

Análise do custo médio por um método híbrido do ABC e UEP em uma empresa australiana prestadora de serviços

Marcelo Machado de Freitas (UFSC) - mmf.marcelofreitas@gmail.com

Leonardo Flach (UFSC) - leoflach@cse.ufsc.br

Resumo:

Este trabalho tem como objetivo encontrar os custos médios dos serviços prestados de uma empresa australiana prestadora de serviços e que opera em modalidade de home office, através da implementação de um método híbrido do ABC e do UEP. Trata-se de um estudo de caso e de caráter exploratório. A coleta de dados se deu por meio de entrevistas não estruturadas e de pesquisa documental, utilizando-se de demonstrações financeiras e relatórios gerenciais da empresa. Os resultados mostram que o serviço de Qualified Lead possui o maior custo unitário (\$ 408,33). Concluiu-se por fim, que mesmo com as dificuldades apresentadas na implementação do modelo híbrido no presente estudo, o resultado mostrou-se satisfatório e aplicável, oferecendo informações importantes ao gestor da empresa.

Palavras-chave: ABC. UEP. Home office. Custo médio.

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

Análise do custo médio por um método híbrido do ABC e UEP em uma empresa australiana prestadora de serviços

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo encontrar os custos médios dos serviços prestados de uma empresa australiana prestadora de serviços e que opera em modalidade de *home office*, através da implementação de um método híbrido do ABC e do UEP. Trata-se de um estudo de caso e de caráter exploratório. A coleta de dados se deu por meio de entrevistas não estruturadas e de pesquisa documental, utilizando-se de demonstrações financeiras e relatórios gerenciais da empresa. Os resultados mostram que o serviço de *Qualified Lead* possui o maior custo unitário (\$ 408,33). Concluiu-se por fim, que mesmo com as dificuldades apresentadas na implementação do modelo híbrido no presente estudo, o resultado mostrou-se satisfatório e aplicável, oferecendo informações importantes ao gestor da empresa.

Palavras-chave: ABC. UEP. *Home office*. Custo médio.

Área temática: 2 Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1. INTRODUÇÃO

“O radiotransporte tornará inútil o corre-corre atual. Em vez de ir todos os dias o empregado para o escritório e voltar pendurado num bonde que desliza sobre barulhentas rodas de aço, fará ele o seu serviço em casa e o radiará para o escritório”. Essa modalidade de trabalho citado na obra de Monteiro Lobato (1979, p. 45), apesar de ficção científica na época (a 1ª ed. foi escrita em 1926), tornou-se um hábito comum na vida de milhões de trabalhadores no mundo contemporâneo: o teletrabalho (do inglês, *teleworker*).

A diminuição de preços dos computadores e dos meios de comunicação, com o concomitante aumento de suas capacidades tecnológicas e melhoria de seus serviços, oportunizou aos empresários e empregados, desenvolverem seus trabalhos de casa, ou de qualquer outro lugar que assim se desejar (USEEM; HARRINGTON, 2000). Somente nos Estados Unidos, 3,3 milhões de empregados (excluindo-se os autônomos) trabalhavam de casa em 2012 (GLOBAL WORKPLACE ANALYTICS, 2014).

O trabalho profissional realizado exclusivamente, ou parcialmente, em casa é denominado *home office*. Nessa modalidade, a casa deixa de ser somente um ambiente familiar e torna-se também um ambiente profissional (TACHIZAWA; MELLO, 2003). A mistura de ambientes particularmente distintos pode ser conflitante, necessitando que certas separações sejam feitas, especialmente quando se pretende mensurar corretamente os custos pertinentes a essa modalidade de trabalho.

Tachizawa e Mello (2003) comentam que muitas vezes a empresa necessita realizar a instalação de diversos equipamentos na casa do empregado como computadores, impressoras, telefones, *softwares* de gerenciamento e mobílias. Além disso, reforçam a importância de separar as despesas do escritório das despesas domésticas, incluindo os gastos com material de escritório, contas telefônicas, energia elétrica, internet e outras eventuais despesas.

A necessidade da mensuração adequada dos custos dos serviços e produtos, para que se mantenham competitivas frente a seus concorrentes, independe da modalidade de trabalho aplicada. Entretanto, as mudanças ocorridas neste distinto processo de produção (*home office*) tornaram mais complexa a alocação de determinados custos aos serviços e produtos, especialmente os que não podem ser diretamente alocados, chamados de custos indiretos de produção.

Existem diversos métodos conhecidos e utilizados para a alocação destes custos indiretos, todos com suas características específicas, seus graus de complexidade e custos de implementação. Dentre eles, pode-se citar o método do Custeio Baseado em Atividades (ABC) e o método das Unidades de Esforço de Produção (UEP). Algo comum entre quase todos os métodos é que eles necessitam ratear os custos indiretos aos produtos ou serviços de alguma maneira, de forma mais ou menos subjetiva, e até mesmo em alguns casos, de maneira arbitrária.

Ao analisar a implementação de um sistema que permita a mensuração dos custos de produção, deve-se levar em conta o benefício gerado, onde os gastos com a implementação e manutenção não devem ultrapassar os benefícios gerados. Martins (2003) reforça que cada informação provoca um gasto e pode trazer algum ganho à empresa, e a relação entre o gasto e o benefício precisa ser bem avaliada na hora da implantação do sistema, e mesmo depois, durante todo seu funcionamento.

Um modelo teórico, abordado no Brasil por Beuren e Oliveira (1996), apresentou a viabilidade da integração do ABC e o UEP, oportunizando utilizar-se dos benefícios de ambos os métodos. Concluíram que tal integração permite gerar um sistema de informações aprimorado que facilita a tomada de decisões e o processo de gerenciamento das atividades empresariais, advindas de uma mensuração mais acurada das atividades e de um melhor controle dos custos totais da empresa.

Entendendo a necessidade de se possuir informações dos custos dos serviços, como ferramenta útil a tomada de decisão dos gestores, e levando em consideração o custo/benefício gerado por um sistema complexo de custos, esta pesquisa procura responder o seguinte problema: **qual o custo médio de cada serviço de uma empresa australiana e que opera na modalidade de *home office*, com base no método híbrido do ABC e do UEP?**

Para responder esse questionamento, este estudo pretende unificar a produção dos serviços prestados através do método híbrido do ABC e do UEP, procurando descobrir o custo médio dos serviços prestados, possibilitando ainda conhecer se esse sistema pode ser eficaz na aplicação de uma empresa que opera em modalidade de *home office*.

A motivação deste trabalho surge da necessidade de se testar métodos de custeio em empresas que não possuem um usual processo de produção, e que por consequência precisam utilizar-se de métodos não tradicionais, levando-se em conta o custo benefício gerado pela informação que será produzida. A implementação desse método numa empresa que opera em modalidade de *home office* pode ser útil tanto para os gestores da empresa, para que tomem decisões de forma mais acurada, como para o meio acadêmico, que poderá debater acerca de um tema (a mensuração de custos em empresas de *home office*) ainda pouco discutido.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção, são aprofundados os temas pertinentes ao estudo. Primeiramente são apresentados alguns conceitos e características do *home office* e do *telework*, as fundamentações dos métodos de custeio UEP, ABC e o híbrido entre tais métodos, e por fim, são feitas algumas ponderações sobre o custeio em empresas prestadoras de serviços.

2.1 *Home Office e Telework*

Teleworkers (teletrabalhadores) são indivíduos que realizam parcialmente (ou totalmente) seu trabalho fora do escritório ou de outro tipo de ambiente físico explicitamente profissional. Quando o trabalho é realizado principalmente dentro da sua própria residência, o trabalhador vem a denominar-se de *homeworker* (MELLO, 1999), da onde surgiu a expressão *home office*, para designar o local de trabalho realizado na própria residência do empregador ou do empregado.

A literatura comenta diversos fatores positivos de se utilizar esse tipo de modalidade dentro das empresas. Ganho de qualidade de vida; maior autonomia para organizar o trabalho; flexibilidade para gerir o próprio tempo; são alguns deles (BARROS; SILVA, 2010), além desses, Tachizawa e Mello (2003) acrescentam a possibilidade de empregados serem recrutados de uma área geográfica maior; a redução na perda de empregados talentosos, diminuição do absenteísmo; e a eventual diminuição nos custos do escritório. Outros autores ainda acrescentam o ganho de sustentabilidade, visto a redução da necessidade de se deslocar diariamente para o local de trabalho. (DI MARTINO; WIRTH, 1990)

Entretanto é importante também ressaltar os pontos negativos associados: isolamento; dificuldade de manter visibilidade profissional; dificuldade de estabelecer limites para a auto-cobrança e de conciliar o trabalho com a vida doméstica (TACHIZAWA; MELLO, 2003, BARROS; SILVA, 2010)

Hill, Ferris e Martinson (2003) compararam três modalidades distintas de trabalho (escritório tradicional, escritório virtual e *home office*), buscando examinar a percepção que cada funcionário tinha sobre a sua performance, motivação, intenção em permanecer na empresa, oportunidades proporcionadas na carreira, o balanço do trabalho e vida social, e o sucesso familiar/pessoal. A pesquisa foi realizada com 5524 empregados da IBM (4316 trabalhavam de forma tradicional, 767 em modalidade de *virtual-office* e 441 em modalidade de *home office*). Os autores concluíram que os teletrabalhos oportunizam aos empregados, um melhor balanço entre o trabalho e a vida social.

Não foram encontrados na literatura, trabalhos que procuraram mensurar os custos das empresas que operam em modalidade de *home office*. Tal fato pode ter ocorrido ou por realmente não existirem trabalhos que aplicaram tal metodologia, ou por que a busca foi feita com palavras-chaves que não oportunizaram encontrar tais pesquisas.

2.2 Unidades por Esforço de Produção (UEP)

Segundo Bornia (2009), a UEP teve suas origens na França e era conhecido como método GP, com a função de calcular e alocar os custos da empresa com fins gerenciais, e recebeu o nome em função de seu criador, George Perrin. Rocchi (1993) comenta que a base teórica em que Perrin se apóia, parte do pressuposto de que os custos parciais dentro da empresa podem ir mudando com o tempo, mas a razão entre os custos, ou seja, sua proporcionalidade, permanece constante. Esta teoria proposta por Perrin é conhecida como Princípio das Constantes Ocultas, descrita por Allora (1985, p. 66) de forma similar como “qualquer que seja os preços unitários, os esforços de produção desenvolvidos pelas diversas operações elementares de trabalho de uma fabricação são interligados entre si, por relações constantes de tempo”.

O objetivo principal do método UEP, de acordo com Martins (2003) é tornar mais simples o processo de cálculo e alocação de custos a vários produtos, sendo possível mensurar a produção de diversos itens no mesmo período, auxiliando na administração da produção, controlando custos e avaliando desempenhos. O método das UEPs divide o ambiente de produção em chamados Postos Operativo (POs), para logo em seguida eleger um produto base, cujo custo servirá de parâmetro para medir os equivalentes de produção dos demais produtos.

Peixe, Bornia e Martins (2010) salientam que

O método das UEPs trabalha com custo de transformação, não considerando para efeitos da elaboração dos custos os valores de matéria-prima, devendo esta ser adicionado ao produto após o cálculo do custo de transformação. Tanto o método UEP quanto o seu precursor o GP, baseiam-se na unificação da produção para se proporcionar uma simplificação no processo de gestão.

A produção da fábrica em UEPs, conforme Oliveira e Beuren (1996), é realizada através da soma dos produtos por ela fabricados, para se obter o valor real e monetário de uma

UEP é necessário a divisão dos custos totais de fabricação/produção incorridos no período, pelo valor total em UEPs. Por fim, para se calcular o custo de cada produto, basta multiplicar o valor monetário da UEP da fábrica pelo valor de cada produto em UEP.

O método pode ser considerado ágil e racional no processo de gerenciamento e controle das atividades que são desenvolvidas numa unidade industrial, podendo ser utilizada na função de planejamento, programação e no controle da eficiência no processo de produção, auxiliando na simplificação da gestão de processos produtivos mais complexos (KLIEMANN NETO, 1995)

Zonatto, Silva e Filho (2011) aplicaram o método UEP para mensurar o custo de transformação do produto base (vidros curvados) em uma organização industrial, buscando identificar qual o custo de transformação consumido por esta linha de produtos. Seus resultados apontaram que o método foi eficiente para identificar os custos da empresa em estudo.

2.3 Custeio Baseado em Atividade (ABC)

Em face das necessidades surgidas com o avanço tecnológico e o aumento da complexidade dos processos de produção, o ABC, (*Activity Based Costing*) surgiu como ferramenta alternativa complementar aos tradicionais métodos de custeio já existentes na época.

De acordo com Nakagawa (2001), o ABC procura rastrear os gastos de uma empresa, para analisar e monitorar como os recursos são consumidos pelas atividades mais relevantes da entidade, e posteriormente como estes recursos são direcionados aos produtos/serviços. Busca primeiramente identificar, classificar e mensurar de que maneira as atividades consomem os recursos, e então, evidenciar como os produtos consomem as atividades.

Bornia (2009) complementa que a idéia primordial do ABC é entender o comportamento dos custos existentes nas atividades da empresa, encontrando bases (chamados de direcionadores de custos) que representam a relação existente entre produtos e atividades. O método torna possível que os custos indiretos e de apoio sejam direcionados primeiramente as atividades e processos da empresa, e posteriormente aos produtos, serviços e clientes.

Com o aumento do setor de serviços na economia mundial, é importante que os métodos de custeio também sejam adaptados a este setor específico e segundo Martins (2003, p.217), “os conceitos e a metodologia do ABC aplicam-se também às empresas não industriais, pois as atividades ocorrem tanto em processos de manufatura quanto de prestação de serviços”. Entretanto, o autor salienta que existem alguns fatores que restringem a utilização do ABC, entre eles destaca: o seu elevado tempo de implementação; a dificuldade em definir de forma menos subjetiva quais direcionadores de custos serão utilizados; e um alto custo de implementação e manutenção de tal sistema.

2.4 Híbrido entre ABC e UEP

Conforme Silva, Borgert e Shultz (2009), apesar do ABC e a UEP serem metodologias de custeio distintas, sua utilização já foi foco de pesquisas como as de Gantzel (1995), Selig, Possamai e Kliemann Neto (1995) e Rucinski e Lima (1995). Tais pesquisas apresentaram a aplicação de ambas metodologias de forma conjunta com o intuito de ampliar as possibilidades de geração de informações e de simplificar o seu processo de obtenção.

Como a UEP é de difícil implementação numa empresa prestadora de serviços, a junção de tais métodos pode ser uma solução para a diminuição dessa deficiência (PEIXE, BORNIA e MARTINS, 2010).

O Quadro 1 apresenta a síntese de alguns estudos que utilizaram o método híbrido em prestadora de serviços.

Autores	Título do Trabalho	Síntese do Estudo
Borgert, Silva (2005)	Método de custeio híbrido para gestão de custos em uma empresa prestadora de serviços	O artigo implementou o método híbrido (do ABC e da UEP) em uma empresa prestadora de serviços, do segmento de beleza. Concluiu que o método é aplicável a empresa estudada e fornece informações relevantes aos seus gestores através de processos simples que dispensam recursos tecnológicos sofisticados.
Silva, Borgert, Shultz (2009)	A sistematização de um método de custeio híbrido para o custeamento de procedimentos médicos: uma aplicação conjunta das metodologias ABC e UEP	O objetivo do trabalho foi realizar uma sistematização de uma metodologia de custeio híbrida de acordo com os conceitos do ABC e do UEP para a mensuração do custo de procedimentos médicos em organizações hospitalares. Detalhou a implementação do processo em doze fases distintas, de forma adaptada da literatura pré-existente. Concluiu que o método híbrido pode atender a dois aspectos distintos referente a geração de informações: ao objetivo econômico e a gestão de atividades.
Peixe, Bornia, Martins (2010)	Utilização do método da unidade de esforço de produção e custeio baseado em atividades na mensuração dos custos de produção aplicado em indústria farmacêutica de Fitoterápicos – um caso prático	Objetivou demonstrar o comportamento dos custos de produtos e processos a partir da união dos métodos de custeio UEP e ABC. Os dados apresentados sugerem que uma utilização em conjunto de métodos de custeio pode apresentar resultados satisfatórios no que tange a confiabilidade e no maior grau de detalhamento dos componentes de custos, e que foram bem aceitos pela alta administração da empresa estudada.

Fonte: (BORGERT; SILVA, 2005, SILVA; BORGERT, SHULTZ, 2009, PEIXE; BORNIA; MARTINS, 2010)

Quadro 1 – Pesquisas sobre o método híbrido entre o ABC e a UEP

O método em questão parece ser bem aceito pelas diferentes empresas de serviços analisadas. O presente estudo pretende utilizar tal metodologia com base nos resultados da literatura exposta, adaptando a implementação do método a realidade necessária da empresa estudada.

2.5 Custos em Prestadora de Serviços

Nas últimas décadas, foi possível notar um aumento da importância do setor de serviços, frente a diminuições das “indústrias de chaminés”, crescendo também a necessidade por informações de gestão de custos mais acuradas. Segundo Brasil (2014), o setor de serviços corresponde a mais da metade do Produto Interno Bruto – PIB do país.

O setor de serviços possui diferenças na mensuração de seus custos, se comparadas às indústrias e aos comércios. Segundo Hansen e Mouwen (2003), os serviços diferem dos produtos tangíveis em três dimensões importantes: intangibilidade (não é possível ver, sentir, ouvir ou saborear um produto); perecibilidade (serviços não podem ser armazenados/estocados); inseparabilidade (a produção e o consumidor geralmente precisam estar em contato direto para uma troca ocorrer). Mesmo com a complexidade da mensuração de custos em prestadoras de serviços, os autores salientam a necessidade de que os gestores se conscientizem sobre a utilidade das informações de custos para esse setor.

Diferentemente do setor industrial – passível de padronização dos processos, graças à automação – no segmento de serviços, executados essencialmente por pessoas que possuem habilidades distintas, a padronização, o processo de gestão e o controle das atividades tendem a se tornarem complexos (BORGERT ET AL, 2006)

Tachizawa e Mello (2003) complementam ainda, que o talento das pessoas é um fator determinante na sobrevivência do negócio de prestadoras de serviços, e o fato de exercerem atividades intelectuais, criativas e de mais especialidade, torna-os candidatos naturais a

exercerem atividades profissionais à distância (teletrabalho), livres de supervisão direta por seus superiores hierárquicos.

3. METODOLOGIA

A seguir, a metodologia da pesquisa é apresentada em três partes: Enquadramento Metodológico; Apresentação da Empresa; e Implementação do Método Híbrido.

3.1 Enquadramento Metodológico

A metodologia utilizada nesta pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso que de acordo com Gil (2002) é um estudo aprofundado e exaustivo de um ou poucos objetos, de forma que permita um amplo e detalhado conhecimento, o que se torna muito difícil utilizando outros delineamentos de pesquisa.

Quanto aos fins, a pesquisa caracteriza-se como exploratória, aplicável a uma área com pouco conhecimento, Gil (2002) salienta que o objetivo da pesquisa exploratória é proporcionar mais conhecimento sobre o problema, de forma a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Esses tipos de pesquisa possuem como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é classificada como qualitativa e quantitativa. Segundo Beuren (2009, p.92), “a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados”. Algumas técnicas estatísticas são utilizadas no presente trabalho, como a média. Já a abordagem qualitativa “visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último”. Para a adequada implementação do método híbrido, foi necessária uma pesquisa acerca do funcionamento da empresa em estudo, através de entrevistas por telefone e email.

Foi realizado um levantamento bibliográfico acerca de trabalhos existentes e que já abordaram o método híbrido, com o intuito de conhecer o tema e a aplicabilidade dessa metodologia na empresa estudada. A coleta de dados se deu por meio de entrevistas não estruturadas (através de email e telefone), e de pesquisa documental, utilizando-se de demonstrações financeiras e relatórios gerenciais da empresa.

Todos os gastos ocorridos no período analisado foram alocados as atividades e aos serviços.

Ressalta-se que esta pesquisa não permite generalizações a outras empresas, mas permite a replicação do método utilizado. A pesquisa também limita-se a análise de um período de doze meses.

3.2 Apresentação da Empresa

A empresa objeto de estudo, doravante denominada AUS, concentra sua administração no estado de *Queensland*, Austrália. Possui como serviço, a captação de clientes (*leads*) para empresas do ramo de investimentos imobiliários (para simplificação, será utilizada a palavra “parceiros” para definir as empresas do ramo de investimentos imobiliários durante o restante da pesquisa). A empresa foi constituída em 2010, porém opera com suas funções atuais (inclusive a operação em modo de *home office*) desde Junho de 2013. A AUS conta com quatro funcionários em sua força de trabalho: o dono da empresa que também atua como gerente; um empregado no setor administrativo; e dois vendedores. Tais vendedores possuem uma comissão sobre vendas, além do salário fixo. Os demais dados e características empresariais serão mantidas em sigilo por opção da empresa. Ainda, os números apresentados foram indexados como forma de protegê-la de qualquer identificação. Entretanto, a base de indexação foi mantida para todas as informações financeiras, de forma a manter sua proporcionalidade e não afetar os resultados encontrados.

A AUS possui dois serviços claramente distintos, as *raw leads* e as *qualified leads*. A diferenciação de ambos os serviços será evidenciada durante a implementação do método híbrido. As informações financeiras são referentes ao período de Julho de 2013 a Junho de 2014, na qual a empresa captou 7.760 potenciais clientes do tipo *raw leads* e 13.064 potenciais clientes do tipo *qualified leads*.

4. IMPLEMENTAÇÃO DO MÉTODO HÍBRIDO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A metodologia utilizada para a implementação do método híbrido foi adaptada do trabalho de Borgert e Silva (2005) de acordo com as necessidades da empresa estudada. A implementação do método foi dividido em nove etapas distintas. A nona e última etapa identifica a Medida de Esforço de Produção - MEA (denominação utilizada pelos autores e que também foi utilizada no presente trabalho). Após a implementação do método, é apresentado o custo médio unitário de cada serviço.

Primeira Etapa: mapeamento dos serviços ofertados pela empresa, com o intuito de conhecer quais serviços são prestados e seus processos básicos de execução. Uma simplificação dos processos da empresa pode ser visualizado na Figura 1.

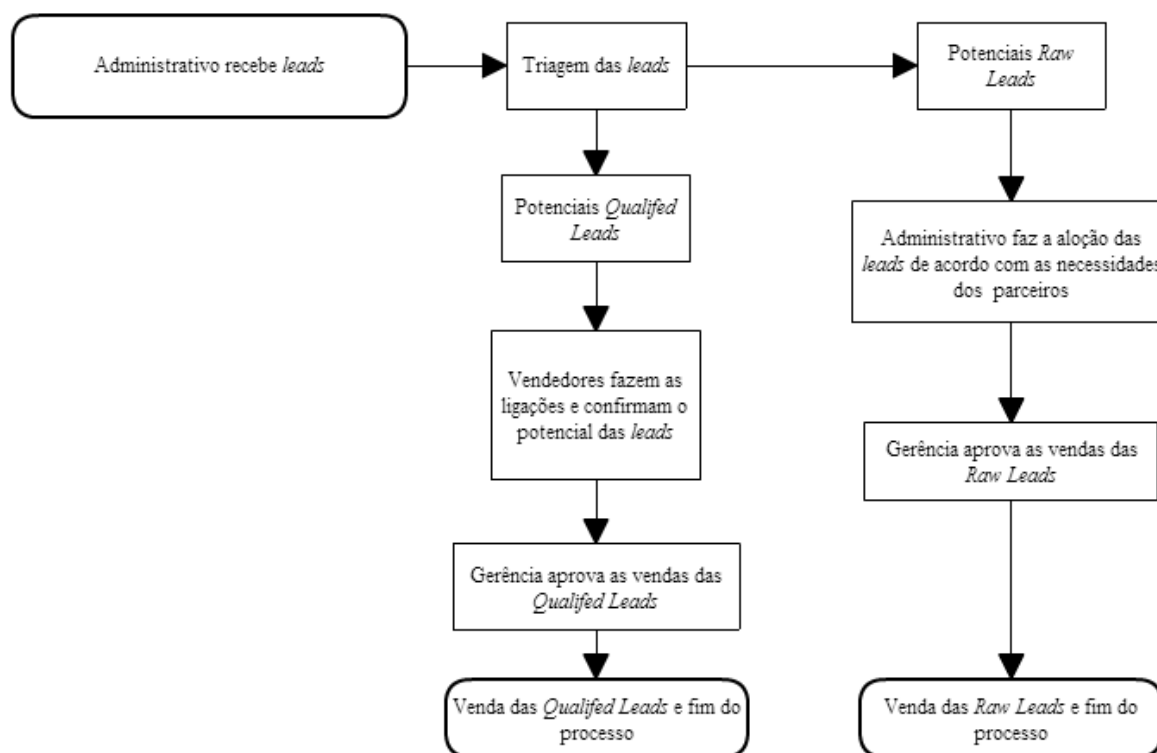


Figura 1 – Resumo do mapeamento dos processos

Através do mapeamento dos processos foi possível identificar como são realizados os dois distintos serviços oferecidos, sendo que a principal diferença entre eles é a qualidade mais elevada das *Qualified Leads*. O Quadro 2 demonstra as características que diferem um serviço do outro.

Serviços de <i>Qualified leads</i>	Serviços de <i>Raw leads</i>
<i>Leads</i> chegam através da empresa de marketing de maneira bruta. Os vendedores da empresa entram em contato com as <i>leads</i> para descobrir se existe de fato um interesse. Se comprovado, são vendidas as	<i>Leads</i> chegam através da empresa de marketing de maneira bruta e são distribuídas aos clientes de acordo com as regiões do país e as necessidades dos clientes. Não são tratadas por vendedores

empresas parceiras (cliente final).	(<i>raw</i> significa bruto; <i>cru</i>).
-------------------------------------	---

Fonte: dados da pesquisa (2014)

Quadro 2 – Serviços prestados pela empresa

Segunda Etapa: mapeamento das atividades com o intuito de identificar e separar os principais centros de atividade da empresa.

No Quadro 3 são apresentadas as atividades mais relevantes e essências para que todos os serviços da AUS sejam realizados. É importante salientar que praticamente todos os processos da empresa passam pela administração e pela gerência da empresa, ao menos uma vez, interligando tais atividades diretamente ao “processo de produção” das *leads*.

Código/Atividade	Descrição
001 – Administrar	Receber <i>leads</i> da empresa de marketing, administrar o banco de dados, separar tipos de <i>leads</i> (<i>raw leads</i> e não <i>raw leads</i>), controlar planilhas, receber e enviar emails, conferir vendas, reunir-se com funcionários.
002 – Gerenciar	Decidir em quais tipos de <i>marketing</i> investir (TV, email, telefone ou pesquisa <i>online</i>), conferir junto aos parceiros quais regiões precisam de <i>leads</i> (<i>raw</i> ou <i>qualified</i>), ligar para funcionários, monitorar horas trabalhadas dos funcionários, supervisionar vendas, acompanhar relatório semanal (produtividade da semana anterior, e necessidades dos parceiros da semana seguinte).
003 – Relações com os Parceiros	Conseguir novos parceiros, ligar para os parceiros, receber suas necessidades (<i>leads</i>), acompanhar a evolução dos parceiros, pesquisa de satisfação com parceiros.
004 – Vender e repassar Raw leads	Vender <i>raw leads</i> , repassar <i>raw leads</i> potenciais e que não foram vendidas para os vendedores.
005 – Vender Qualified leads	Ligar para as <i>leads</i> , confirmar o potencial da <i>lead</i> , vender <i>qualified leads</i> , monitorar as <i>qualified leads</i> depois de vendidas (pesquisa de qualidade).

Fonte: dados da pesquisa (2014)

Quadro 3 – Atividades da empresa

Terceira Etapa: identificação dos custos mensais (Tabela 1).

Quarta Etapa: identificação dos direcionadores de custo (Tabela 1).

Quinta Etapa: alocação dos custos às atividades (Tabela 1).

Sexta Etapa: cálculo do Custo da Atividade por Hora (CAH). O CAH é obtido através da fórmula $CAH = CA \div TP$, onde CA é o custo total da atividade e TP o tempo padrão (horas efetivas trabalhadas no mês). O tempo padrão (140 horas) foi obtido através da média das horas trabalhadas de todos os funcionários, visto que todos possuem um horário flexível e que não é fixo por mês. (Tabela 1).

Tabela 1 – Alocação dos gastos as atividades e cálculo do CAH

Gasto /Mês	Direcionador	Códigos das Atividades					Total
		001	002	003	004	005	
Despesas de Escritório	Tempo	\$1.520,2	\$469,90	\$221,13	\$0,00	\$0,00	\$2.211,29
MO Vendedores	<i>Qualified leads</i>	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$1.734,00	\$1.734,00
MO Variável	Tempo	\$3.150,0	\$450,00	\$0,00	\$900,00	\$0,00	\$4.500,00

MO Adm	Tempo	\$3.803,9	\$2.602,71	\$1.601,67	\$0,00	\$0,00	\$8.008,33
MO Gerente	<i>Qualified leads</i>	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$6.977,40	\$6.977,40
Veículos	Uso	\$206,89	\$1.103,39	\$68,96	\$0,00	\$0,00	\$1.379,24
Base de Dados	Quantidade de <i>leads</i>	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$11,42	\$19,45	\$30,87
<i>Marketing</i> (Campanha de email e TV)	Quantidade de <i>leads</i>	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$1.738,29	\$1.738,29
<i>Marketing</i> (Telefone)	Quantidade de <i>leads</i>	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$12,97	\$246,45	\$259,42
<i>Online survey</i>	Quantidade de <i>leads</i>	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$3.415,06	\$5.571,94	\$8.987,00
Impostos	Receita	\$0,00	\$0,00	\$0,00	\$944,67	\$0,00	\$944,67
Depreciação	Uso	\$85,94	\$26,56	\$12,50	\$0,00	\$0,00	\$125,00
Outros	Estimativa	\$0,00	\$0,00	\$68,55	\$32,93	\$32,93	\$134,41
Total Atividade		\$8.767,0	\$4.652,56	\$1.972,81	\$4.372,28	\$17.265,12	\$38.067,33
CAH =	$\frac{\text{Total}}{140}$	62,62	33,23	14,09	31,23	123,32	271,91

Fonte: dados da pesquisa (2014).

É possível visualizar que a atividade 005 possui o maior CAH, indicando que a atividade de Vender *Qualified Leads* é a mais custosa, por hora, para a empresa. Salienta-se que os dois vendedores da empresa atuam exclusivamente nessa atividade.

No que tange a distribuição dos custos as atividades, o tempo trabalhado e o espaço ocupado pelos funcionários são relativos na empresa estudada, principalmente por operar em modalidade de *home office*. Devido à flexibilidade existente, não existe um local ou horário fixo para o trabalho, tornando a identificação dos direcionadores relativamente complexa.

O Quadro 4 explica como os direcionadores de custos foram selecionados.

Gastos	Explicação do uso dos direcionadores
Despesas de Escritório	Uma média entre o uso do gerente e do administrativo
MOD Variável	Alocado diretamente para a venda das <i>qualified leads</i>
MOD Adm	De acordo com pesquisa realizada com gerente, o qual identificou quais eram as rotinas diárias da administrativa e com que frequência desempenhava as atividades
MOD Gerente	De acordo com pesquisa realizada com gerente, o qual identificou quais eram as rotinas diárias da administrativa e com que frequência desempenhava as atividades
MOD Vendedores	Alocado diretamente para a venda das <i>qualified leads</i>
Veículos	De acordo com o uso das atividades da empresa (Visita a clientes, reuniões em cafés com os <i>staffs</i>)
Base de Dados	De acordo com a quantidade total de <i>raw</i> e não <i>raw</i> recebidas pela empresa de marketing
Marketing (Campanha de email e TV)	Todas as <i>leads</i> eram qualificadas como não <i>raw</i>
Marketing Phone	Parte das <i>leads</i> eram qualificadas como não <i>raw</i> , a outra parte como <i>raw</i>
<i>Online survey</i>	Parte das <i>leads</i> eram qualificadas como não <i>raw</i> , a outra parte como <i>raw</i>

Impostos	Os impostos referem-se a uma vendedora que atua somente na venda de <i>qualified leads</i>
Depreciação	Uma média entre o uso do gerente e do administrativo (únicos que utilizam de equipamentos da empresa)
Outros	51% alocado em relação com clientes (presentes de final de ano) e restante através alocação estimada 24,5% para cada tipo de <i>lead</i> (<i>raw</i> e <i>qualified</i>)

Fonte: dados da pesquisa (2014).

Quadro 4 – Explicação dos direcionadores de custos

Sétima Etapa: definição e cálculo do Custo do Serviço Base (CSB). O custo do Serviço Base é obtido da fórmula $CSB = \Sigma(CAH \times TP)$, (Tabela 2). O serviço de *Qualified lead* foi selecionado como base, pois é o único serviço que passa por todas as atividades da empresa.

Oitava Etapa: cálculo da Constante de Esforço da Atividade (CEA) que é obtida pela fórmula $CEA = CAH \div CSB$ (Tabela 2).

Tabela 2 – Custo do Serviço Base

Serviço Base: <i>Qualified lead</i>				
Atividade	(A) Tempo em horas	(B) Custo da Atividade por hora - CAH	(C) Custo do Serviço Base $= \Sigma (AXB)$	(D) CEA [(B/E)]
001	0,583	62,62	35,528	0,152
002	0,017	33,23	0,554	0,081
003	0,167	14,09	2,348	0,034
004	0,080	31,23	2,603	0,076
005	3,000	123,32	369,96	0,299
(E) = Custo do Serviço Base – CSB =			411,993	

Fonte: dados da pesquisa (2014).

Nona Etapa: cálculo da Medida de Esforço da Atividade – MEA. É obtido através da fórmula (CEA de cada atividade x Tempo de passagem do serviço na atividade) (Tabela 3).

Tabela 3 – Constante de Esforço da Atividade por Serviço

	Códigos das Atividades					MEA por Serviço
	001	002	003	004	005	
CEA por Atividade	0,152	0,081	0,034	0,076	0,299	
Serviços	Tempo em Horas					
<i>Qualified lead</i>	0,583	0,017	0,167	0,083	3,000	1,000
<i>Raw lead</i>	0,500	0,333	0,250	0,167	0,000	0,124

Fonte: dados da pesquisa (2014).

Por fim, na Tabela 9 são identificados os custos médios dos serviços. Primeiramente dividiu-se os gastos gerais médios pela soma das MEAs produzidas, para então, obter-se o custo médio da execução de cada um dos serviços

Tabela 4 – Resumo dos custos mensais em CEA e em dólares (média mensal)

Serviços	(A) Média de Produção em Unidades	(B) MEA	(C) CEA total no mês	(D) Custo Unitário por Serviço
<i>Qualified lead</i>	13	1	13	\$408,33
<i>Raw lead</i>	647	0,124	80,228	\$50,63
(F) Despesas Totais				\$38.067,33
(G) Total em MEA no mês (Soma coluna C)				93,23
(H) Valor unitário da MEA no mês (F÷G)				408,33

Fonte: dados da pesquisa (2014).

É possível notar que apesar do serviço de *Qualified lead* ter um custo unitário muito mais elevado do que as *Raw Leads*, a quantidade vendida do primeiro é muito inferior ao segundo, fazendo que na totalidade, o gasto com *Raw Leads* seja mais elevado.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A literatura existente sobre o modelo proposto apresenta a viabilidade da utilização dele em algumas empresas prestadoras de serviços. Tal viabilidade pôde ser reforçada pelos resultados encontrados na presente pesquisa.

O objetivo do trabalho buscou identificar os custos médios dos serviços prestados, através da implementação de um método híbrido do ABC e do UEP, que foram divididos e apresentados em nove etapas distintas.

Todavia, cabe ressaltar que a implementação do método mostrou-se complexo na empresa estudada. Podem-se citar alguns motivos que levaram a essa conclusão: a estruturação do processo de produção da *leads* é particularmente simples; a empresa possuir somente dois tipos de serviços.

Talvez o esforço na implementação desse método poderia ser deslocado para a adequada mensuração e divisão dos gastos utilizados dentro do ambiente de trabalho, que divide espaço com o ambiente residencial, algo já mencionado pela literatura existente.

Chegou-se ao resultado de \$ 408,33 de custo médio do serviço de *Qualified Leads* e de \$50,63 do serviço de *Raw Leads*. Conclui-se por fim, que mesmo com as dificuldades apresentadas na implementação do modelo híbrido, o resultado mostrou-se satisfatório, e fornecedor de importantes informações aos gestores da empresa.

Referências

ALLORA; F. **Engenharia de custos técnicos**. São Paulo: Editora Pioneira, 1985.

BARROS, Alexandre M.; SILVA, José R. G.. Percepções dos indivíduos sobre as consequências do teletrabalho na configuração home-office: estudo de caso na Shell Brasil. **Cad. EBAPE.BR** [online], v.8, n.1, p.71-91, 2010.

BARBETTA, Pedro A. ; REIS, Marcelo M. ; BORNIA, Antonio C. **Estatística para cursos de engenharia e informática**. 1. ed. São Paulo: Atlas, v. 1, 2004.

BEUREN, Ilse Maria; LONGARAY, André Andrade; RAUPP, Fabiano Maury; SOUSA, Marco Aurélio Batista; COLAUTO, Romualdo Douglas; PORTON, Rosimere Alves de Bona.

Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BEUREN, Ilse Maria; OLIVEIRA, Hilamar Voigt. Mensuração das atividades empresariais: custeio baseado em atividades x método da unidade de esforço de produção. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, v. 25, n. 84, p. 31-39, 1996.

BORGERT, Altair; BAGATINI, Fabioano M.; WIGGERS, Ariovaldo C.; BORNIA, Antonio C.. Análise estatística dos valores das atividades de prestação de serviços em obras de telecomunicações. XIII Congresso Brasileiro de Custos, Belo Horizonte, 2006. **Anais...** Belo Horizonte: ABC, 2006.

BORGERT, Altair, EGEWARTH, Vilceu. Custeio por absorção e rateio de custos indiretos de produção: uma análise de correlação. In: VIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS (2001, São Leopoldo). **Anais...** São Leopoldo: UNISINOS, 2001

BORGERT, Altair; SILVA, Marcia Z. Método de custeio híbrido para gestão de custos em uma empresa prestadora de serviços. IX CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, Florianópolis, 2005. **Anais...** Florianópolis: UFSC, 2005.

BORNIA, A. C. **A Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL, 2014. **Setor de comércio e serviços é o que mais gera emprego e renda.** Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2009/11/setor-de-comercio-e-servicos-e-o-que-mais-gera-emprego-e-renda>>. Acesso em 01/06/2014

DI MARTINO, V.; WIRTH, L. Telework: A new way of working and living. **International Labour Review**, v. 129, p. 529–554, 1990.

GANTZEL, G. L. A utilização integrada dos métodos ABC e UEP. In: II CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS (Campinas, 1995). **Anais...** Campinas: ABC, 1995.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GLOBAL WORKPLACE ANALYTICS, 2014. Disponível em: <<http://www.globalworkplaceanalytics.com/telecommuting-statistics>>. Acesso em 12/08/2014,

HARRIS, Peter J.. The application of regression and correlation techniques for cost planning and control decisions in the hotel industry. **International Journal of Hospitality Management**, v. 5, n. 3, p. 127-133, 1986.

HILL, E. Jeffrey; FERRIS, Maria; MARTINSON, Vjollca. Does it matter where you work? A comparison of how three work venues (traditional office, virtual office, and home office) influence aspects of work and personal/family life. **Journal of Vocational Behavior**, v. 63, p. 220-241, 2003.

KLIEMANN NETO, Francisco J.. Gerenciamento e controle da produção pelo método das unidades de esforço de produção. Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, 1, 1995, São Leopoldo, **Anais...** Unisinos, p. 53-83, 1995.

LOBATO, Monteiro. **O presidente negro**. 13. ed. São Paulo: Brasiliense, 1979.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MELLO, Alvaro. **Teletrabalho (Telework) : O Trabalho em Qualquer Lugar e a Qualquer Hora**. Rio de Janeiro : Qualitymark: ABRH-Nacional, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, L. H. ; BORGERT, Altair ; FERRARI, M. J. . O uso da estatística na determinação do custo unitário de produção: estudo em uma indústria cerâmica. In: XII CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 2013, Porto. **Anais**. Porto: Otoc, 2013.

PEIXE, B. C. S. ; BORNIA, Antonio C. ; MARTINS, A. . Utilização do método da unidade de esforço de produção e custeio baseado em atividade na mensuração dos custos de produção aplicado em indústria farmacêutica de Fitoterápicos - um caso prático. In: XVII Congresso Brasileiro de Custos, 2010, Belo Horizonte. XVII Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2010.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: Contabilidade e Controle**. 3.ed. São Paulo: Pioneira, 2003.

ROCCHI, Carlos A. O método GP é um sistema de custeamento? **Revista do Conselho Regional do Rio Grande do Sul**, v. 22, n. 75, p. 12-25, 1993.

RUCINSKI, L.; LIMA, P. C. Integração da metodologia do ABC e UEP no sistema ABC. In: II CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, Campinas, 1995. **Anais...** Campinas: ABC, 1995.

SELIG, P. M.; POSSAMAI, O.; KLIEMANN NETO, J. F. A inter-relação entre a capacidade e a melhoria do valor de uma empresa. In: II CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, Campinas, 1995. **Anais...** Campinas: ABC, 1995.

SILVA, Márcia Z.; BORGERT, Altair; SHULTZ, Charles A. Sistematização de um método de custeio híbrido para o custeamento de procedimentos médicos: uma aplicação conjunta das metodologias ABC e UEP. **Revista de Ciências da Administração**, v. 11, n. 23, p. 217-244, 2009.

SILVA, Davy. A.; SANTOS, Maria E.; REIS, Elizio M.; SOUZA, Kamyrr G. A relação entre estrutura de custos e o desempenho econômico das empresas de construção civil listadas na BM&FBOVESPA. In: XX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2013, Minas Gerais. **Anais...** Uberlândia: Associação Brasileira de Custos, 2010.

TACHIZAWA, Takeshy; MELLO, Álvaro. **Estratégias empresariais e o teletrabalho**. Pontal: Rio de Janeiro, 2003.

USEEM, J.; HARRINGTON, A. Welcome to the new company town. **Fortune**, v. 62, n. 74, p. 8-25, 2000.

ZONATTO, Vinicius C. S.; SILVA, Marcia Z.; FILHO, Jorge R. T. Utilização do método de unidade de esforço de produção (UEP) para determinação dos custos de transformação de

uma indústria de vidros curvados para refrigeradores comerciais. XIV Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais, **Anais...** São Paulo: FGV-EAESP, 2011.