



## **Gestão Estratégica de Custos em uma Oficina Mecânica por meio do Custeio Baseado em Atividades - ABC**

**Daniela Di Domenico**

**Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)**

*didomenico@unochapeco.edu.br*

**Cristian Baú Dal Magro**

**Fundação Universidade Regional de Blumenau (FURB)**

*crisbau@uceff.edu.br*

**Rodrigo Barichello**

**Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)**

*rodrigo.b@unochapeco.edu.br*

**Debora Dornelles**

**Universidade Comunitária da Região de Chapecó (UNOCHAPECÓ)**

*debora.slo@unochapeco.edu.br*

### **RESUMO**

Este trabalho tem como objetivo identificar e analisar os custos dos serviços prestados por uma oficina mecânica credenciada da Fiat por meio da utilização do custeio ABC. A empresa em questão está no mercado a aproximadamente quatro anos e oferece serviços de venda de automóveis, assim como presta serviços de mecânica em geral e parte elétrica para veículos de passeio. A referida empresa teve um crescimento elevado, tendo a necessidade revisar seu formato de gestão, principalmente em relação aos custos da oficina mecânica. Os dados para a elaboração do estudo foram coletadas na própria empresa através de anotações, observação direta, consulta aos funcionários e a documentação geral. Primeiramente, foram realizados os levantamentos dos custos da empresa e feita a classificação dos mesmos em diretos e indiretos. Na sequência, foram analisados os relatórios do sistema da empresa levando em consideração a forma em que os custos da oficina mecânica são rateados. Em seguida, foi aplicado o método ABC, onde os serviços foram divididos em atividade e recursos, depois foram realizados os custos de alguns serviços para verificação de viabilidade em relação ao preço final. Logo, realizou-se a comparação dos custos dos serviços considerando os critérios da metodologia do custeio ABC, observando que alguns serviços deram lucratividade e alguns prejuízo. Com estes resultados o estudo concluiu que a estruturação de um processo de gestão de custos na prestação de serviço permite uma visualização ampla dos processos organizacionais e uma ferramenta que auxilia os gestores na melhoria da rentabilidade na atividade de prestação de serviços.

**Palavras-chave:** Sistema de custos, custeio ABC, prestação de serviços.

### **1INTRODUÇÃO**

O setor de prestação de serviços para automóveis na região Oeste de Santa Catarina cresce cada vez mais nas concessionárias credenciadas. Conforme Eleutério (2002, p. 1) “o crescimento do setor de serviços tem evidenciado a importância de as empresas dedicarem maior atenção à qualidade com que seus serviços são prestados”. Nesse sentido pode-se



entender que se faz necessário para uma empresa que presta serviços mecânicos se adaptar as mudanças impostas pelo mercado.

Assim, diante das adaptações impostas pelo mercado, o controle de custos é um dos fatores preponderante que auxiliar o gestor na garantia de efetivar um preço justo e a obtenção de um lucro satisfatório. Conforme Rocha (1999) a gestão estratégica de custos demonstra o procedimento de como será a tomada de decisão e de como será feita a execução das ações que servem para desenvolver, implementar e sustentar estratégias que assegurem benefícios a uma organização.

Desta forma, os sistemas de custos têm um papel fundamental na gestão de uma organização. O sistema de custeio baseado em atividades (ABC) pode ser uma ferramenta útil para melhoria da rentabilidade e do controle de custos dos produtos e serviços. O método ABC tem como ideia básica para Bornia (1997, p. 42) “tomar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando bases que representam as relações entre os produtos e estas atividades”.

O Sistema ABC determina quais as atividades de uma organização que mais consomem recursos, ou seja, onde os custos são agregados por atividades, depois são atribuídos custos aos produtos sendo baseado no consumo de recursos. Deste modo, é no ramo de prestação de serviço, que a oficina mecânica das concessionárias de veículos credenciada tem aumentado muito a concorrência.

Diante do exposto, é necessário que os gestores das empresas que prestam este tipo de serviço tenham ferramentas adequadas e eficazes que lhes auxiliem nas principais tomadas de decisões. É importante que os gestores estejam qualificados e bem preparados para melhorar a qualidade dos seus serviços sem aumentar seus custos. Surge desta perspectiva a necessidade de encontrar um sistema de custeio mais adequado para a situação em que se encontram as prestadoras de serviços.

Para isso, é necessário uma aplicação de gestão de custos dentro do ambiente em que são prestados os serviços, conciliando os verdadeiros custos com o tempo necessário para a realização das atividades. Com base no contexto apresentado criou-se a seguinte questão de pesquisa: **quais são os custos dos serviços prestados por uma oficina credenciada da Fiat por meio do custeio baseado em atividades – ABC?** Para responder a presente pergunta de pesquisa o estudo tem como objetivo identificar e analisar os custos dos serviços prestados por uma oficina mecânica credenciada da Fiat por meio da utilização do custeio ABC.

Dessa forma, o estudo pretende contribuir de certa maneira, tornando-se necessário a análise dos custos dos serviços prestados por uma oficina mecânica com a utilização do custeio ABC, desse modo será possível à análise para verificação se o tempo dos serviços prestados está de acordo com o preço que vem sendo praticado pela organização.

## 2 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

A tomada de decisão é normalmente definida como o processo de identificação e resolução de problemas. Nesse processo a contabilidade de custos surge como coletora e relatora de dados relevantes para que a mesma seja tomada. Sendo assim, as tomadas de



decisões decorrem da capacidade dos gestores em escolher a alternativa que melhor satisfaçam às necessidades organizacionais.

Hansen e Mowen (2009) afirmam que é de grande importância saber se o processo de tomada de decisão está ligado com o processo de gestão, pois a gestão de custos produz informações internas como: identificar, coletar, medir e classificar as informações que são úteis aos gestores. Portanto, esse tipo de gestão requer uma compreensão profunda da estrutura de custos da empresa. Para que isso seja possível os gestores deverão saber identificar quais os custos, se estes são de longo ou curto prazo, os tipos de atividades e os seus processos, bem como, também deverão identificar os custos dos serviços por eles utilizados.

De acordo com Hashimoto (2009, p. 41) “conceito de gestão estratégica de custos supera as análises de custo tradicionais, uma vez que tal análise ocorre sob um enfoque mais amplo, tornando os elementos estratégicos mais conscientes, explícitos e formais”.

Sendo assim, para obter-se o melhor gerenciamento dos custos é fundamental que as empresas façam um monitoramento mais detalhado deles, coletando e relatando os dados necessários para serem utilizados no planejamento e no processo decisório. Pois a gestão de custos se torna um instrumento gerencial essencial para o controle dos recursos de qualquer empresa, sejam eles financeiros materiais ou patrimoniais.

Nakagawa (1991, p.15) destaca: “Os sistemas de custeio tradicionais foram desenvolvidos para a avaliação de inventários, tendo em vista a necessidade de se elaborarem demonstrações contábeis e fiscais [...]”. Assim, dentro de uma empresa prestadora de serviços é fundamental um sistema de custeio que possa auxiliar na gestão estratégica de custos. Pois os consumidores querem agilidade nos serviços em que procuram, tornando fundamental que os gestores no ramo automotivo possuam uma gestão mais eficaz.

Hansen e Mowen (2009, p. 423) afirmam que uma vantagem competitiva da gestão de custos é “a criação de um valor melhor para o cliente por um custo igual ou mais baixo, do que aquele oferecido pelos competidores [...]”.

Geralmente o preço de venda do produto é o primeiro item a ser analisado pelo consumidor, claro que além do preço deve-se também preservar a qualidade. Assim, uma vantagem competitiva é também oferecer algo aos clientes que a concorrência não ofereça. É necessário que dentro da gestão estratégica de custos, se possa identificar um sistema de gestão de custos, pois é através desse sistema que são identificados os custos da atividade desenvolvida. Nesse contexto, os custos podem ser classificados como custos diretos, indiretos, fixos e variáveis (ver Quadro 1).

**Quadro 1 – Definição de Custos diretos, indiretos, fixos e variáveis.**

Custos Diretos	São custos que podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão de obra utilizadas e até quantidade de força consumida).
Custos Indiretos	Não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias etc.).
Custos Variáveis	Afirma que é o valor global de consumo dos materiais diretos por mês depende diretamente do volume de produção. Quanto maior a quantidade fabricada, maior seu consumo.



Custos Fixos	Apresenta como exemplo o aluguel da fábrica em certo mês é de determinado valor, independente de aumentos ou diminuições naquele mês do volume elaborado de produtos.
--------------	---

Fonte: Adaptado de Martins (2006).

A classificação dos custos diretos e indiretos é relacionado ao produto feito ou ao serviço prestado, e não em relação à produção como um todo. Por outro lado, a classificação dos custos fixos e variáveis leva em consideração o tempo, valor total dos custos e o volume de atividade, os custos estão ligados à decisão de como deve ser mensurado o custo do produto.

Verifica-se que uma empresa sem o auxílio da gestão estratégica de custos, dificilmente irá atingir a eficiência necessária para obter produtos de alto nível. Pois é por meio das informações obtidas pela gestão estratégica de custos que a empresa poderá melhorar seus produtos e utilização de seus recursos.

### 3 SISTEMA DE CUSTEIO

O método a ser adotado para alocação dos custos aos produtos é importante para as organizações, pois a empresa pode e deve gerenciar todos os custos que o produto está absorvendo, ou seja, o sistema de custeio é ligado à decisão de como deve ser mensurado o custo do produto.

Os métodos de custeio se caracterizam pela forma como vão ser alocados os custos e despesas aos produtos. De acordo com o IBRACON (2000), o custeio é o processo pelo qual se efetua a apropriação dos custos. A apuração dos custos é resultante do relacionamento de informações de natureza monetária e informações físicas. Ao escolher um sistema de custeio, deve-se levar em consideração as atividades da empresa e sua necessidade de informação, a relação custo-benefício precisa ser avaliada, pois de nada adianta um sistema detalhado, se não forem utilizadas as informações.

Leone (2000, p. 36) define que “a contabilidade de custos emprega vários sistemas que representam conjunto de critérios, convenções, procedimentos e registros que interagem de modo coordenado, no sentido de atender a determinadas finalidades”.

Para que essas necessidades sejam atendidas é necessário conhecer e gerenciar os resultados, as empresas adotam diferentes formas de custear os produtos. O sistema adotado pela empresa precisa atender a necessidade de informação da empresa. Dentre os diversos métodos para apuração dos custos dos produtos é possível mencionar o custeio baseado em atividades como um método que pode ser ideal para uma prestadora de serviços.

#### 3.1 SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES - ABC

Segundo Nakagawa (1994, p. 41) “para alguns autores, o ABC já era conhecido e usado por contadores em 1800 e início de 1900. Outros registros históricos mostram que o ABC já era bastante conhecido e usado na década dos anos 80”.

Foi por meio da busca por aprimorar a gestão das empresas que surgiu o sistema ABC, dando ênfase nas causas do surgimento dos custos e ajudando da melhor forma os gestores das



empresas na tomada das decisões. Conforme Nakagawa (1994, p. 41 e 42), “no Brasil, os estudos e pesquisas sobre o ABC tiveram início em 1989, na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP”.

O ABC é uma metodologia que facilita a análise dos valores de custos relacionados às atividades que mais consomem recursos. A quantidade, a relação de causa e efeito e a eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos nas atividades constituem o objetivo da análise estratégica de custos do ABC, permitindo que os custos indiretos sejam primeiramente direcionados a atividades e processos, e depois a produtos, serviços e clientes.

O ABC, conforme Wanderley, Meira e Miranda (2002), parte do pressuposto de que custos são direcionados por atividades requisitadas pelo processo produtivo e levadas aos produtos. Sendo assim, o pressuposto do ABC é que os recursos de uma organização são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que elas fabricam; assim, todas as atividades devem receber parte dos custos.

Segundo Martins (2006) o ABC pode ser aplicado aos custos diretos, principalmente à mão de obra direta, e é recomendável que seja; mas não haverá muitas diferenças significativas em relação aos chamados “sistemas tradicionais”. A diferença fundamental está no tratamento dado aos custos indiretos. Com os avanços tecnológicos e a crescente complexidade dos sistemas de produção, em muitas indústrias os custos indiretos vêm aumentando continuamente, tanto em valores absolutos quanto em termos relativos, comparativamente aos custos diretos.

Sabe-se que os produtos e serviços não são produzidos e colocados no mercado da mesma maneira, ou seja, alguns consomem mais recursos do que outros. Por isso é que o ABC utiliza-se, então, de uma técnica para atribuir custos com base no verdadeiro gasto de recursos da empresa.

Perez Jr, Oliveira e Costa (1999) destacam que o ABC é uma técnica de controle e alocação de custos que permite: Atribuir os custos aos produtos, identificar os processos e as atividades e identificar, analisar e controlar os custos envolvidos nesses processos e atividades; Pois podem ser atribuídos os custos aos produtos, tendo como parâmetros à utilização dos direcionadores (ou geradores) de custos. Podem-se identificar os processos e as atividades existentes nos setores produtivos, auxiliares ou administrativos de uma organização, identificando, analisando e controlando os custos envolvidos nesses processos e atividades.

Crepaldi (2002) salienta que um dos objetivos do ABC é o de reduzir o custo através da eliminação dos desperdícios, ou seja, evitando o consumo de atividades desnecessárias. O sistema ABC fornece aos gestores as principais informações que determinam o custo do produto ou serviço, melhorando o valor, eliminando as atividades que não agregam valor ao processo, identificando a causa que gerou certos custos, planejando e estabelecendo metas e estratégias para seus produtos ou serviços.

Assim, pode-se saber que as atividades funcionam como consumidores de custos onde os gestores podem identificar quais delas consomem mais ou menos recursos ao que está sendo custeado. Então depois de apurados os custos das atividades, estes serão alocados por meio dos direcionadores de custos aos produtos que consumiram tais atividades.



### 3.2 DIRECIONADORES DE CUSTOS

Direcionadores são os fatores que determinam o custo de uma atividade, portanto o direcionador é a causa verdadeira dos seus custos. Os direcionadores de custos foram uma inovação do ABC, pois são por meio deles que os custos são agregados as suas respectivas atividades. Conforme Nakagawa (1994, p. 74) direcionadores de custos são: [...] uma transação que determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, através dela, o custo de uma atividade.

Conforme Martins (2006, p.96) classifica-se os direcionadores como: “direcionadores de recursos” e “direcionadores de atividades”. A escolha dos direcionadores é um momento que exige do responsável pela organização um profundo conhecimento de todos os processos organizacionais, para que seja possível o maior detalhamento nas informações que futuramente serão geradas pelo custeio ABC, pois os direcionadores de recursos distribuem valores às atividades e os direcionadores de atividades distribuem valores aos produtos.

No Quadro 02, demonstram-se alguns exemplos de direcionadores de recursos:

**Quadro 2 – Exemplos de direcionadores de recursos**

<b>RECURSOS</b>	<b>DIRECIONADORES DE RECURSOS</b>
<b>Aluguel</b>	Área utilizada pelo pessoal e equipamentos necessários para executar as tarefas que compõem a atividade.
<b>Energia Elétrica</b>	Supondo que cada departamento possui um medidor de energia elétrica, o valor alocado a eles é do consumo efetivo. Alguns departamentos permitem um rastreamento com base nas horas-máquina utilizadas por produto, através da segregação do tempo utilizado.
<b>Salários do pessoal da supervisão e mão de obra indireta</b>	Estes CIF permitem a alocação direta às atividades através da folha de pagamento, ou rastreamento através de folhas de registro de tempo ou processo de entrevistas.
<b>Depreciação</b>	Também permite a alocação direta através da análise do imobilizado, nos departamentos produtivos. Nos de apoio, há maior dificuldade de se alocar tais custos diretamente às atividades devido ao maior número de bens do imobilizado sendo utilizados e, principalmente, pelo fato de tais bens serem compartilhados por várias atividades. Se não for possível tal identificação faz-se necessária a utilização de rateio.
<b>Material de Consumo</b>	Permite a alocação direta às atividades através das requisições de material.
<b>Seguros</b>	É necessário o rastreamento do seguro dos bens de cada departamento para as atividades.

Fonte: Adaptado de MARTINS, (2006).

Neste quadro, é onde acontece à primeira etapa, os recursos gastos na empresa são alocados às atividades que os consumiram. Sendo chamados de Direcionadores de Recursos. Portanto com base nos direcionadores de recursos, podemos atribuir os custos alocados para cada departamento às suas respectivas atividades. Assim, o custo de cada atividade será composto pelos mesmos componentes do custo do departamento.

Por outro lado, tem-se os direcionadores de atividades que indicam as atividades necessárias para a fabricação de determinados produtos. Deste modo, o Quadro 03 apresenta alguns exemplos de direcionadores de atividades.



**Quadro 3 – Levantamento de Direcionadores de Atividades**

DEPARTAMENTO	ATIVIDADES	DIRECIONADORES
Compras	Comprar materiais Desenvolver Fornecedores	Nº de pedidos Nº de fornecedores
Almoxarifado	Receber matérias Movimentar materiais	Nº de recebimentos Nº de requisições
Administração e produção	Programar produção Controlar produção	Nº de produtos Nº de lotes
Corte e costura	Cortar Costurar	Tempo de corte Tempo de costura
Acabamento	Acabar Despachar produtos	Tempo de acabamento Apontamento de tempo

Fonte: Adaptado de MARTINS, (2006).

Na segunda etapa, os custos das atividades são alocados aos objetos que consumiram essas atividades. Sendo esses direcionadores de custos denominados Direcionadores de Atividades.

De maneira simples e resumida, os direcionadores de recursos identificam os recursos consumidos pelas atividades e os direcionadores de atividades apropriam às próprias atividades aos objetos de custeio. É por meio da análise dos processos e atividades que o sistema de custeio ABC controla os custos. Um ponto forte é a identificação desses processos e atividades dentro de uma empresa, pois por meio deles que é estabelecido o sistema ABC.

Portanto, para cada atividade é importante atribuir o seu devido custo e identificar o direcionador. Para isso a cada atividade deverá ser atribuído todos os gastos de recursos necessários para desempenhá-la.

No Quadro 04, um exemplo de vários itens de custos agrupados as atividades:

**Quadro 4 – Atribuições de Custos às Atividades**

ATRIBUIÇÃO DE CUSTOS ÀS ATIVIDADES	
Salários+Encargos+Benefícios	CUSTOS DE REMUNERAÇÃO
Aluguel+Imposto Predial+Água+Luz	CUSTO DE USO DAS INSTALAÇÕES
Telefone+Fax+Correio	CUSTO DE COMUNICAÇÕES
Passagens+Locomoções+Hotel+Refeições	CUSTOS DAS VIAGENS

Fonte: Adaptado de MARTINS, (2006).

Neste quadro, pode-se perceber que em uma empresa existem vários itens que podem ser agrupados nas mesmas atividades, no quadro se tem o exemplo de como o custo de remuneração pode ser atribuído se for somado o salário, os encargos e os benefícios do funcionário. Dessa maneira auxilia melhor a atribuição dos custos a cada atividade.

Conforme Martins (2006), uma única atividade pode fazer parte mais de um processo, onde dessa maneira, é necessário verificar quanto cada processo utiliza dessa atividade, para que a alocação dos custos seja feita adequadamente por atividade.

Sendo esses processos responsáveis por proteger as atividades da empresa, são eles que demonstram como essas atividades são realizadas e através do sistema de custeio ABC, podem ser identificadas quais destas podem ser consideradas desnecessárias para o processo de produção da empresa.



#### 4 METODOLOGIA

A pesquisa foi desenvolvida em uma concessionária de veículos, mais especificamente nos serviços prestados na oficina mecânica, caracterizado pela procura e pela grande concorrência, analisando os custos dos serviços prestados por uma oficina mecânica credenciada da Fiat por meio da utilização do custeio ABC.

A pesquisa foi caracterizada quanto aos objetivos, aos procedimentos e à abordagem do problema. Quanto aos objetivos, a pesquisa se caracteriza como exploratória. Segundo Longaray e Beuren (2003) A pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. [...] busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro.

Em relação aos procedimentos, a pesquisa se caracteriza como estudo de caso, pois se trata de um caso específico onde procura-se aprofundar os conhecimentos a respeito de determinado assunto. Para Gil (1999) estudo de caso é: [...] caracterizado pelo estudo profundo de e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo.

Quanto à abordagem do problema, foi de abordagem qualitativa. Pois as pesquisas qualitativas são exploratórias, ou seja, estimulam as pessoas a pensarem livremente sobre algum tema, objeto ou conceito. Para Longaray e Beuren (2003, p. 92) “Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado.” Portanto é uma pesquisa em que o pesquisador desenvolve conceitos, idéias e entendimentos a partir de padrões encontrados nos dados, ao invés de coletar dados para comprovar teorias, hipóteses e modelos pré-concebidos.

A coleta de dados será realizada por meio de entrevista não estruturada pelos funcionários da empresa, composta por perguntas abertas e fechadas. Pois através da entrevista que se obtém as informações que o pesquisador necessita, com o objetivo de obter dados para auxiliar a responder sua questão de pesquisa. A coleta de dados também terá análise documental. Onde serão analisados alguns documentos da empresa para coletar informações para a análise dos dados da pesquisa.

Na análise dos dados, serão elaboradas tabelas, gráficos e planilhas que proporcionem uma melhor compreensão do contexto da empresa. Para a obtenção destes resultados será necessário à análise dos documentos e a pesquisa realizada com os funcionários da empresa pesquisada.

#### 5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Em todos os setores da economia podem existir inúmeros tipos de empresas que, mesmo atuando em segmentos idênticos, apresentam características diferenciadas. No ramo de prestação de serviço em uma oficina automotiva podem-se encontrar várias empresas, tanto aquelas que prestam serviços para veículos pesados, as que prestam serviços para todos os tipos e marcas de automóveis e aquelas credenciadas a prestar serviço somente a uma marca.



Normalmente, esta apresenta uma margem de lucro diferenciada a das demais oficinas, porém, é compensada pela diferenciação no atendimento e pelos preços dos serviços realizados. A empresa estudada, a Oficina Credenciada Fiat, localiza-se no município de São Lourenço do Oeste – SC sendo de fácil acesso para todos os clientes. A empresa presta serviços de mecânica em geral. A Oficina Credenciada Fiat concorre com as demais oficinas não credenciadas da cidade e também com as oficinas credenciadas da região, mas pelo fato de ser a única credenciada da marca na cidade, acaba aumentando cada dia mais sua clientela.

### 5.1 ATUAL SITUAÇÃO DA OFICINA MECÂNICA CREDENCIADA FIAT EM RELAÇÃO À GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

A oficina mecânica da concessionária Fiat em São Lourenço do Oeste atende um grande grupo de clientes com prestações de serviços, utilizando-se de um sistema informatizado chamado FiatNet, para a elaboração dos controles de custos. A relação entre a empresa e o sistema de custeio não é considerado objeto de grande relevância para tomada de decisões, pois as informações geradas pelo sistema são utilizadas para a apropriação dos controles e o cumprimento das exigências fiscais da empresa. Sendo assim, o sistema de custos é utilizado para desenvolver a contabilidade e medir as oscilações ocorridas nos períodos.

Todo material adquirido para qualquer departamento é realizado o lançamento de entrada da nota, no momento em que a mesma está sendo lançada, cabe à pessoa responsável indicar para qual departamento será lançado e automaticamente o sistema rateia todas as notas do período para seu departamento específico.

O sistema realiza lançamentos automaticamente conforme são realizados os serviços na oficina. Por fim, os encargos incidentes sobre salário e comissão, como 13º salário e provisão para férias são realizados todo mês, conforme é lançado o salário e a comissão dos mecânicos, automaticamente o sistema calcula as provisões de 13º salário e férias.

Esse sistema trabalha de forma padrão nas concessionárias Fiat. Pois ele não está voltado em captar o real gasto da empresa em relação aos produtos e serviços oferecidos, e sim mais com o cumprimento das metas estabelecidas pela rede concessionária. Neste caso, a empresa não tem total certeza dos seus custos para poder obter precisão nas tomadas de decisões utilizando-se deste sistema de custeio.

O departamento de prestação de serviços da empresa é um dos que mais contribui para a empresa, por abrigar um grande número de atividades exercidas pela organização. Por ser um departamento que realiza serviços de mecânica e alguns itens de parte elétrica, necessita ser dividido somente em dois setores. Dessa maneira, fica organizado em relação aos controles exigidos pelos proprietários.

### 5.2 CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS X TEMPO UTILIZADO PARA A REALIZAÇÃO DOS SERVIÇOS



A fim de mostrar a metodologia utilizada, foi realizado o levantamento de dados contábeis e financeiros relativo aos meses de Abril, Maio e Junho de 2012, os quais foram alocados como custos diretos e indiretos, conforme a Tabela 01:

**Tabela 1 – Custos Diretos (Abril, Maio e Junho/2012)**

<b>CUSTOS DIRETOS</b>			
<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>ABRIL 2012</b>	<b>MAIO 2012</b>	<b>JUNHO 2012</b>
Serviço feito fora	123,00	0,00	0,00
Materiais de serviço	1.084,00	631,00	0,00
Custo mão de obra	2.366,00	1.875,00	2.638,00
Encargos mão de obra	1.599,00	1.143,00	1.644,00
Depreciações e amortizações	1689,00	1689,00	1689,00
Energia elétrica	65,00	68,00	60,00
Manutenção e conservação de bens	134,00	30,00	696,00
Transferência de peças	855,00	815,00	812,00
<b>Total</b>	<b>7.915,00</b>	<b>6.251,00</b>	<b>7.539,00</b>

Fonte: Dados da pesquisa

As contas que compõem os custos diretos ficaram assim definidas a partir dos seguintes critérios:

- Serviço feito fora: são serviços que a oficina precisa realizar fora, como um conserto de roda, nesses casos isso ocorre por que a oficina não disponibiliza alguns tipos de ferramenta, aí surge à necessidade de realizar o serviço fora;
- Materiais de Serviço: são aqueles utilizados e direcionados aos serviços prestados, como por exemplo, graxa, chumbo para balanceamento de rodas, estopa etc.;
- Mão de obra: é a remuneração mensal dos mecânicos;
- Encargos mão de obra: alguns encargos de mão de obra em serviços realizados fora da oficina;
- Depreciações e amortizações: foram alocadas como custos diretos as despesas mensais de depreciação dos equipamentos sendo um compressor de ar, dois elevadores de veículos, um aparelho de geometria, um aparelho de alinhamento e um computador;
- Energia elétrica: foram alocados os custos proporcionais a potência instalada e utilizada dos equipamentos acima descritos;
- Manutenção e conservação de bens: manutenção realizada nas máquinas e equipamentos utilizados na oficina;
- Transferência de peças: custo mensal para aquisição das peças.



A Tabela 02 traz os custos indiretos da empresa:

**Tabela 2 – Custos Indiretos (Abril, Maio e Junho/2012)**

<b>CUSTOS INDIRETOS</b>			
<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>ABRIL 2012</b>	<b>MAIO 2012</b>	<b>JUNHO 2012</b>
Impostos faturados	1.391,00	1.086,00	1.185,00
Salários	2.292,00	2.292,00	2.292,00
Encargos sociais	910,00	686,00	1.135,00
Aluguel	159,00	989,00	1.025,00
Assinaturas e mensalidades	90,00	0,00	90,00
Comissões	2.175,00	999,00	3.288,00
Comunicação	197,00	167,00	166,00
Processamento de dados	536,00	36,00	72,00
Água e esgoto	8,00	13,00	11,00
Materiais de escritório	49,00	55,00	0,00
Material de limpeza	71,00	0,00	10,00
Serviços pessoas jurídicas	33,00	153,00	2.137,00
Viagens	123,00	479,00	20,00
Rateio despesas matriz	650,00	324,00	206,00
<b>Total</b>	<b>5.706,00</b>	<b>5.085,00</b>	<b>8.100,00</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

As contas que compõem os custos indiretos são aquelas que foram distribuídas com base nos critérios de rateio para o centro de custo produtivo. Diante disso, na pesquisa realizada na oficina mecânica credenciada da Fiat, foi possível identificar os serviços realizados com mais frequência pelos mecânicos. Conforme conversa com um dos mecânicos foi possível saber quanto custa cada item trocado, qual o valor da mão de obra e em quanto tempo aproximadamente é realizado determinado serviço.

A Tabela 03 aborda o custo e o valor dos principais serviços e peças trocadas na oficina:

**Tabela 3 – Custo/valor dos principais serviços e peças trocadas**

<b>SERVIÇO PRESTADO</b>	<b>PRODUTOS TROCADOS</b>	<b>CUSTO DA TROCA R\$</b>		<b>PREÇO MÃO DE OBRA</b>	<b>TEMPO UTILIZADO</b>
Troca de óleo	3 litros de óleo e filtro de óleo	Óleo	Filtro de óleo	11,00	15 min.
		32,90 cada litro	20,70		
Troca de amortecedor	Amortecedor	211,00		35,00	30 min.
Troca de correia do motor	Correia do motor	96,35		70,00	1 hr.

Continua...



Continua...

SERVIÇO PRESTADO	PRODUTOS TROCADOS	CUSTO DA TROCA R\$		PREÇO MÃO DE OBRA	TEMPO UTILIZADO
Troca de disco de freio	Disco de freio	101,80		35,00	30 min.
Troca do filtro de ar	Filtro de ar	20,73		11,00	10 min.
Troca do filtro de combustível	Filtro do combustível	16,25		11,00	15 min.
Troca de palheta do limpador de pára-brisa	Palhetas	39,90		11,00	5 min.
Troca de pastilha de freio	Pastilhas de freio	210,15		35,00	30 min.
Troca de correia do altemador	Correia do altemador	32,20		35,00	30 min.
Kit de embreagem	Disco. Plator e rolamento	Disco e plator	Rolamento	210,00	3hr.
		290,00	55,00		
Troca de velas de ignição	Velas de ignição	15,13		35,00	30 min.
Alinhamento	-	-		23,33	20 min.
Balanceamento	Chumbo	0,06 cada		23,33	20 min.
Instalação de alarme	Alarme	495,00		140,00	2hr.
Instalação de Capota	Capota	380,00		35,00	30 min.
Instalação de aparelho de Som	Aparelho de Som e adaptador	Aparelho de som	Adaptador	35,00	30 min.
		413,00	15,00		

Fonte: Dados de pesquisa.

Dadas essas informações, foi possível analisar que a empresa tem alguns critérios para a elaboração do custo da mão de obra. Os preços são padrões nas concessionárias Fiat e toda troca de óleo, troca de filtros e troca de palhetas é cobrado o preço de R\$11,00. Enquanto os demais serviços oferecidos, o valor da mão de obra varia conforme o tempo realizado. Portanto, cada hora trabalhada custa R\$ 70,00, sendo que esse preço é estabelecido pela Fiat, onde o Regional da Fiat é responsável pelas concessionárias e por estabelecer o preço dos serviços, sendo dividido o valor da hora trabalhada pelo tempo do serviço.

Percebe-se então, que em alguns serviços, o preço da mão de obra é estabelecido de maneira correta, e em outros como na troca de óleo, o preço é fixo. Portanto é necessário que a empresa utilize-se de algum sistema de custeio para que esses sejam realizados corretamente. Para isso o modelo ABC proposto a seguir, procurou definir melhor a prestação dos serviços existentes em relação ao custo e ao tempo.



### 5.3 ORGANIZAÇÃO DOS CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS A PARTIR DA TEORIA DO CUSTEIO ABC

O modelo ABC proposto a seguir, procurou definir quais as atividades necessárias para a elaboração da prestação de serviço dentro da organização, abordado também pelo modelo a identificação dos recursos necessários para o desempenho dessas atividades. Sendo assim a empresa foi dividida em dois setores, o elétrico e o mecânico.

Para a realização dos cálculos dos custos dos serviços prestados nos dois departamentos que compõem a oficina, foi necessário utilizar a média trimestral dos salários e das comissões dos funcionários, mais a média dos impostos incidentes.

**Tabela 1 – Custo da mão de obra por hora – Média dos meses de Abril/ Maio/ Junho 2012**

Custo da mão de obra por hora – Abril/ Maio/ Junho 2012		
	Quantidade	Valor
Salários dos funcionários	3	2.292,00
Comissão	5% do valor total dos serviços	2.154,00
INSS, FGTS, férias e 13º salários	70%	3.112,20
Total dos Custos		7.558,20
Custo por hora	220 horas mensais	34,36
Custo por minuto	1 hora: 60 minutos	0,57

Fonte: Dados da pesquisa.

Para se chegar a esse custo, foi necessário utilizar a média trimestral dos salários dos funcionários (764,00 x 3 funcionários x 3 meses / 3 meses), depois foi utilizada a média trimestral da comissão (5% do rendimento trimestral de cada funcionário: 2.175,00+999,00+3.288,00/3 meses), já os encargos como INSS, FGTS, férias e 13º salários foram solicitados para o responsável da contabilidade, que informou ser em torno de 70% do valor do salário e da comissão (2.292,00+2.154,00 x 70%) e o total dos custos foi dividido pela quantidade de horas mensais que são 220 horas, depois foi dividido por 60 minutos, onde obteve-se o custo do minuto.

O setor elétrico é responsável por corrigir possíveis defeitos ocorridos nos sistemas elétricos dos veículos, que podem gerar problemas maiores como incêndios, por exemplo. O setor elétrico além dos reparos realiza a instalação de itens opcionais nos veículos, como por exemplo, instalação de alarmes e aparelhos de som.

Na Tabela 05, podem ser visualizadas as atividades e recursos deste setor, bem como o custo da mão de obra, o custo das peças trocadas e também valor atual de mercado pelo qual são vendidos atualmente:

**Tabela 2 – Identificação de atividades, recursos, custo e preço do setor elétrico**

Atividades	Recursos	Custo mão de obra	Custo da peça	Preço atual mão de obra	Preço atual da peça
------------	----------	-------------------	---------------	-------------------------	---------------------



Diagnóstico de problemas	Aparelho de aferições eletrônicas, mão de obra de eletricista.	10 min. X 0,57= 5,70		10 min. X 1,17 11,70	
Desmontagem/montagem	Ferramentas, mão de obra de eletricista.	20 min. X 0,57= 11,40		20 min. X 1,17= 23,40	
Troca de adaptador	Adaptador substituído.		6,30		15,00
Instalação de itens opcionais	Itens a serem instalados/aparelho de som	10 min. X 0,57= 5,70	296,00	10 min. X 1,17= 11,70	413,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Para o cálculo desses custos, foi necessário identificar o tempo necessário de cada atividade e depois multiplicar pelo valor do custo encontrado na Tabela 5, por exemplo: (10 min. x 0,57) para o custo da peça, foi utilizado o valor de aquisição da peça. O sistema calcula o preço final da peça automaticamente, para cada peça o sistema calcula uma porcentagem diferente conforme a venda dessa peça, nesse caso o adaptador aumenta cerca de 42% e o aparelho de som aumenta 72%. Já para o cálculo do preço atual da mão de obra, foi utilizado o valor atual da hora da mão de obra dividido por 60 minutos multiplicado pelo tempo necessário: (70,00/60min x 10 min).

O setor de mecânica tem por finalidade atender a necessidade da empresa em realizar manutenção nos veículos da marca Fiat, prestando variados tipos de serviços, como troca de óleo, alinhamento e balanceamento. O setor de mecânica se responsabiliza em transmitir confiança ao cliente ao realizar os serviços em seu automóvel.

Na Tabela 6, podem ser visualizadas as atividades e recursos deste setor, bem como o custo da mão de obra, o custo dos itens trocados e também valor atual de mercado pelo qual são vendidos atualmente:

**Tabela 3 – Identificação das atividades, recursos, custo e preço do setor de mecânica**

Atividades	Recursos	Custo mão de obra	Custo dos itens	Preço atual mão de obra	Preço atual dos itens
Diagnostico do Problema	Aparelhos para diagnóstico e mão de obra.	15 min. X 0,57= 8,55		15min. X 1,17= 17,55	
Desmontagem/montagem	Ferramentas, mão de obra de mecânico.	20 min. X 0,57= 11,40		20 min. X 1,17= 23,40	
Troca de óleo e filtro de óleo	Itens substituídos, mão de obra.	15min.X0,57= 8,55	(19,00x3) +12,00= 69,00	11,00	(32,90x3)+20,70=119,40
Alinhamento	Máquina para alinhamento, mão de obra, depreciação.	20 min. X 0,57= 11,40		20min. X 1,17 =23,40	



Balanceamento	Máquina pra balanceamento, chumbo para calibragem de peso, depreciação.	20 min. X 0,57= 11,40	0,06x4= 0,24	20min. X 1,17 =23,40	0,06x4= 0,24
---------------	---	--------------------------	-----------------	-------------------------	-----------------

Fonte: Dados da pesquisa.

Para o cálculo desses custos, foi necessário identificar o tempo necessário de cada atividade e depois multiplicar pelo valor do custo encontrado na Tabela 6, por exemplo: (15 min. x 0,57) para o custo dos itens, foi utilizado o valor de aquisição dos mesmos. O preço final do óleo e do filtro de óleo, por exemplo, já vem tabelado para todas as concessionárias. Já o custo quanto o preço atual do chumbo utilizado para balanceamento é o mesmo, pois na maioria das vezes é reutilizado. O cálculo do preço atual da mão de obra, foi utilizado o valor atual da hora da mão de obra dividido por 60 minutos multiplicado pelo tempo necessário: (70,00/60min x 15 min).

Depois de serem analisados as tabelas com as informais como custo e preço atual, levando em consideração somente os serviços prestados, procura-se analisar e comparar os valores dos serviços com os custos considerando a viabilidade para a empresa em utilizar-se dos critérios da metodologia do custeio abc.

#### 5.4 VIABILIDADE DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS ABC NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

A empresa na sua forma atual de gestão com base nas informações obtidas trabalha com uma margem aproximadamente de 48%, informação essa passada por um dos gestores do departamento de oficina da matriz, por ser considerada uma margem rentável sobre o custo estimado, não levando em consideração os custos indiretos. Com base nas informações do item anterior, pode-se observar que a empresa apresenta algumas divergências na formação de preço e que em alguns casos, alguns serviços são mais lucrativos que outros.

Observa-se na Tabela 7 que comparando os custos da empresa que foram levantados nesse estudo, com os preços cobrados pelos serviços, têm-se as seguintes situações:

**Tabela 7 – Custo e preço atual dos serviços**

	CUSTO DA MÃO DE OBRA	MARGEM DE LUCRO	PREÇO FINAL	PREÇO ATUAL	LUCRO/PREJUÍZO
Troca/Instalação de aparelho de som	22,8	48%	33,75	35	3,57%
Troca de óleo Uno Mille 1.0	8,55	48%	12,65	11	-13,05%
Alinhamento/Balanceamento	22,8	48%	33,75	46,66	27,65%

Fonte: Dados da pesquisa.



- Troca/Instalação de aparelho de som: o custo da mão de obra gira em torno de R\$ 22,80 (vinte e dois reais e oitenta centavos) sem considerar os custos indiretos, sobre o qual deveria ser aplicada a margem de lucro de 48%, tendo como preço final de R\$ 33,75 (trinta e três reais e setenta e cinco centavos). Comparado com o preço atual de R\$ 35,00 (trinta e cinco reais), conclui-se com base nesses valores que há ainda 3,57% de lucratividade.

- Troca de óleo do Uno Mille 1.0: o custo da mão de obra gira em torno de R\$ 8,55 (oito reais e cinquenta e cinco centavos) sem considerar os custos indiretos, sobre o qual deveria ser aplicada a margem de lucro de 48%, tendo como preço final de R\$ 12,65 (doze reais e sessenta e cinco centavos). Comparado com o preço atual de R\$ 11,00 (onze reais), conclui-se com base nesses valores que há uma perda de 13,05% na lucratividade.

- Alinhamento e balanceamento: o custo da mão de obra gira em torno de R\$ 22,80 (vinte e dois reais e oitenta centavos) sem considerar os custos indiretos e depreciação, sobre o qual deveria ser aplicada a margem de lucro de 48%, tendo como preço final de R\$ 33,75 (trinta e três reais e setenta e cinco centavos). Comparado com o preço atual de R\$ 46,66 (quarenta e seis reais e sessenta e seis centavos), conclui-se com base nesses valores que há ainda 27,65% de lucratividade.

Com base nessa análise, mesmo que nesse estudo não seja considerado os custos indiretos e em alguns casos a depreciação, pode-se dizer que na maioria dos serviços prestados houve lucratividade. Em relação à troca de óleo, descobriu-se que o preço do serviço oferecido é mais baixo por que há muitas oficinas mecânicas realizando esse mesmo serviço pelo mesmo preço ou até mesmo com valor menor, porém a qualidade do atendimento e a garantia do serviço não são as mesmas. Fazendo com que as concessionárias abajassem o preço desse serviço, resultando em perda de lucratividade.

Levando em consideração a aplicação do método de custeio abc, pôde ser percebido que a empresa não possui clareza em dividir suas atividades dos recursos, fazendo com que os custos e preços dos serviços fossem mal distribuídos. Sem considerar os custos indiretos e a depreciação a empresa obtém lucratividade na realização de seus serviços, mas se esses custos fossem considerados, a lucratividade da empresa seria baixa ou até mesmo nula. Pois o preço oferecido mal ia dar para cobrir esses custos. Portanto, é necessária uma nova análise da empresa, assim como implantação deste estudo voltado para o método de custeio abc, objetivando uma gestão contínua de custos para melhor distribuí-los e assim adequar à empresa há um sistema de custeio.

## 6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Observa-se que a situação em que a empresa encontra-se nos dias atuais é que ela utiliza-se de um sistema informatizado chamado FiatNet, para a elaboração dos custos. A relação entre a empresa e o sistema de custeio não é considerado objeto de grande relevância para tomada de decisões, pois as informações geradas pelo sistema são utilizadas para a apropriação dos controles e o cumprimento das exigências fiscais da empresa.

Este sistema é padrão nas concessionárias e não trabalhasse preocupado em captar o real gasto da empresa em relação aos produtos e serviços oferecidos, e sim com o cumprimento das



metas estabelecidas pela rede de concessionárias Fiat. Já os custos dos serviços realizados estão alocados em custos diretos e indiretos, as contas que compõem os custos diretos são: serviço feito fora, materiais de serviço, custo da mão de obra, encargos mão de obra, depreciação, energia elétrica, manutenção e conservação e transferência de peças. As contas que compõem os custos indiretos são aquelas que foram distribuídas com base nos critérios de rateio para o centro de custo produtivo.

Para a realização dos cálculos dos custos dos serviços prestados nos departamentos de mecânica e parte elétrica que compõem a oficina, foi necessário utilizar a média trimestral dos salários e das comissões dos funcionários, mais a média dos impostos incidentes. Depois de saber qual o custo da mão de obra, foi aplicado em cima de alguns serviços realizados pela oficina para saber quais os custos de determinados serviços.

Levando em consideração a aplicação do método de custeio abc, percebeu-se que a empresa não possui clareza em dividir suas atividades dos recursos, fazendo com que os custos e preços dos serviços fossem mal distribuídos. Entende-se, que sem considerar os custos indiretos e a depreciação a empresa obtém lucratividade na realização de seus serviços, mas se esses custos fossem considerados, a lucratividade da empresa seria baixa ou até mesmo nula. Pois o preço oferecido mal ia dar para cobrir esses custos.

Conclui-se que é necessário estruturar um processo de gestão de custos que permita visualizar melhorias na empresa, e tornar-se esta, uma grande ferramenta para melhorar a rentabilidade e os custos dos serviços, buscando assim alternativas que possam servir de alicerces para o crescimento no ramo de prestação de serviço. Faz-se necessária uma nova análise da empresa, ou até mesmo a implantação desse sistema voltado nos critérios da metodologia do custeio abc, objetivando uma gestão contínua de custos para melhor distribuí-los e assim adequar à empresa há um sistema de custeio.

## REFERÊNCIAS

BORNIA, Antonio Cesar. **Apostila de custos**. Florianópolis: UFSC, 1997.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividade**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 2.ed. – São Paulo: Atlas, 2002.

ELEUTÉRIO, Sueli Aparecida Varani. Qualidade na prestação de serviços: uma avaliação com clientes internos. **Caderno de pesquisas em administração, São Paulo, v.09, n°3, julho/setembro 2002.**

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HANSEN, Don R. MOWEN, Maryanne M. Tradução Robert Brian Taylor; **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

HASHIMOTO, Fabio Ogawa. **A influência dos fatores estratégicos no desenho do sistema de gestão de custos em entidades fundacionais**. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, 2009. Disponível em: [www.teses.usp.br](http://www.teses.usp.br). Acesso em 05 de maio de 2012.

IBRACON. **Custos Ferramenta de Gestão**. São Paulo: Atlas, 2000.





LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LONGARAY, André Andrade; BEUREN, Ilse Maria (Org.) **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Elizeu. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. – 6 reimp. – São Paulo: Atlas, 2006.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos, conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1991.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

ROCHA, Wellington. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica**. Tese de Doutorado em Contabilidade. FEA-USP, São Paulo, 1999.

TAKAKURA, FRANCO; **Classificação de Sistema de Custeio** - Disponível em: <<http://professorfrancotakakura.blogspot.com.br/2012/02/classificacao-de-sistema-de-custeio.html>> acesso em: 19 dezembro 2012)

WANDERLEY, C. A.; MEIRA, J. M.; MIRANDA, L. C. Utilização do ABC – *Activity-based Costing* e do EVA – *Economic Value Added* para avaliação do resultado das atividades. Encontro Nacional de Engenharia de Produção (ENEGEP). **Anais...** 2002, Curitiba, outubro de 2002.