Gestão estratégica de custos na visão de processos de trabalho (BPM): uma simulação com o método ABC

Marino Luiz Eyerkaufer (UDESC) - marino.luiz@udesc.br

Rodrigo Rengel (UDESC) - digorengel@hotmail.com

Rodrigo Wamser (UDESC) - rodrigo_dlg2@hotmail.com

Resumo:

Considerando as necessidades e importância da gestão de processos, bem como custeio dos mesmos, este estudo define os custos de uma organização por meio da unificação de duas ferramentas gerenciais. A contabilidade como ciência social deve diante da indispensabilidade de gestão, manter a sua importância munindo os usuários com informações contábeis ágeis, seguras e, sobretudo úteis, utilizando os mais variados métodos que apresentem a real situação organizacional. Diante disso, o objetivo do estudo consiste na modelagem de um processo de trabalho (BPM) de um escritório de serviços contábeis, e seu custeamento utilizando o método ABC. A pesquisa descritiva foi realizada a partir de um estudo de caso. Os resultados demonstram que o método ABC pode ser aplicado na mensuração dos processos de trabalho (BPM), sendo útil tanto para mensuração dos valores dos processos, ainda como instrumento para o gerenciamento das diversas atividades das empresas prestadoras de serviços contábeis. Conclui-se que os principais desafios da gestão estratégica de custos na visão de processos de trabalho (BPM) é a implantação do modelo bem como a sua onerosidade nesta fase, por outro lado, as organizações que persistem com este modelo de gestão unificado ao método de custeio ABC, reúnem informações relevantes e precisas que permitem a melhoria contínua dos processos e consequentemente a prestação dos serviços.

Palavras-chave: *Custos. Processos. BPM. ABC.*

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

Gestão estratégica de custos na visão de processos de trabalho (BPM): uma simulação com o método ABC

Resumo

Considerando as necessidades e importância da gestão de processos, bem como custeio dos mesmos, este estudo define os custos de uma organização por meio da unificação de duas ferramentas gerenciais. A contabilidade como ciência social deve diante da indispensabilidade de gestão, manter a sua importância munindo os usuários com informações contábeis ágeis, seguras e, sobretudo úteis, utilizando os mais variados métodos que apresentem a real situação organizacional. Diante disso, o objetivo do estudo consiste na modelagem de um processo de trabalho (BPM) de um escritório de serviços contábeis, e seu custeamento utilizando o método ABC. A pesquisa descritiva foi realizada a partir de um estudo de caso. Os resultados demonstram que o método ABC pode ser aplicado na mensuração dos processos de trabalho (BPM), sendo útil tanto para mensuração dos valores dos processos, ainda como instrumento para o gerenciamento das diversas atividades das empresas prestadoras de serviços contábeis. Conclui-se que os principais desafios da gestão estratégica de custos na visão de processos de trabalho (BPM) é a implantação do modelo bem como a sua onerosidade nesta fase, por outro lado, as organizações que persistem com este modelo de gestão unificado ao método de custeio ABC, reúnem informações relevantes e precisas que permitem a melhoria contínua dos processos e consequentemente a prestação dos serviços.

Palavras-chave: Custos. Processos. BPM. ABC.

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

Congresso Brasileiro de Custos

1 Introdução

As organizações estão atualmente inseridas em um ambiente altamente competitivo, por conta da rápida evolução tecnológica que vem ocorrendo desde o final do século XX. A fim de sobreviverem e manterem-se competitivas as empresas buscam reformular continuamente suas estratégias e se preocupam cada vez mais com a gestão de custos (MEGLIORINI, 2012).

Para melhor gerir seus custos e manter a competitividade as empresas vêm adotando a Gestão Estratégica de Custos, que segundo Silva (1999), é a preocupação com o custeio em toda a cadeia de valor para que se observe onde estão as oportunidades de redução dos custos e os possíveis ganhos de competitividade.

Um dos modelos de gestão estratégica de custos é o método *Activity Based Costing* - ABC, ou também conhecido como custeio baseado em atividade, que surgiu no final dos anos 80, idealizado por Coopers e Kaplan. Para Cogan (2006), o custeio ABC se diferencia dos métodos de custeios tradicionais, pela maneira que os custos são acumulados. O sistema tradicional utiliza-se de um modelo de acumulação de dois estágios. Primeiramente os custos são aglomerados por função ou departamento e depois rateados pelos produtos através de um simples fator volumétrico de medição. O ABC tem os recursos e as atividades como foco, enquanto o custeio tradicional tem os produtos como geradores de custos.

Anand (2004) entende o método de custeio ABC como uma fórmula de custeio mais moderna, que objetiva a redução dos problemas da atribuição dos custos indiretos aos produtos. Uma das características predominantes e que diferencia o método ABC dos demais modelos de custeio é o fato de que os custos são consumidos pelas atividades, e que estas consomem os

recursos, desta forma, podendo ser diretamente interligado ao gerenciamento por processos de negócios (BPM).

Segundo Scucuglia (2011), o BPM altera significativamente o modo como a cadeia de valor é encarada e propõe uma visão interfuncional de como os processos ponta-a-ponta poderiam ser melhor geridos, visando eliminar os efeitos maléficos dos conflitos internos entre os departamentos. Conforme Lagioia et al. (2008), a implementação de gestão por processos em uma organização faz com que a mesma tenha maior controle interno, bem como redução dos custos, devido visão geral da estrutura empresarial, possibilitando cortes em retrabalhos e processos indevidos.

Diante do exposto, o objetivo do trabalho é definir um processo de trabalho (BPM) de um escritório de serviços contábeis, efetuando seu custeamento a partir do método ABC.

As necessidades das organizações conhecerem seus processos e os custos dos mesmos fazem destes procedimentos de controle, cada vez mais fundamental para permanência de mercado, devido concorrência acirrada e precificação dos produtos sendo definida pela demanda, obriga as organizações a reduzirem custos para alcançarem maior lucratividade. Conforme Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) afirmam que o método de custeio ABC, permite este controle, rastreamento e gestão de processos, bem com, ferramenta de gestão, visualizando os recursos utilizados para cada atividade.

Diversos trabalhos já foram desenvolvidos sobre custeio pelo método ABC, assim como sobre análises de processos (BPM). Entretanto, utilizar as duas ferramentas de gestão de forma simultânea, faz com que o estudo se justifique pela contribuição teórica, uma vez que permite a pesquisadores da área, uma base para estudos futuros que buscam a excelência dos serviços contábeis quanto a novos procedimentos de gestão e suporte. A presente pesquisa ainda contribui no campo prático ao fornecer informações aos gestores como os impactos dos custos por processos, bem como analisar os controles internos das organizações.

O artigo é desenvolvido em cinco seções, a primeira apresenta a introdução, seguido da revisão da literatura na segunda, mais tarde o método é apresentado na terceira seção, seguido da apresentação e análise de uma aplicação do ABC em BPM na quarta e por fim as conclusões do estudo na quinta seção.

2 Revisão da literatura

Faz-se necessário neste estudo uma fundamentação teórica, para que o tema possa ser melhor compreendido. Essa seção inicia abordando a gestão estratégica de custos seguida da gestão por processos (BPM), encerrando com o estudo sobre o Método de custeio ABC na gestão por processos.

2.1 Gestão estratégica de custos

Perante as deficiências dos sitemas de custeio tradicionais, que muitas vezes estão relacionados à apuração distorcida dos custos e comumente utilizado apenas o volume da produção como critério de rateio, faz surgir a necessidade de desenvolver uma gestão de custos mais efetiva e rigorosa. Inicialmente as empresas prendian-se apenas com a medição dos custos, mas rapidamente surgiu a necessidade de realizar a gestão estratégica de custos para a tomada de decisão (SILVA, 1999).

Segundo Bruni e Famá (2004, p.367), "a estratégia refere-se às relações entre a empresa e seu ambiente, e o processo de construção de seu futuro. Associada ao processo de gestão empresarial". A gestão estratégica de custos permite analisar não apenas os processos em que acorre agregação de valor por parte da empresa mas a produção como um todo. Silva (1999, p.19) descreve que, "a principal preocupação da gestão estratégica de custos é o custeio de toda

a cadeia de valor para que se compreenda onde estão as oportunidades de redução dos custos e os possíveis ganhos de competitividade" (CARARETO et al *apud* SILVA, 1999).

A preocupação com os custos dentro das empresas em um contexto estratégico na gestão dos negócios traz vantagens competitivas às organizações. Com isso, a gestão estratégica de custos implica na apresentação de uma nova visão da contabilidade gerencial, sendo esta, ligada a estratégias empresariais (CIOTTI, 2011).

Porter (1980) por sua vez, define estratégia empresarial como a maneira que um negócio vai competir no mercado, alinhando as metas estratégicas e gerenciais para alcançar os objetivos da organização.

Segundo Silva (1999), em ambientes de maior acirramento da concorrência, a preocupação com a determinação dos custos e a definição destes como fator estratégico levaram à necessidade de se repensar os sistemas de custeio com ênfase na determinação do custo. A gestão estratégica de custos ocupa esse espaço, fundamentando-se na importância de analisar o contexto para se entender melhor as estratégias e decisões no nível empresarial. Assim, os custos são analisados sob um contexto mais amplo, visando desenvolver vantagens competitivas e dar suporte à tomada de decisões no ambiente da globalização.

A gestão estratégica de custos propõe um olhar para fora da empresa para ter uma visão de toda a cadeia de valor, desde as relações com os fornecedores e ciclos de produção, até o consumidor final. Sendo importante conhecer os custos além da sua própria empresa, conhecendo também os custos dos outros integrantes da cadeia de valor, como fornecedores e clientes, a fim de identificar onde se pode reduzir custos e aumentar a competitividade (MARTINS, 2003).

Para Perez Junior, et al. (2003), integrar a gestão estratégica aos processos da administração e da controladoria, a partir da visualização da organização por meio de novos e diferentes ângulos, proporciona vantagens pois se apresenta como ótimo instrumento para tomadas de decisão, a focalização dos esforços de melhoria, com resultados mensuráveis e ainda o aprimoramento na capacidade da empresa criar e agregar valores.

Com isso, Ciotti (2011) conclui que a gestão estratégica de custos é uma ferramenta fundamental para que as organizações consigam atingir vantagens competitivas.

A gestão estratégica de custos simboliza uma inovação perante o atendimento da necessidade de informação das organizações como elemento estratégico, em um mercado em constante transformação (CUNHA; BORGERT; FERRARI, 2012). Conforme Bacic (1994), este modelo de gestão, engloba, entre outros aspectos, a definição do mercado econômico de atuação da empresa, a forma de competitividade e quais técnicas devem ser utilizadas para se constituir uma vantagem competitiva. Para Diehl et al (2009), toda organização busca alcançar melhores resultados, para isso, são necessárias estratégias, as quais tratam da forma como os recursos internos são explorados a partir das oportunidades do ambiente externo.

Uma das ferramentas gerenciais em plena ascensão de uso nas empresas modernas diz respeito à gestão por processos de trabalho, cujo tema será discutido na seção que segue.

2.2 Gestão por processos (BPM)

O gerenciamento por processos de negócios, oriundo da denominação em inglês *Business Process Management* (BPM) é uma nova visão das operações de negócio, que vai além das estruturas funcionais tradicionais. Essa visão envolve todo o trabalho executado até a entrega do produto ou serviço, possibilitando o entendimento das operações e atuações de cada participante de todos os processos de negócio (BPM CBOK, 2013).

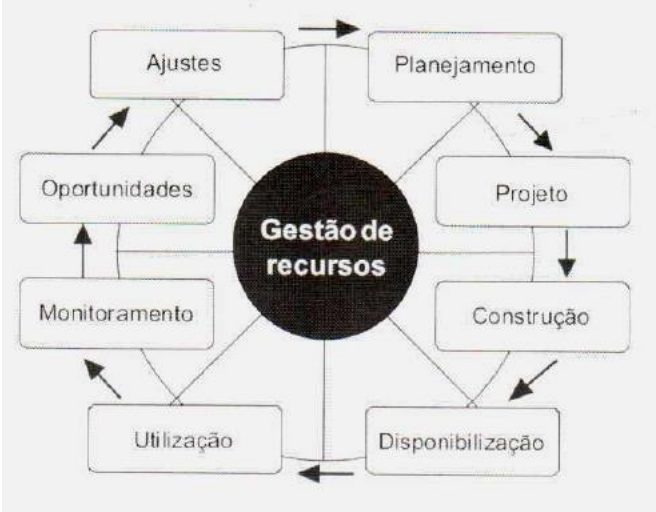
Para que se compreenda o BPM é preciso entender o que é um processo de negócio. Para Oliveira (2010), um processo é desenvolvido por meio de uma sequência de atividades que resultam no produto final da organização, seja ele um bem ou serviço. Também pode ser

visto como a execução de atividades em que se tem uma entrada, uma transformação e uma saída, resultando no alcance de metas.

Os processos de negócio são classificados em três tipos: os processos primários, que são aqueles que formam as atividades essenciais da organização e agregam valor para os clientes; os processos de suporte são aqueles caracterizados por suportar as atividades essências a organização, ou seja, são aqueles que possuem um conjunto de atividades ligadas à infraestrutura e/ou ao gerenciamento de recursos que viabilizam o funcionamento dos subsistemas; e os processos de gerenciamento são aqueles responsáveis em medir, monitorar e controlar as atividades do negócio (BPM CBOK, 2013).

Com os processos estabelecidos, a etapa seguinte para se obter vantagens na utilização do BPM é a gestão, que para De Sordi (2005) é desempenhar as atividades de monitoramento e controle dos recursos da organização, de forma que estabeleça evolução dos mesmos, como apresenta a Figura 1.

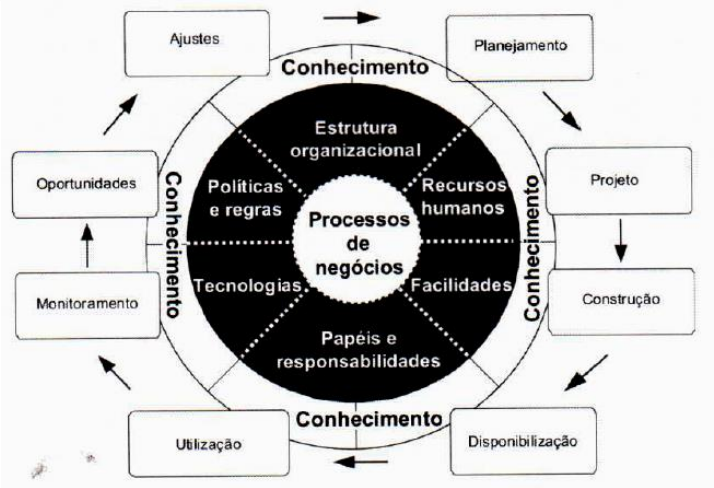
Figura 1 – Processo de gestão de recursos



Fonte: De Sordi (2005)

A gestão por processos de trabalho é segundo De Sordi (2005) o meio conciliador dos ativos e interesses da organização, de forma para se obter melhores resultados e desempenhos, como descrito na Figura 2.

Figura 2- Processos de negócios e seus ativos a serem geridos



Fonte: De Sordi (2005), adaptado de Burlton (2001)

O gerenciamento ponta a ponta de processos de negócios e a orquestração das atividades ao longo das funções de negócio, são a essência do BPM sendo o que o diferencia do gerenciamento funcional tradicional (BPM CBOK, 2013).

De acordo com Burltom (2001), a gestão de processos denominada como BPM, busca evidenciar as atividades de: modelar, documentar, simular, automatizar, medir, monitorar e melhorar os processos do negócio visando alcançar os resultados pré-determinados pelos objetivos organizacionais.

Pode-se concluir que o BPM é um modelo de gestão, que busca administrar todo o ciclo produtivo da organização, de melhoria contínua, o qual deve estar alinhado perante os objetivos do negócio e, que para tanto, transcorre os diferentes departamentos, áreas e unidades de toda organização.

Pensar de forma menos verticalizada e sim horizontalizada nos processos de trabalho requer ao mesmo temo uma visão diferenciada na gestão estratégica de custos, cujos métodos precisam permitir o adequado custeio para fins de precificação bem como para otimização da lucratividade das organizações. Um dos métodos de custeio com alinhamento aos princípios da gestão por processos é o ABC, o qual será discutido na seção seguinte.

2.3 Método de custeio ABC na gestão por processos

Os métodos de custeios são considerados fundamentais para o gerencimento estratégico e tomada de descisão, dos quais, os modelos mais utilizados para determinar o custo do produto/serviço são: o custeio baseado em atividades *(ABC – Activity-Based Costing)*, custo padrão, custeio por absorção, custeio variável/direto e o custo meta, segundo Carareto et al (2006). Para o setor de prestação de serviços contábeis, do qual seu produto final é intangível, faz com que sua mensuração se torne mais difícil e complexa, neste sentido, o modelo de custeio híbrido visa suprir as necessidades deste setor (BEUREN; CORONETTI; SOUSA, 2012; SILVA; RAMALHO; JORDÃO, 2015).

Segundo Gasparetto (1999), nos sistemas de custeio tradicionais os custos diretos, correspondentes a mão-de-obra e materiais, representavam a maior parte dos custos das empresas, havendo pouca representatividade dos custos indiretos nos custos totais.

Com a mudança no perfil competitivo das empresas, foram criadas novas atividades de suporte, que têm maior importância e consomem mais recursos, como as atividades de marketing, logística, distribuição, qualidade e outras. Apurar os custos dessas atividades inseriu maior complexidade nos sistemas de gerenciamento de custos (GASPARETTO, 1999).

O ABC surgiu com o objetivo de sanar as distorções provocadas pelos modelos de custeio tradicionais e suprir a precariadade de informações gerenciais proporcionadas por estes modelos (COELHO, 2011; TABOSA et al, 2008). Gasparetto (1999), segue a mesma linha de pensamento, observando a importância do efeito dos custos indiretos sobre o lucro e a competitividade das empresas, iniciou-se a discussão que deu origem à metodologia do ABC, uma metodologia que reconhece a complexidade e variabilidade dos processos produtivos contemporâneos.

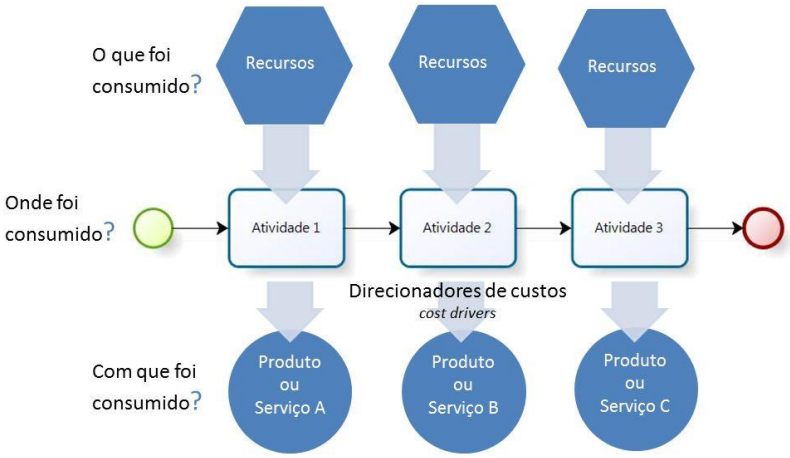
Para a devida compreensão do ABC, faz-se necessário o entendimento do termo atividade. Martins (2003) considera como atividade, a combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeisos para a produção de determinado produto ou serviço.

De acordo com Santos, Schmidt e Pinheiro (2006), o custeio ABC é o método que surge para dar o suporte gerencial para as organizações, uma vez que para se adequarem a nova realidade competitiva, as empresas necessitam não só de informações que quantificam seus estoques, mas também informações confiáveis para auxiliar na tomada de descisão em todo âmbito produtivo. A maior disposição de informações gerenciais podem trazer para a empresa vantagens competitivas.

O ABC utiliza uma visão horizontal da empresa (os processos), associada à visão vertical tradicionalmente utilizada (organograma), para fazer a análise dos processos que cruzam a empresa e custear as atividades que os integram. O foco deixa de ser somente a produção, e se estende para toda a cadeia de atividades que se relacionam para que o produto seja fabricado (GASPARETTO, 1999).

O Custeio ABC procura monitorar os gastos da organização e suas rotas de consumo dos recursos para chegar ao serviço ou produto final (NAKAGAWA, 2001). Seguindo os pensamentos do autor, este rastreamento oferecido pelo ABC pode ser dividido em duas etapas, a primeira, identifica, classifica e mensura o consumo dos recursos em cada atividade, a segunda etapa, procura identificar como os produtos finais consomem as atividades. Sendo assim, as informações obtidas pelo ABC possibilitam o gerenciamento das atividades que envolvem o processo produtivo da organização, sendo assim, proporcionando a gestão por processos. Este mecanismo de custeio do ABC, pode ser melhor compreendido com base na Figura 3.

Figura 3 – Mecanismo de custeio ABC



Fonte: Luz Planilhas Empresariais (2017)

Estudos anteriores foram desenvolvidos por Lagioia et al. (2008), que tratou sobre a gestão por processos e como a mesma gera melhoria de qualidade e redução de custos, realizado a partir de um caso da unidade de ortopedia e traumatologia do hospital das clínicas da Universidade Federal de Pernambuco. Por meio deste, os autores afirmaram que a utilização do gerenciamento dos processos, percebeu-se diminuições nos custos e melhorias internas.

Mesma visão pode ser percebida na pesquisa de Dos Santos e Robaina (2014) que apresenta o impacto do BPM nos custos organizacionais, assim como a importância da gestão por processos para criar processos mais eficazes e eficientes, tornando-se uma prática estratégica e competitiva em prol da organização perante o mercado altamente competitivo, além de comprovar o impacto positivo sobre os resultados financeiros organizacionais.

A seção a seguir apresenta o método de desenvolvimento da pesquisa.

3 Método

A pesquisa pode ser classificada como descritiva perante os objetivos, qualitativa quanto à abordagem do problema, e sobre os procedimentos, consistindo de um estudo de caso desenvolvido em uma empresa prestadora de serviços contábeis de Santa Catarina.

Para Gil (2014), o maior objetivo da pesquisa descritiva é descrever as características de uma determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis (RAUPP; BEUREN, 2014).

Segundo Beuren (2006) as pesquisas qualitativas analisam mais profundamente os fenômenos estudados que as pesquisas quantitativas, pois aprofunda os estudos, não se limitando a valores numéricos, conhecendo a natureza social do estudo.

A maneira a qual é conduzida a pesquisa e, em seguida a obtenção de dados, é denominado procedimentos de pesquisa (RAUPP; BEUREN, 2014). Conforme Gil (2014), os procedimentos utilizados para a coleta de dados são os elementos mais importantes para definição de um delineamento. Este estudo se caracteriza como um estudo de caso, por analisar uma determinada empresa. Para Yin (2005), o estudo de caso é uma maneira de se realizar pesquisas empíricas que analisam eventos contemporâneos em seus contextos e realidades.

As seguintes técnicas foram utilizadas para a coleta de dados: entrevistas não estruturadas, análise documental e observação participante. A pesquisa de campo utilizou-se de uma amostragem não probabilística, realizada de forma intensiva por um pesquisador, que realizou coleta de dados na empresa escolhida, todos os dias por um período de 4 meses, numa jornada de 4 horas diárias. Assim, foram 83 dias de coleta de dados e de análises *in loco* dos resultados.

As entrevistas não estruturadas foram realizadas com todos os funcionários da empresa. Essas entrevistas objetivaram compreender os processos desempenhados em cada departamento. Beuren (2006) afirma que este modelo de entrevista possibilita ao entrevistado autonomia para desenvolver suas respostas, não se limitando a opções e caminhos pré-estabelecidos, assim explorando mais profundamente os fatos pesquisados.

A análise documental, em contrapartida, objetivou analisar os documentos de cada departamento da empresa, buscando identificar as atividades desenvolvidas e conhecer melhor o ciclo operacional, bem como os custos destes procedimentos. Este procedimento de análise, baseia-se em materiais que não receberam nenhum tipo de interferência por parte de estudiosos e por isso podem ser estruturados com base no objetivo que a pesquisa busca alcançar. De acordo com Raupp e Beuren (2014), o objetivo é selecionar, tratar e interpretar a informação em seu estado bruto, buscando extraindo dela sentido para o estudo, agregando valor.

Em relação à observação participante, os pesquisadores possuíram total independência para acompanhar e observar a execução das atividades dos funcionários de cada departamento. Desta forma, surgiram algumas trocas de informações importantes, o que permitiu a obtenção de conhecimento relevante sobre os processos internos da Empresa. Em alguns casos, como especialmente no Departamento Administrativo/Financeiro, os pesquisadores tiveram a possibilidade de desempenhar a atividade de controle e gerenciamento dos custos e processos internos da empresa. Esta autonomia para executar as teorias estudadas no ambiente real, proporcionou uma melhor avaliação dos processos, tempos, custos e demais variáveis dos serviços prestados.

Desta forma, foi desenvolvida uma triangulação dos dados coletados por meio das técnicas de coleta de dados descritas. A triangulação dos dados é o processo de confrontação dos dados coletados utilizando-se de diferentes técnicas de coleta, validando a confiabilidade da pesquisa (YIN, 2005).

Na próxima seção será abordada a simulação do método de custeio ABC em Sistema de gerenciamento de processos de negócios BPM em uma empresa prestadora de serviços contábeis de Santa Catarina. A escolha por uma empresa prestadora de serviços contábeis deve-se ao fato que este tipo de organização possui departamentalização dos serviços prestados, os quais, por fim são unificados no produto final. Outro fator determinante para a escolha deste modelo de organização deve-se à necessidade de processos alinhados, por atuação regulamentada por Órgãos além de prazos predefinidos para apuração de impostos e demais atividades. Dentre os processos, a escolha pelo processo de arquivo, justifica-se devido englobamento de todos os setores do escritório, atividades de descarte dos documentos, bem como processos de controle interno.

4 Uma simulação do ABC em BPM

Apresenta-se nesta seção o estudo de caso abordado na pesquisa empírica. Trata-se de uma empresa que atua como prestadora de serviços contábeis na região do Alto Vale do Itajaí - SC. No intuito de resguardar informações sigilosas sobre a empresa estudada, utiliza-se o pseudônimo "Empresa Alfa". Conforme a Lei Complementar nº 123/06, essa empresa pode ser considerada como de pequeno porte (BRASIL, 2006).

A Empresa Alfa foi fundada em 1971, atua no setor de serviços contábeis e pode ser segregada em seis setores principais: Fiscal, Recursos Humanos, Contábil, Legalizações, Atendimento e Administrativo/Financeiro. Mesmo sendo considerada uma empresa de pequeno porte, a Empresa Alfa possui centenas de clientes na Região do Alto Vale do Itajaí-SC.

Para o desenvolvimento, primeiramente, os pesquisadores coletaram as informações necessárias referentes aos processos realizados em cada departamento da empresa. Esses dados foram identificados *in loco*, por meio da observação participante e de entrevistas não estruturadas. Os dados e informações referentes aos custos foram coletados a partir de relatórios de controles internos da empresa, em seu ERP.

De acordo com Pizza (2012), a metodologia do BPM é comprovadamente um investimento seguro e de rápido retorno, pois auxilia as empresas na identificação da relevância estratégica de seus processos e na execução de decisões para obtenção de vantagens competitivas. Além disso, Dos Santos e Robaina (2014) afirmam que havendo uma melhor harmonização dos processos internos, assim como melhor utilização dos recursos organizacionais, pode-se ter uma redução nos custos da empresa.

Para Costa (2013), uma das funções mais importantes de um sistema de gerenciamento de custos por processos, é acumular custos de produtos e serviços incluindo os custos de sua atividade e os organizar em informações relevantes, principalmente nos processos de elaboração, a fim de auxiliar no processo decisório.

Para a evidenciação dos custos do processo "Arquivamento", primeiramente, os pesquisadores levantaram as informações de custos referentes aos recursos existentes e utilizados em cada departamento da empresa, mensuráveis a partir do reconhecimento dos seus respectivos processos de execução. Esses recursos foram identificados *in loco*, por meio da observação participante e entrevistas não-estruturadas. Grande parte dos dados e informações de custos foi coletada a partir de duas fontes de evidência principais: folha de pagamento da empresa e relatórios do ERP.

Quadro 1 - Elementos de custo, classificação e seus direcionadores

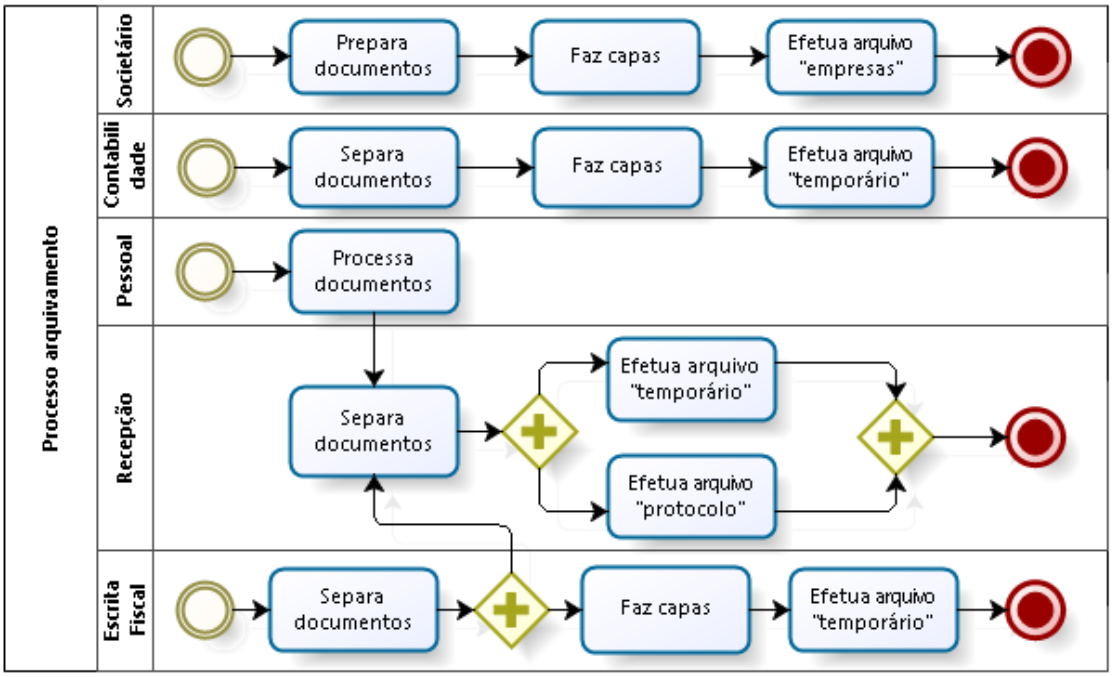
Recursos /atividades	Valores	Classificação	Direcionador
Salários e Encargos	R$ 12.107,22	Indireto	Tempo médio (minutos)
Depreciação Imóvel	R$ 1.000,00	Indireto	Metro quadrado
Depreciação Móveis	R$ 125,00	Direto	Apropriação direta
IPTU	R$ 728,00	Indireto	Metro quadrado
Energia Elétrica	R$ 350,00	Indireto	KWh
Material de Expediente	R$ 90,38	Direto	Apropriação direta
Material de Limpeza	R$ 15,00	Indireto	Metro quadrado
Serviços de Terceiros	R$ 1.120,00	Indireto	Metro quadrado

Fonte: Elaborado pelos autores

Uma vez evidenciado os processos de execução para o arquivamento, os pesquisadores optaram pelo detalhamento horizontal, tendo-se em vista a metodologia de controle e análise abordada pelo BPM, do qual foi compreendido na sua maioria por duas tarefas ou mais. O processo foi modelado para cada departamento por meio do Bizagi Modeler, onde, houve o

detalhamento de todas as tarefas pertinentes a cada processo. O processo de arquivamento pode ser visualizado pela Figura 4.

Figura 4 – Processo de arquivamento



Fonte: Elaborado pelos autores

Com base nas informações obtidas durante o reconhecimento dos custos e detalhamento das tarefas do processo de arquivamento, executado por cada departamento, faz-se necessário identificar os direcionadores de custos. Os custos com a depreciação de móveis foram alocados de forma direta. Os custos com IPTU, depreciação do imóvel, serviços de terceiros e limpeza, foram alocados com base nos metros quadrados ocupados pelo arquivo físico. Os custos incorridos com a mão de obra, por sua vez, foram apropriados de acordo com o tempo consumido durante todo o processo. Os custos com materiais de escritório foram alocados a partir da padronização de consumo adotado pela empresa e a energia elétrica pelo consumo em KWh dos equipamentos eletrônicos da área correspondente ao arquivo físico. Já os custos que não puderam ser identificados de forma precisa, a uma determinada tarefa do processo de arquivamento, foram excluídos do cálculo a fim de se eliminar possíveis vieses.

Para o cálculo do custo da mão de obra, foram realizadas observações intensivas e medições de tempo consumidas para a execução de todas as tarefas necessárias demostradas no mapeamento do processo. Tendo-se assim, o custo base da mão de obra do processo por departamento. Para o custo total, cada processo foi multiplicado por cento e cinquenta, número de vezes que as tarefas são executadas por cada departamento para arquivar todos os clientes mensalmente, como apresenta-se na Tabela 1.

Tabela 1 - Custo médio da Mão de Obra direta das tarefas por minuto

Depto.	Custo hora R$	Separar docs.	Custo da tarefa	Imprimir capas	Custo da tarefa	Efetuar arquivamento	Custo da tarefa	Tempo total consumido	MOD total das tarefas	Total mês
Fiscal	0,42	0,66667	0,277	0,916667	0,38	1,08333	0,45	2,67	1,11	166,06
Contábil	0,38	1,33333	0,502	1,3	0,49	1,58333	0,6	4,22	1,59	238,14
Recepção	0,13	5	0,628	-	-	2,5	0,31	7,5	0,94	141,38

Fonte: Elaborado pelos autores

Percebe-se que não foram considerados os custos de mão de obra do departamento pessoal, devido a não participação do mesmo na tarefa de arquivamento. A recepção é responsável pelo arquivamento dos documentos da folha de pagamento.

Por fim, na Tabela 2, apresenta-se o custo total mensal para o arquivamento de clientes na empresa Alfa, obtido a partir da unificação de todos os recursos necessários continuamente e consumidos durante o processo.

Tabela 2 - Custo total do Arquivamento.

Recursos /atividades	**Valores**	**Custo unitário das atividades**	**Quantidade Consumida**	**Custo Total por atividade**
Dpto. Fiscal	R$ 5.480,11	R$ 1,11	150	R$ 166,50
Dpto. Contábil	R$ 4.970,33	R$ 1,59	150	R$ 238,50
Recepção	R$ 1.656,78	R$ 0,94	150	R$ 141,00
Depreciação Imóvel	R$ 1.000,00	R$ 7,69	34,61%	R$ 346,10
Depreciação Móveis	R$ 125,00	R$ 2,78	100%	R$ 125,00
IPTU	R$ 728,00	R$ 5,60	34,61%	R$ 251,96
Energia Elétrica	R$ 350,00	R$ 0,58	38,88	R$ 22,72
Material de Expediente	R$ 90,38	R$ 0,60	100%	R$ 90,38
Material de Limpeza	R$ 15,00	R$ 0,12	34,61%	R$ 5,19
Serviços de Terceiros	R$ 1.120,00	R$ 8,62	34,61%	R$ 387,63

Fonte: Elaborado pelos autores

Com base nos resultados da pesquisa de campo, constatou-se que a organização pesquisada apresenta um custo total da tarefa arquivamento de R$ 1.774,98 por mês. Porém, deste valor, 26,54% se referem às taxas de depreciação, que não são desembolsáveis pela organização, sendo assim, pode-se considerar que os dispêndios financeiros mensais são de R$ 1.303,88.

Destacam-se os custos de mão de obra, os quais apesar de demandarem pouco tempo para efetuar as tarefas necessárias do arquivamento, são os maiores custos do processo, totalizando R$ 546,00 por mês, equivalente a 30,76% do custo total do processo. Os demais custos totalizam R$ 757,88 por mês, o que representa 42,70% do total.

Por fim, pôde-se perceber que a gestão dos processos juntamente com a análise dos custos baseado no método ABC, possibilita uma melhoria continua nos processos organizacionais, pois, por meio desta análise, consegue-se verificar os desperdícios e realocar as tarefas de modo que se reduza tais problemas do processo.

5 Conclusões

Verificou-se ainda pela fundamentação teórica que apoia este trabalho e por meio do estudo de caso realizado, que a implementação da gestão estratégica de custos sobre a visão de processos de trabalho (BPM) realmente apresenta vantagens em relação a visão sistêmica da organização. Dentre essas vantagens identificadas podem ser citadas a facilidade em modelar e principalmente remodelar atividades complexas por meio de processos de trabalho, para se obter vantagens, tais como financeiras, aplicando o método de custeio por processo de trabalho. Essas vantagens observadas corroboram os resultados de vários estudos empíricos e a ideologia do custeio ABC desenvolvida por Coopers e Kaplan.

Contudo, também foram identificadas algumas limitações da abordagem da modelagem e custeio de cada processo do estudo de caso realizado. Inicialmente, os pesquisadores

identificaram um grau de subjetivismo durante as entrevistas com funcionários para mensuração do tempo de realização das atividades e para a identificação das variáveis que as afetam. Além disso, algumas atividades dentro do processo escolhido não podem ser padronizadas, o que impede sua modelagem por meio das equações de tempo. Algumas limitações observadas no desenvolvimento do modelo, contudo, não são derivadas da abordagem do método de custeio ABC ou na gestão por processos (BPM), mas, sim, de peculiaridades do caso estudado.

Salienta-se que uma das principais vantagens apresentadas no estudo de caso, foi a realocação de atividades, por meio de análises dos processos, visando redução de custos internos e facilidade de controle interno.

Por fim, ressaltam-se algumas limitações da pesquisa descrita neste trabalho. Primeiramente, por se tratar de um estudo de caso, não possibilita a generalização dos resultados obtidos em uma abordagem indutiva. Ademais, o fato de se tratar de um único processo na empresa compromete a comparabilidade com possíveis resultados encontrados nos demais departamentos. Estudos futuros poderiam desenvolver pesquisas englobando todos os processos internos de empresas do mesmo ramo de atuação, a fim de corroborar ou não os resultados apresentados neste trabalho.

Tais limitações fazem com que sugira-se para estudos futuros, comparativos decorrentes da aplicação dos métodos em organizações do mesmo segmento, permitindo, assim, evidenciar ainda mais as potencialidades ou deficiências da aplicabilidade do método.

Referências

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. ***ConTexto***, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.

ABPMP. **BPM CBOK (Business Process Management Common Body of Knowledge)**, v. 3. Primeira Liberação em Português. ABPMP, 2013.

ANAND, M. A review of research on the theory and practice of const management. **South Asian Journal of Management**, Hyderabad, v. 11, n. 1, p. 59-95, jan./mar. 2004.

BACIC, M. J. Escopo da gestão estratégica de custos em face das noções de competitividade e de estratégia empresarial. **Anais do Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos**, São Leopoldo, RS, 1, 1994..

BRASIL. Lei complementar n 123, de 14 de dezembro de 2006. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 15 de Dez de 2006, Seção 1, p. 1.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2004.

BURLTON, R. T. ***Business Process Management: profiting from process.*** Indianapolis: Sams, 2001.

CARARETO, E. S; TAVARES, G. J. M. P. Z; DO VALE, V. P. Gestão Estratégica de Custos: custos na tomada de decisão. **Revista de Economia da UEG, Anápolis (GO)**, Vol. 2, n. 2, JUL/DEZ-2006.

CIOTTI, L. M. M. **Gestão estratégica de custos e resultados na Comercial Tijolinhos.** 80 p.

Trabalho de conclusão de curso Apresentado no Curso de Pós Graduação *Lato Sensu* em Controladoria e Gestão Empresarial do Departamento de Ciências Administrativas, Contábeis, Econômicas e da Comunicação da Unijuí. - Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, 2011.

COELHO, A, M, M, S. **Os Sistemas de Custeio e a Competitividade da Empresa**. 2011. 82f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças) - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Portugal, 2011.

COGAN, S. Custeio ABC e outras sistemáticas de custeio: uma proposta de aperfeiçoamento. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 1, n. 1, p. 19-27, 2006.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. Coleta, Análise e Interpretação dos Dados. In. BEUREN, Ilse Maria. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CORONETTI, J.; BEUREN, I. M.; SOUSA, M. A. B. Os métodos de custeio utilizados nas maiores indústrias de Santa Catarina. **Gestão.org**. v.10, n. 02, p.324-343, mai/ago 2012.

COSTA, G. S. C. S. Gerenciamento de Custos Econômicos Aplicado a Processos sob um Enfoque Orientado a Objetos. **Recont: Registro Contábil**. v. 4, n. 02, 2013.

CUNHA, L. C.; BORGERT, A.; FERRARI, M. J. Gestão estratégica de custos nos cursos de graduação em ciências contábeis das instituições de ensino superior do Estado de Santa Catarina. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC**, Florianópolis, v. 14, n. 41, p. 61-73, jan./abr. 2015.

DE SORDI, J. O. **Gestão de processos:** uma abordagem da moderna administração. São Paulo: Saraiva, 2005.

DIEHL, C. A.; CAPALONGA, G.; SOUZA, M. A., & Zanini, F. A. M. As estratégias percebidas sob o enfoque teórico do posicionamento, da visão baseada em recursos, da missão e da tipologia. **Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, São Paulo, SP, Brasil, 9, 2009.

DOS SANTOS, W. O.; ROBAINA, D. T. O impacto do gerenciamento de processos de negócio (BPM) nos custos organizacionais. **SEGeT**, 2014.

GASPARETTO, V. **Uma discussão sobre a seleção de direcionadores de custos na implantação do custeio baseado em atividades.** 164 p. Dissertação de Mestrado apresentado para o Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 1999.

GIL A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

LAGIOIA, U. C. T.; et al. A gestão por processos gera melhoria de qualidade e redução de custos: o caso da unidade de ortopedia e traumatologia do hospital das clínicas da Universidade Federal de Pernambuco. **Revista de contabilidade e finanças USP** [online]. 2008, vol.19, n.48, pp.77-90.

Luz Planilhas Empresariais. Contabilidade de custos, o que é e como fazer. Disponível em: https://blog.luz.vc/o-que-e/contabilidade-de-custos/. Acesso em 26/07/2017.

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

MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. são Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

NAKAGAWA, Masayuki. **Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Djalma Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico**: conceitos, metodologia e prática. 28 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PEREZ JUNIOR, H. J.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Altas, 2003.

PIZZA, W. R. **A metodologia Business Process Management (BPM) e sua importância para as organizações.** Monografia apresentada no curso de Tecnologia em processamento de dados na FATEC-SP, 2012.

PORTER, M. E. **Competitive strategy: techniques for analysing industries and competitors.** New York : Free Press, 1980.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologias de custos utilizadas nas maiores indústrias do setor têxtil do Estado de Santa Catarina. **Revista Ciências Administrativas**, v. 17, n. 3, 2014.

SANTOS, J. L.; et al. **Fundamentos de Contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas S/A, 2006.

SCUCUGLIA, R. **Gestão por Processos (BPM): uma mudança de filosofia gerencial**. Recuperado em 01 julho de 2017, do http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/contabilidadeetecnologia.htm

SILVA, C. L. Gestão estratégica de custos na cadeia de valor: o custo meta na cadeia de valor. **Revista FAE**, Curitiba, PR, v. 2, n. 2, p. 17-26, 1999.

SILVA, Z. D.; RAMALHO, Wanderley; JORDÃO, R. V. D. Desenvolvimento de um instrumento gerencial de custo para uma gestão estratégica em empresas de serviços contábeis: um estudo multicasos. **Revista de Gestão e Projetos - GeP** Vol. 6, N. 2, Maio/Agosto 2015.

TABOSA, C. de M; JÚNIOR, A. F. S; RODRIGUES, M. V; PINHEIRO, C. D. P. Modelo de um sistema híbrido de Gestão de custos integrando Custeio direto e custeio Baseado em atividades: um Estudo de caso em uma empresa Do setor metalgráfico. In: XXVIII Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 2008 Rio de Janeiro. ***Anais...*** Rio de Janeiro, 2008.

YIN, R. K. 2005. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 3. ed. Porto Alegre: Bookman.