

ANÁLISE DOS CUSTOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO EM UMA OFICINA MECÂNICA POR MEIO DO MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

Daysemara Cotta (UFMG) dayse_cotta@hotmail.com

Resumo

Esta pesquisa tem como objetivo principal implementar o método de custeio baseado em atividades (ABC) em uma microempresa prestadora de serviços mecânicos. As microempresas têm crescido em número, contribuindo para a geração de empregos e alavancagem da economia. No entanto, tais negócios são constituídos sem uma gestão financeira e de custos bem definidas, contribuindo para o insucesso do negócio. Pensando nisso, esta pesquisa visa compreender o mercado no qual uma microempresa está inserida, auxiliando a mesma na sua gestão de custos, por meio da implementação do método de custeio ABC, atrelado ao princípio de custeio por absorção integral. Tal implementação terá como retorno o embasamento de decisões e melhor diagnóstico da situação financeira da microempresa. Pelo estudo foi possível conhecer o custo dos serviços prestados, definindo preços de venda com base na margem de lucro pretendida.

Palavras-Chaves: Microempresa, Custeio por absorção, Custeio baseado em atividades (ABC), Precificação.

1. Introdução

Conhecer os custos é uma condição essencial para gerir uma empresa, independentemente do tipo e do porte. Em um mercado altamente competitivo, o conhecimento e a arte em administrar são fatores determinantes do sucesso de qualquer empresa. Em função disso, não se pode relegar o cálculo dos custos a um plano secundário, pois eles constituem ferramentas auxiliares da boa administração.

Para atender às demandas informacionais dos gestores, foram definidos os princípios de custeio que possibilitaram o desenvolvimento de métodos de custeio para auxiliarem as empresas a conhecerem seus custos e determinarem o preço de venda dos produtos e serviços, atendendo às suas especificidades.

Atualmente, há grande preocupação com a gestão financeira de microempresas pelo fato de possuírem, cada vez mais, representatividade no cenário econômico brasileiro. No entanto, muitas microempresas surgem sem que tenham seus aspectos financeiros e

administrativos bem estruturados.

A maioria das microempresas contratam uma contabilidade terceirizada para realização dos cumprimentos legais e não se preocupam em avaliar seus custos. Muitas delas, como a que é objeto deste estudo, não sabem quão lucrativo cada serviço ou produto é. Elas ainda não realizam decisões estratégicas, ou seja, fazem investimentos sem ter projeção de lucro líquido. Segundo SEBRAE (2014) 60% das micro e pequenas empresas fecham as portas até o segundo ano de existência e um dos motivos é a falta conhecimento administrativo.

Em relação à importância dos sistemas de custeio para as empresas, Beuren, Sousa e Raupp (2003) citam que a análise das informações de custos é relevante para o processo decisório nas organizações, tanto no momento da definição do preço de venda, como na gestão dos custos e em decisões que têm como resultado o incentivo aos serviços mais rentáveis. Num ambiente cada vez mais competitivo, as organizações são obrigadas a evoluir e apreender constantemente, além de se empenhar na busca de melhores informações para o gerenciamento de seus custos.

Dado este cenário, o presente trabalho apresentará a aplicação do método de custeio baseado em atividades em uma microempresa de serviços de reparação mecânica em veículos de carga, de forma a auxiliar no processo de precificação dos seus serviços. O foco desta pesquisa é mensurar os custos de prestação dos serviços, contrapondo custo dos serviços e lucro desejado, auxiliando na tomada de decisão no que tange ao ajuste de preços.

2. Referencial teórico

2.1. Princípio de Custeio por Absorção Integral

Os princípios de custeio auxiliam na análise de qual a parcela de custos que deve ser considerada e posteriormente alocadas aos produtos. Para realização dessa análise a diferenciação dos custos entre fixos e variáveis e separação dos desperdícios é imprescindível (BORNIA, 2010).

Segundo Martins (2003), o princípio de custeio por absorção integral consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e não só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos. Borna (2010), explica que todos os custos de produção consistem nos custos fixos e variáveis.

A aplicação do custeio por absorção integral deve seguir alguns passos. O primeiro passo para aplicação do custeio para a apuração dos custos é separar os gastos do período em despesas, custos e investimentos. As despesas não são apropriadas aos produtos, e sim lançadas na demonstração de resultados do exercício, por estarem relacionadas à geração de receita e à administração da empresa; os custos são apropriados aos produtos e os investimentos, ativados. O passo seguinte consiste em separar os custos diretos e indiretos. Os custos diretos são apropriados aos produtos conforme as medições de consumo nele efetuadas; já os custos indiretos são apropriados por meio de rateios. (MEGLIORINI, 2012).

2.2. Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Os métodos de custeio são as ferramentas utilizadas para alocação de custos aos produtos e serviços. Para tal, é necessário a identificação e classificação de custos diretos e indiretos.

O método de custeio baseado em atividades (ABC) tem como ideia principal tomar os custos das várias atividades da empresa, e entender seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos e essas atividades. O ABC supera um problema crônico dos sistemas tradicionais, que é a inadequação causada pela atribuição dos centros de custos indiretos aos produtos de acordo com bases de rateio arbitrárias (geralmente horas de mão de obra direta, horas-máquina ou custo da mão de obra direta) (BORNIA, 2010).

A primeira etapa do custeio ABC, segundo Megliorini (2012), é identificar as atividades executadas em cada departame. As atividades podem ser representadas por ações ou trabalhos específicos realizados com o objetivo de converter recursos em produtos ou serviços. Depois de identificar as atividades, a etapa seguinte é atribuir os custos dos recursos a elas e, posteriormente, aos objetos de custeio. Quando é possível identificar o recurso com uma atividade específica, é feita a apropriação direta. Se não, é feito o rastreamento por meio de direcionadores de recursos, que melhor representam a relação entre o recurso e a atividade. São exemplos de relação o número de funcionários, a área ocupada, o consumo de energia etc. Quando não houver condições de apropriação direta nem por rastreamento, efetua-se o rateio considerando uma base que seja adequada.

Por fim, apropriam-se os custos das atividades aos produtos, utilizando os direcionadores de atividades.

2.3. Custos em Empresas Comerciais e Prestadoras de Serviços

Segundo Bornia (2010), “nas empresas prestadoras de serviços são avaliados os custos de material e custo da mão de obra aplicados nos serviços, além dos custos indiretos apropriados aos serviços”. O custo da mão de obra direta corresponde aos salários dos funcionários acrescidos dos encargos sociais e trabalhistas. Os custos indiretos compreendem os materiais indiretos, a mão de obra indireta e outros custos indiretos, como aluguel e equipamentos, depreciação de equipamentos e manutenção. Para apropriar os custos indiretos, as empresas podem dividir seus departamentos em auxiliares e produtivos e, depois, aplicar os conceitos de apropriação (BORNIA, 2010).

A empresa deve calcular o custo de seu serviço para se certificar de que o mesmo não ultrapasse o resultante da subtração entre preço de venda e o lucro (MEGLIORINI, 2012). Para tal, são utilizados princípios e método de custeio.

O método de custeio baseado em atividades, é o mais difundido e aplicado na literatura para empresas prestadoras de serviço. Conforme os artigos analisados por Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012), o ABC é o mais adequado à estrutura atual de custos das organizações, pois possibilita identificar as atividades que estão consumindo maior parte dos recursos e diante de uma análise mais detalhada sobre a agregação de valor ao serviço prestado podem ser eliminados ou ter seus recursos consumidos minimizados. Domenico et al. (2014) aplicou o ABC em uma oficina mecânica com sucesso. De modo geral, o método é bem visto por atribuir os custos indiretos de forma mais acurada e mais relevante no que tange à atual necessidade e realidade das empresas.

3. Metodologia

Em relação aos objetivos, esta pesquisa é do tipo exploratória. Segundo Gil (2010), a pesquisa exploratória têm como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vista a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses.

No que tange aos procedimentos, a pesquisa é caracterizada como estudo de caso, visto que o mesmo consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento (GIL, 2010).

Sobre a natureza da pesquisa, a mesma é qualitativa, pois os estudos exploratórios são em sua essência qualitativos. Para Prodanov e Freitas (2013), na abordagem qualitativa o ambiente natural é fonte direta para coleta de dados, interpretação de fenômenos e atribuição de significados.

Segundo Yin (2005), as evidências de um estudo de caso podem vir de seis fontes distintas: documentos, registros de arquivos, entrevistas, observação direta, observação participante e artefatos físicos. A coleta de dados foi realizada de janeiro a julho de 2015, e para tal, foi feita a análise de documentos (livro caixa, declaração de imposto de renda, boletos, contas pagas, ordens de serviço, pagamentos dos serviços, manuais de bens e notas fiscais de bens adquiridos), planilhas (serviços realizados e preços dos serviços) e observação espontânea (serviços prestados, atendimento, limpeza de oficina e administração), que é a mais adequada aos estudos exploratórios, pois favorece a aproximação do pesquisador com o fenômeno estudado (GIL, 2010) e entrevista não estruturada, pois é uma forma de poder explorar questões de forma mais ampla (LAKATOS; MARCONI, 2007).

Para análise dos dados, foram elaboradas planilhas e tabelas utilizando a ferramenta *Microsoft Excel* com intuito de obter melhor compreensão dos dados coletados.

4. Análises e Resultados

4.1. Descrição do problema de pesquisa

A oficina mecânica em estudo é uma microempresa prestadora de serviços de reparos mecânicos em caminhões e caminhonetes movidos à diesel, situada em João Monlevade-MG. Dentre a lista de serviços da microempresa, são realizadas manutenções e reparos em motores, injeção eletrônica e suspensão. Para prestação dos serviços, a microempresa se divide em algumas etapas, conforme ilustrado na Figura 1.

Figura 1 - Processo produtivo da microempresa



Fonte: Elaborado pela autora

Na etapa de atendimento ao cliente, é identificado qual serviço deve ser realizado no veículo, tempo de entrega e preço. O preço dos serviços seguem uma tabela fixa. Posteriormente, é emitida a ordem de serviço, onde é definida a forma de pagamento. Para realização dos serviços vários insumos estão disponíveis, sendo eles, dois mecânicos, ferramentas, equipamentos, materiais operacionais, energia e água. O processo de serviço varia em relação

à cada serviço do portfólio. As atividades de apoio estão relacionadas com todo o processo de prestação de serviços. Essas atividades contemplam compra de materiais (operacionais, escritório, limpeza) lanche, transações junto à contabilidade e pagamento de funcionários.

O controle financeiro é realizado pela contabilidade terceirizada, apenas para fins legais. O proprietário não tem conhecimento do percentual de lucratividade mensal e do custo dos serviços, se tornando inviável fazer projeções e investimentos em infraestrutura.

Dessa forma, é perceptível a necessidade de um melhor acompanhamento financeiro, para mensuração dos indicadores financeiros de forma precisa. Além disso, a implementação de um método de custeio auxiliará a microempresa na formação de preço de venda.

De acordo com o proprietário da oficina, antes de adquirir seu próprio negócio, o mesmo trabalhava com comissão de 50% em relação ao preço dos serviços realizados. Portanto, o mesmo considera inviável que a lucratividade de seus serviços seja menor do que 50%.

4.2. Aplicação do método de custeio baseado em atividade (ABC)

Para que se possa aplicar método de custeio ABC, ou seja, entender como os dados devem ser processados para obter as informações pertinentes, sugere-se que a microempresa classifique os custos em diretos e indiretos. Foram identificados os custos diretos e indiretos, expostos no Quadro 1.

Quadro 1 - Proposta de classificação dos custos diretos e indiretos

Custos Diretos	Custos Indiretos
Salário	Alimentação
INSS	Energia Elétrica
FGTS	Depreciação
Férias	IPTU
	Aluguel
	Material de Escritório
	Água
	Material de Limpeza
	Combustível
	Material de escritório
	Internet
	Tarifa de aluguel de máquina de cartão
	Manutenção conta bancária
	Pró-labore

Fonte: Elaborado pela autora

A seguir será detalhado como foram realizadas as apropriações dos custos diretos e posteriormente, será demonstrada a aplicação do método ABC para apropriação dos custos indiretos.

4.2.1. Apropriação dos custos diretos

O salário e os encargos trabalhistas dos mecânicos compõem o custo com mão de obra direta. Como a empresa é optante pelo simples nacional, é considerado o percentual de 2,33%, 12%, 8,33% e 11% em relação ao salário do mensalista para cálculo de INSS, FGTS, 13º e férias, respectivamente.

Para atribuir os custos com mão de obra aos serviços, foi dividido o custo total com mão de obra pelo total de horas técnicas do mês (2 mecânicos* 44 horas semanais *5 semanas). Na Tabela 1 está o custo médio de mão de obra no período de janeiro a julho de 2015.

Tabela 1 - Custo médio da mão de obra de Jan/2015 a Jul/2015

Conta	Custo médio de Jan15 a Jul/15
Salário	2.504,00
INSS	58,34
FGTS	300,48
Férias	275,44
13º Salário	208,58
Total (R\$)	3.346,85
Custo por hora (R\$/h)	7,61
Custo por minuto (R\$/min)	0,13

Fonte: Elaborado pela autora

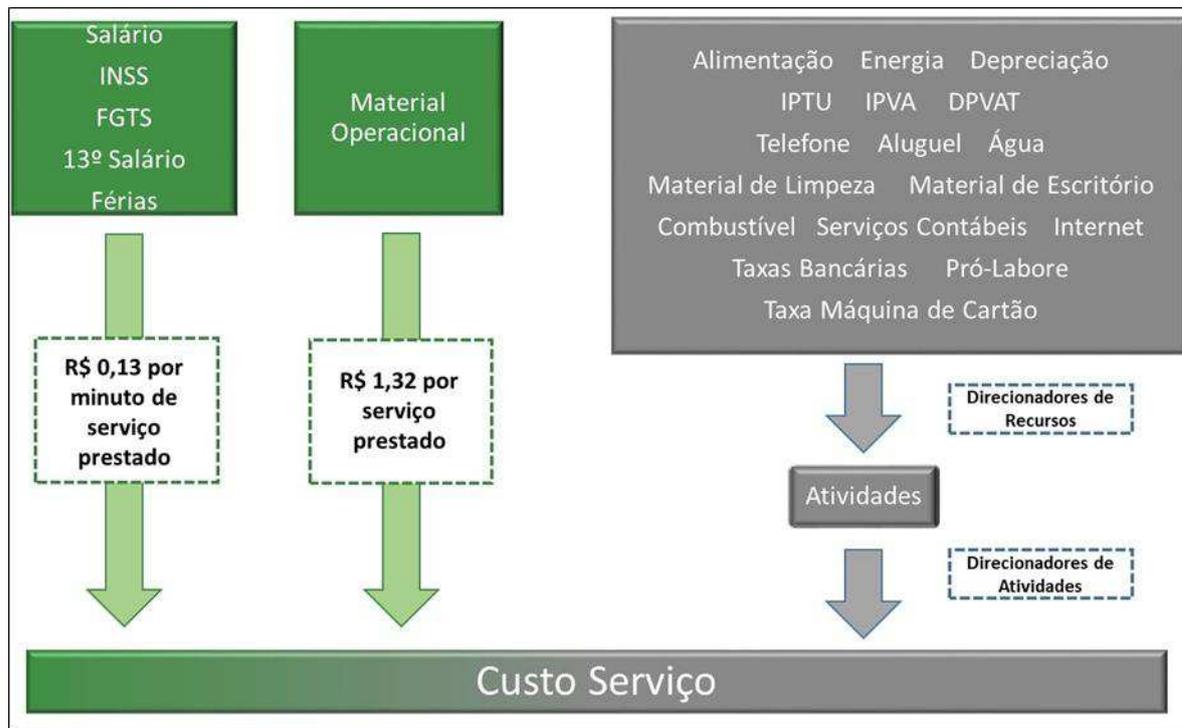
Os materiais operacionais foram apropriados dividindo o custo dos mesmos pelo número de serviços prestados no período. Considerando a média no período de 184 atividades realizadas por mês e um gasto médio de R\$ 246,89 com materiais operacionais, obteve-se o custo de R\$ 1,32 reais. Na Figura 2 está exposta a apropriação dos gastos diretos.

Na Tabela 2 está relacionado o custo para reparação em pinças de freio.

4.2.2. Apropriação dos custos indiretos

Analisando o processo produtivo da empresa, a mesma pode ser dividida em atividades. Para todas as atividades foi feita a mensuração do tempo gasto para realização. Na Tabela 3 está o resumo das atividades, seus executantes e tempo total de execução das mesmas mensalmente. Depois de identificadas as atividades foram atribuídos os recursos às mesmas, sendo esses

Figura 2 - Modelo de custeio ABC aplicado os custos diretos



Fonte: Adaptado de Megliorini (2012)

Tabela 2 - Custos diretos totais para serviço de reparação de pinças de freio

Serviço	Tipo	Tempo Serviço (min)	Mão de Obra Direta (R\$)	Materiais Operacionais (R\$)	Custo Direto Total (R\$)
Reparação em pinças de freio	Caminhonete	90	11,41	1,32	12,73
	Caminhão	60	7,61	1,32	8,93

Fonte: Elaborada pela autora

recursos responsáveis pelos custos indiretos.

Serviços contábeis, aluguel de máquina de cartão, manutenção de conta bancária e *internet* são recursos que estão associados às atividades específicas, sendo elas, respectivamente, transações junto à contabilidade, recebimento de pagamentos, faturamento e faturamento.

Portanto, os custos mensais destes recursos foram apropriados diretamente à essas atividades.

A alimentação está relacionada com o número de pessoas que trabalham na microempresa. Os mecânicos trabalham somente na atividade de prestação de serviço. Entretanto, o proprietário e sua sócia atuam em diversas atividades. Portanto, a alimentação será distribuída às atividades por meio do direcionador número de funcionários.

Para atribuir o recurso energia às atividades, foi feita identificação da potência dos bens elétricos, avaliada a área onde os mesmos estão instalados e mensurado o tempo de utilização

Tabela 3 - Atividades da microempresa e tempo de execução mensal

Atividades	Executantes	Tempo (h)
Atendimento	Microempresário	85,87
Definição do serviço	Microempresário	61,33
Emissão ordem de serviço	Microempresário	24,53
		440,00
Prestação do Serviço	Microempresário	70,63
	Mecânicos	
Teste	Microempresário	46,00
Faturamento	Sócia	30,67
Limpeza Oficina	Microempresário/Sócia	25,00
Limpeza área oficina	Microempresário	17,50
Limpeza área administrativa	Sócia	7,50
Compras	Sócia	23,80
Compra de material operacional	Sócia	3,00
Compra de material de limpeza	Sócia	1,00
Compra de material de escritório	Sócia	1,50
Compra de lanche	Sócia	18,30
Administração Financeira	Sócia	21,67
Pagamento de contas	Sócia	1,00
Pagamentos dos funcionários	Sócia	1,00
Transações junto à contabilidade	Sócia	3,00
Recebimento de pagamentos	Sócia	16,67

Fonte: Elaborada pela autora

por atividade, onde obtemos o consumo em kWh dos bens. Calculados os consumos em kWh por atividade, multiplicou-se os mesmos pelo valor do kWh do período, encontrando o custo associado com energia elétrica para cada atividade.

A depreciação, por ter sido apurada por bem, permitiu atribuí-la às atividades de acordo com os itens instalados.

O IPTU e aluguel foram atribuídos às atividades pela área de ocupação em metros quadrados (m²). A área de operação da oficina tem 300 m² e a sala administrativa 16 m². O atendimento e prestação de serviço são realizados na área operacional, enquanto que as atividades de recebimento de pagamentos, pagamentos de funcionários e faturamento são feitas na sala administrativa. Para atribuir os custos de IPTU e aluguel às atividades, foi utilizado o percentual de tempo de execução mensal das atividades em relação ao somatório do tempo de execução das atividades relacionados. Por exemplo, o custo de IPTU referente à atividade de atendimento, é calculado multiplicando o custo de R\$ 17,05 pelo percentual de tempo mensal utilizado para atendimento em relação ao total do tempo utilizado para as atividades de atendimento e prestação de serviços, conforme Fórmula 1.

$$Custo\ IPTU_{Atendimento} = \frac{Tempo\ Atendimento}{Tempo\ Atendimento + Tempo\ Prestação\ de\ Serviço} * 17,05 \quad (1)$$

Os custos com IPVA, DPVAT e combustível se referem aos impostos e combustível da motocicleta utilizada para compras e transações junto à contabilidade. O custo de IPVA, DPVAT e combustível foi multiplicado pelo percentual de deslocamentos relativos à cada atividade. Por exemplo, a parcela do custo mensal de combustível associado à atividade de compra de material de escritório, é calculado multiplicando o custo total de combustível mensal (R\$ 85,69) pelo número de deslocamentos mensais realizados para compra de material de escritório, dividido pelo total de deslocamentos mensais feitos para todas as compras e visitas à contabilidade ($\frac{1}{63}$).

Em relação às contas de telefone, foi observado que, de todas as ligações realizadas, 85% se referem às conversas com clientes, sendo relacionados aos serviços prestados e 15% se referem aos serviços de apoio. Considerando o custo de telefone mensal médio de R\$ 177,33, o valor de R\$ 150,73 foi atribuído à atividade de prestação de serviço e R\$ 8,86 serão atribuídos às atividades de compra de material de escritório, transações junto à contabilidade e faturamento.

Para a atividade de emissão de ordem de serviço são utilizados blocos de ordem e caneta. Para a atividade de faturamento, são utilizadas folhas de papel e tinta de impressora. Para as atividades de pagamentos de funcionários e recebimentos são utilizados caneta e bloco de ficha. Mensalmente, considerando a média de 184 serviços prestados, serão considerados o consumo de R\$ 10,49 em folhas de papel (R\$ 0,019 * 552), R\$ 8,28 com impressão (toner de impressão de R\$ 30,00 que faz 2000 impressões, portanto são gastos R\$ 0,03 por folha impressa), R\$ 7,50 bloco de ordem de serviço (R\$ 0,04*184), R\$ 2,00 com compra de duas canetas e 4,80 com bloco de papel. Portanto, o custo com material de escritório é de R\$ 8,50 com ordem de serviço, R\$ 18,77 com faturamento e R\$ 0,58 com pagamentos de funcionários e R\$ 5,22 com recebimentos.

A água é atribuída às atividades de limpeza de oficina e área administrativa e prestação de serviço. Pelas análises realizadas, foi verificado que 60% da água consumida está associada à prestação de serviço e 30% associada à limpeza. Considerando o consumo de R\$ 121,45 com água, R\$ 72,87 está associado à prestação de serviço e R\$ 48,58 está associado à limpeza de acordo com a área ocupada.

O material de limpeza está associado à limpeza de área operacional e administrativa, sendo direcionados às atividades pela área ocupada. Considerando o custo médio mensal de R\$

88,58, é atribuído o custo de R\$ 4,50 para limpeza de área administrativa e R\$ 84,09 para limpeza de área operacional.

Por fim, o Pró-labore, que é a retirada feita pelo proprietário e sua sócia, tiveram seus valores apropriados por meio do direcionador número de funcionários.

Após realizado o mapeamento das atividades e apropriado os custos dos recursos às atividades, o próximo passo foi atribuí-los aos produtos conforme o consumo de atividades requerido por eles.

As atividades de definição de serviço, emissão de ordem de serviço, teste e faturamento, tem tempo médio de execução igual para todos os serviços prestados. Portanto, essas atividades foram direcionadas aos serviços, dividindo o custo dos mesmos pelo número médio (184) de serviços prestados no mês.

As atividades de prestação de serviço, limpeza oficina, limpeza de área administrativa, compra de materiais e lanche foram direcionados aos serviços, de acordo com o tempo de execução dos mesmos.

Obtido o tempo total de 409,57 horas de prestação de serviço, dividiu-se o custo total mensal das atividades prestação de serviço (R\$ 1.578,00), limpeza oficina (R\$ 162,53), limpeza de área administrativa (R\$ 93,55), compra de material de escritório (R\$ 31,22), material de limpeza (R\$ 16,12), material operacional (R\$ 41,07) e lanche (R\$ 428,88), pelo tempo total, obtendo um custo de R\$ 3,85, R\$ 0,40, R\$ 0,23, R\$ 0,08, R\$ 0,04, R\$ 0,22 e R\$ 1,05 por hora de serviço prestado referente às atividades de prestação de serviço, limpeza oficina, limpeza de área administrativa, compra de material de escritório, limpeza e operacional e lanche, respectivamente.

Por fim, administração financeira também foi direcionada às atividades pelo número de serviços prestados no período. Os custos mensais das atividades de pagamento de contas, pagamento de funcionários, transações junto à contabilidade e recebimentos de pagamentos são R\$ 16,12, R\$ 14,90, R\$424,52 e R\$ 339,67 respectivamente. Dividindo estes custos pela média de 184 serviços prestados no mês, teremos o custo de R\$ 0,09, R\$ 0,08, R\$ 2,31 e R\$ 1,85 por serviço prestado, referente às atividades de pagamento de contas, pagamento de funcionários, transações junto à contabilidade e recebimentos de pagamentos, respectivamente. Na Tabela 4 temos o custo indireto para reparação em pinças de freio por atividade.

Tabela 4 - Custo das atividades para o serviço de reparação em pinças de freio

Atividades	Reparação em pinças de freio	
	Caminhonete	Caminhão
Atendimento	4,78	4,78
Definição do serviço	3,38	3,38
Emissão ordem de serviço	1,40	1,40
Prestação do Serviço	5,78	3,85
Teste	2,32	2,32
Faturamento	3,40	3,40
Limpeza Oficina	0,95	0,63
Limpeza área oficina	0,60	0,40
Limpeza área administrativa	0,35	0,23
Compras	2,09	1,39
Compra de material operacional	0,33	0,22
Compra de material de limpeza	0,06	0,04
Compra de material de escritório	0,12	0,08
Compra de lanche	1,58	1,05
Administração Financeira	4,33	4,33
Pagamento de contas	0,09	0,09
Pagamentos dos funcionários	0,08	0,08
Transações junto à contabilidade	2,31	2,31
Recebimento de pagamentos	1,85	1,85
Custo Total (R\$)	35,78	31,83

Fonte: Elaborada pela autora

Na Figura 3 temos o modelo ABC, aplicados os custos diretos (CD) e indiretos (CI) para o estudo de caso da oficina mecânica.

Definido o custo total dos serviços, é possível conhecer o lucro obtido nos serviços em relação aos preços utilizados.

Analisando os lucros, verificou-se que alguns serviços prestados estão apresentando lucratividade abaixo e acima da meta de 50%. Nos preços abaixo da meta podem ser aplicados um acréscimo, conforme Anexo 1 e nos preços acima podem ser aplicadas reduções, conforme Anexo 2. Por exemplo, um cliente que precisa realizar os serviços regulagem de válvulas e pistão em caminhonete. O serviço de regulagem de válvulas teve seu preço de venda ajustado para R\$ 41,28 (acréscimo de R\$ 11,28) e no serviço regulagem de pistão pode-se aplicar um desconto de até R\$ 26,84. Portanto, o proprietário pode aplicar um desconto no serviço de regulagem de pistão, absorvendo o acréscimo de R\$ 11,28.

Figura 3 - Modelo de custeio ABC aplicado os custos diretos e indiretos



Fonte: Adaptado de Megliorini (2012)

5. Considerações Finais

Com relação ao objetivo geral deste trabalho pode-se afirmar que o mesmo foi alcançado, visto que foi aplicado do método de custeio ABC, através do princípio de custeio por absorção integral, obtendo-se os custos por serviço prestado.

Considerando os resultados obtidos pela análise do sistema de custo aplicado, foi observado que alguns serviços estão com lucratividade abaixo da meta e alguns acima da meta. Foi sugerido então, ajustar os preços desses serviços. Todos os valores foram devidamente calculados e expostos.

A proposta de ajustes de preços é um exemplo de decisão estratégica, que só foi possível através da implementação do método de custeio. Além disso, o método trouxe informações indispensáveis, que permitirão executar outros tipos de análise na microempresa, possibilitando à mesma realizar investimentos pessoais e no negócio, otimizar processos, aplicando estratégias para maximização de lucros e por fim, se desenvolver e crescer no mercado altamente competitivo em que se encontra.

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*. Porto Alegre, ConTexto, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.
- BEUREN, I. M.; SOUSA, M. A. B.; RAUPP, F. M. *Um estudo sobre a utilização de sistemas de custeio em empresas brasileiras*. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS – CIC. Punta del Este - Uruguai. 2003.
- BÓRNIA, A. C. *Análise gerencial de custos*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- DOMENICO, D. D.; MAGRO, C. B. D.; BARICHELLO, R.; DORNELLES, D. *Gestão estratégica de custos em uma oficina mecânica por meio do custeio baseado em atividades – ABC*. In: 5º CONGRESSO UFSC de CONTROLADORIA E FINANÇAS E INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM FINANÇAS. Florianópolis – Santa Catarina. 2014.
- GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. *Técnicas de pesquisa*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MEGLIORINI, E. *Custos: análise e gestão*. 3 ed. São Paulo: Pearson, 2012.
- PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2 ed. Nova Hamburgo: FEEVALE, 2013.
- SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. *Participação das micro e pequenas empresas na economia brasileira*. 2014. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf>>. Acesso em: 24 out. 2014.
- YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 3 ed. São Paulo: Bookman, 2005.

ANEXOS

Anexo 1 - Preço sugerido dos serviços abaixo de 50%

Serviço	Tipo	DE			PARA
		Preço Serviços	CD+CI	Lucro (%)	Preço Serviços
Regulagem de válvulas	Caminhonete	30,00	20,64	31%	41,28
Troca de óleo e filtro	Caminhonete	40,00	25,13	37%	50,27
Substituição de correias dentada de distribuição	Caminhão	65,00	34,12	48%	68,24
Reparos no Sistema de Ventilação	Caminhonete	30,00	20,64	31%	41,28
	Caminhão	40,00	25,13	37%	50,27
Troca de anéis	Caminhonete	110,00	56,58	49%	113,16
	Caminhão	110,00	56,58	49%	113,16
Substituição de lonas (por roda)	Caminhonete	40,00	25,13	37%	50,27
	Caminhão	40,00	25,13	37%	50,27
Substituição de tambor freio campanas	Caminhonete	40,00	25,13	37%	50,27
	Caminhão	40,00	25,13	37%	50,27
Substituição de pastilhas e discos de freio (por roda)	Caminhonete	30,00	22,89	24%	45,78
	Caminhão	30,00	22,89	24%	45,78
Substituição do fluido de freio	Caminhonete	40,00	25,13	37%	50,27
	Caminhão	40,00	25,13	37%	50,27
Substituição de molas espirais	Caminhonete	80,00	70,06	12%	140,11
	Caminhão	100,00	83,53	16%	167,06
Substituição pivô superior e inferior	Caminhonete	90,00	70,06	22%	140,11
	Caminhão	95,00	70,06	26%	140,11
Reparação cilindros de roda (por roda)	Caminhonete	75,00	70,06	7%	140,11
	Caminhão	85,00	70,06	18%	140,11
Reparação em pinças de freio	Caminhonete	60,00	36,36	39%	72,73
Troca de bieletas	Caminhonete	105,00	70,06	33%	140,11
	Caminhão	110,00	83,53	24%	167,06

Fonte: Elaborada pela autora

Anexo 2 - Preço sugerido dos serviços acima de 50%

Serviço	Tipo	DE			PARA
		Preço Serviços	CD+CI	Lucro	Preço Serviços
Regulagem de válvulas	Caminhão	60,00	25,13	58%	50,27
Substituição de correias dentada de distribuição	Caminhonete	60,00	29,63	51%	59,25
Descarbonização de motores	Caminhonete	70,00	29,63	58%	59,25
	Caminhão	100,00	43,10	57%	86,21
Regulagem de eixo	Caminhonete	110,00	43,10	61%	86,21
	Caminhão	110,00	43,10	61%	86,21
Reparação de vazamento	Caminhonete	115,00	43,10	63%	86,21
	Caminhão	120,00	43,10	64%	86,21
Regulagem pistão	Caminhonete	140,00	56,58	60%	113,16
	Caminhão	150,00	56,58	62%	113,16
Limpeza de bicos injetores	Caminhonete	210,00	70,06	67%	140,11
	Caminhão	210,00	70,06	67%	140,11
Afinação de motores	Caminhonete	170,00	43,10	75%	86,21
	Caminhão	170,00	43,10	75%	86,21
Limpeza do TBI (corpo de borboleta)	Caminhonete	105,00	43,10	59%	86,21
	Caminhão	105,00	43,10	59%	86,21
Calibragem bico	Caminhonete	135,00	56,58	58%	113,16
	Caminhão	135,00	56,58	58%	113,16
Regulagem Unidade Comando	Caminhonete	203,00	70,06	65%	140,11
	Caminhão	200,00	70,06	65%	140,11
Limpeza da válvula GRV	Caminhonete	75,00	29,63	60%	59,25
	Caminhão	75,00	29,63	60%	59,25
Limpeza tubo dimensional	Caminhonete	98,00	43,10	56%	86,21
	Caminhão	98,00	43,10	56%	86,21
Substituição de amortecedores	Caminhonete	185,00	83,53	55%	167,06
	Caminhão	205,00	83,53	59%	167,06
Reparação em pinças de freio	Caminhão	90,00	29,63	67%	59,25
Reparo e troca estabilizador	Caminhonete	180,00	70,06	61%	140,11
	Caminhão	185,00	83,53	55%	167,06

Fonte: Elaborada pela autora