)	7	20,59
Outro	6	17,65
TOTAL	34	100,00

Tabela 10 - Utilização de ferramentas para redução de custos

Apenas duas empresas amostradas contam com profissional exclusivo para responder pelo controle de custos, conforme mostra a Tabela 11, a seguir. Como se trata de empresas intensivas em conhecimento, que supostamente reconhecem a utilidade das informações de custos, há uma aparente contradição. Essa situação provavelmente se explica em boa medida pela predominância de empresas de pequeno porte na amostra (número médio de funcionários igual a 13). As empresas de pequeno porte tendem a relegar essa atividade para escritórios de contabilidade que se encarregam também das obrigações fiscais. Porém, não se pode deixar de lado a possibilidade de que haja descompasso entre a tecnologia de gestão e a sofisticada tecnologia de produção dessas empresas.

Controle de custos	Frequência	
	Absoluta	Relativa (%)
Feito pelo contador	26	61,90
O responsável também tem outro encargo	14	33,33
Contam com pesso(s) dedicada(s) exclusivamente	2	4,76
TOTAL	42	100,00

Tabela 11 – Responsabilidade pelo controle de custos

5.5 Relação entre custos e preços

Conforme mostra a Tabela 12, a seguir, há forte predominância da idéia de que os custos, não importa quais sejam, devem ser cobertos pelo preço do produto. Apenas 4 empresas amostradas não utilizam custos para formar preços. Embora as empresas afirmem conhecer e utilizar o custeio direto, não há indicações de que façam uso do conceito de margem de contribuição.

Preços versus custos	Frequência	
	Absoluta	Relativa (%)
Sempre cobrem todos os custos de produção	28	0,67
Algumas vezes são insuficientes	10	0,24
Não se comparam custos e preços dos produtos	4	0,10
TOTAL	42	1,00

Tabela 13 - Relação entre preços e custos

5.5 Conceito de custos

O questionário aplicado contém uma pergunta aberta sobre o conceito de custos adotado na empresa. Mesmo considerando a dificuldade de analisar questões abertas, a importância do assunto indicava que valeria a pena o desafio. Somente 39 (trinta e nove) respostas puderam ser aproveitadas em relação a essa pergunta.

As respostas foram cuidadosamente examinadas e avaliadas e, após várias tentativas, classificadas em 3 categorias significativas: saídas de caixa; consumo de recursos e custos diretos. A Tabela 13, a seguir, mostra os resultados.

Conceitos utilizados	Frequência	
	Absoluta	Relativa (%)
Saídas de caixa	10	25,64
Consumo de recursos	14	35,90
Custos diretos	15	38,46
TOTAL	39	100,00

Tabela 13 – Conceitos de custos adotados nas empresas pesquisadas.

O entendimento de custos como saídas de caixa é o mais imediatista, reflete baixo nível organizacional e de tecnologia de gestão, bem como ausência de visão estratégica. Esse conceito prevalece em 10 (dez) empresas, representando 26% (vinte e seis por cento) do total.

A percepção de custos como expressão monetária dos recursos consumidos envolve a necessidade de controle, sugere a necessidade de gestão eficiente dos recursos e poderia ser associada ao Método do Custeio por Absorção. Em 14 (quatorze) empresas, representando 36% (trinta e seis por cento) do total, prevalece esse conceito.

Por seu turno, a concepção de custos como a alocação de recursos diretamente associados ao desenvolvimento de certo projeto de *software* sugere a existência de visão estratégica fundamentada no raciocínio econômico. Por isso, a adoção do princípio do Custo Direto nas decisões gerenciais representaria o nível mais sofisticado de gestão de custos. Nessa categoria foram classificadas 15 (quinze) empresas, representando 38% (trinta e oito por cento) do total.

Diante desses resultados, cabe questionar se haveria diferenças significativas entre os conceitos de custos adotados pelas pequenas e pelas grandes empresas.

A Figura 7, a seguir, mostra a distribuição percentual das empresas classificadas pelo porte em relação aos três conceitos de custos.

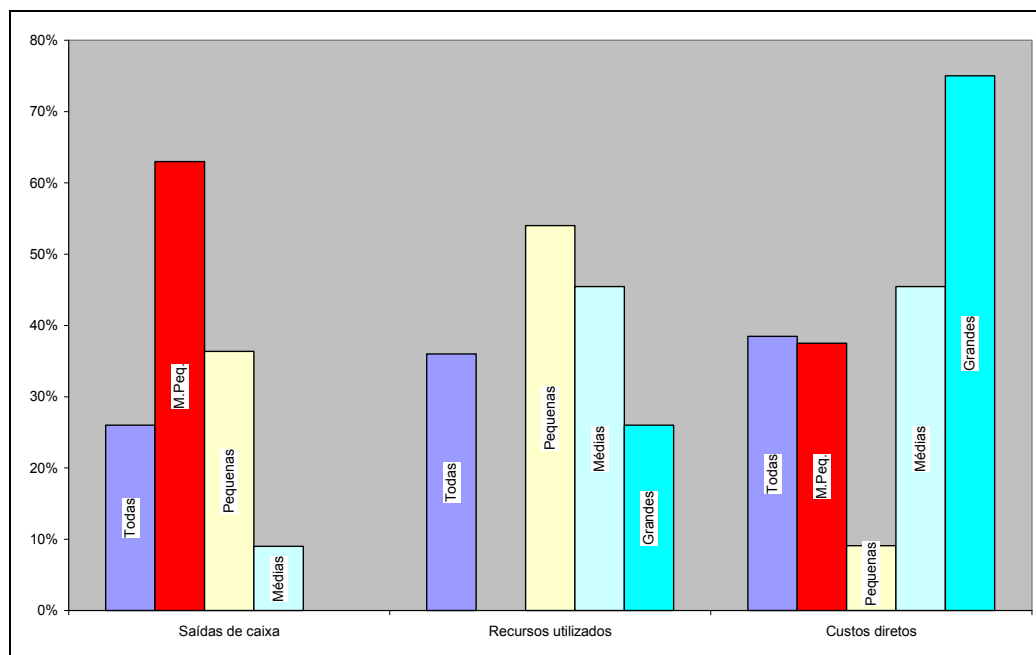


Figura 7 - Distribuição das empresas classificadas pelo porte em relação aos três conceitos de custos.

Muito embora essa segmentação da amostra não proporcione evidência estatística segura, tem-se clara indicação de que nas empresas de menor porte é mais freqüente o conceito mais simples e imediato de custos enquanto nas empresas de maior porte, ao contrário, tende a prevalecer concepção mais sofisticada e abrangente. Esse resultado é surpreendente e significativo na medida em que, como já mencionado, trata-se de ramo empresarial intensivo de conhecimento e de informação.

6. Conclusão

A pesquisa mostra que as empresas de desenvolvimento de *software*, consideradas intensivas de conhecimento e de informação, apresentam um quadro surpreendentemente precário no que diz respeito ao conhecimento dos métodos de custeio e à utilização estratégica das informações que eles podem oferecer.

A pesquisa realizada na Região Metropolitana de Curitiba, envolvendo 42 (quarenta e duas) empresas mostra que, particularmente nas pequenas empresas do segmento de desenvolvimento de *software*, a gestão de custos é constrangida por uma visão imediatista e rudimentar.

Embora parte significativa das empresas amostradas tenha mencionado conhecimento e utilização do Custeio Direto, foram identificadas repetidas indicações de que a concepção e a prática de custos mais comuns nessas empresas estejam de acordo com o Custeio por Absorção. Uma observação que corrobora essa afirmação é que seus gestores, em sua expressiva maioria, esperam manter vínculo entre custos e preços dos produtos. Isso é suficiente para sugerir ausência quase generalizada de gestão estratégica dos negócios.

Embora os perfis de receitas e de despesas confirmem a intensividade de conhecimento e de informação nas empresas amostradas, os resultados, de modo geral, contrariam as expectativas de nível relativamente sofisticado de gestão de custos. É possível que isso decorra, em parte, da predominância de empresas de pequeno porte na amostra, mas não se pode deixar de mencionar a possibilidade de um descompasso generalizado entre a

intensividade de conhecimento e de informação que se requer no processo produtivo e a precariedade das ferramentas da gestão de custos e ganhos.

Referências

HAMEL, G; PRAHALAD, C.K. Competindo pelo futuro. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

KAPLAN, R. S. e ANDERSON, S. R. ABC: uma abordagem regida pelo tempo. Harvard Business Review, p.130-136, Nov.2004.

SOUZA, A. e CLEMENTE, A. Contextos, paradigmas e métodos de custeio. V Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos. Fortaleza, 1998

SOUZA, A. *et alli*. Estratégias competitivas e Métodos de custeio. X Congresso Brasileiro de Custos, Guarapari ES; Out.2003.

SOUZA, A. e CLEMENTE, A. Gestão da Informação de Custos: usos estratégicos e operacionais. Mimeo, Curitiba, 2005.

SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação. Disponível em: <<http://www.eps.ufsc.br/>>. Acesso em 18 de julho de 2003.