

ESTUDO DE CASO SOBRE MÉTODO DE CUSTEIO EM EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DO RAMO DE ESTÉTICA AUTOMOTIVA

Adriano Castro da Silva¹

RESUMO

Apurar os custos é muito importante para uma melhor avaliação do desempenho e para formação de preços dos produtos de uma empresa. Mas realizar este tipo de avaliação em empresas do ramo de serviços é um pouco diferente, ainda mais em um ramo um tanto informal, como o de lavagem de automóveis. Assim, o objetivo deste trabalho é conhecer a metodologia existente para formação de preços dos serviços; identificar como é feita a apuração dos custos dos serviços e propor um método de custeio variável ou direto a mesma. Para isto este estudo de caso se classifica como qualitativo, quantitativo, por tratar-se de uma pesquisa bibliográfica, análise de campo, com observações e entrevistas. Os resultados apresentam uma atividade que se baseia na informalidade, mas tem critérios de mercado voltados a concorrência direta, tendo seus custos totalmente alocados nos serviços prestados. Tendo assim uma formatação voltada para a aplicação do método de custeio por absorção. Ressalta-se que apesar da aplicação informal do custeio por absorção, tem-se a necessidade de orientação para um ajustamento por departamentalização e inclusão de custos não alocados para melhor entender os custos e assim ter uma melhor decisão na formação de preços. Além disto, é uma necessidade dos gestores o conhecimento e adequação de seus desembolsos para um maior retorno, tornando-se uma ferramenta essencial para a tomada de decisão da formação de preços, não tendo como único parâmetro o preço dos concorrentes que é bastante utilizado no ramo de serviços.

Palavras Chave: Contabilidade de Custos. Custeio por Absorção. Serviços. Tomada de Decisão.

¹ Aluno do curso de graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS. Artigo apresentado como quesito parcial para a obtenção do título Bacharel em Ciências Contábeis, sob orientação da Prof. Dra. Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro, em julho de 2014. E-mail: adriano castros@hotmail.com.

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, a concorrência acirrada das empresas do ramo de serviços, que atuam no mesmo setor, gera a interação dinâmica entre estes agentes de mercado, fazendo-se necessária uma diferenciação por parte das entidades nesta disputa de mercados.

Pompermayer e Lima (2002), destacam que quanto mais intensa a concorrência a que estiver submetida a organização, mais importante será dispor de um método de custeio que lhe permita conhecer os custos e, a partir daí, encontrar uma posição vantajosa diante de seus concorrentes. Martins (2010) ressalta no significativo aumento de competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, sejam industriais, comerciais ou de serviços, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa.

Para ser competitiva e realizar um serviço com presteza, qualidade, atendimento diferenciado e ainda conquistar a preferência dos consumidores, além de um preço justo e competitivo, torna-se fundamental o estudo sobre a gestão de custos.

Conforme Santos et al. (2006), a função inicial da contabilidade de custo era fornecer elementos para a avaliação dos estoques e apuração do resultado, ao passo que ao longo das últimas décadas, passou a prestar duas funções muito importantes na Contabilidade Gerencial, consistente na utilização dos dados de custos para auxílio ao controle e para a tomada de decisões.

Santos et al. (2006) enfatiza a necessidade imprescindível da utilização de um sistema de informações, podendo assim a gerência da empresa criar subsídios para a tomada de decisões. E tais informações se baseiam em dados originados do ambiente externo (mercados, finanças, dados técnicos, etc.), ou da própria empresa, sendo gerados dentro desta, quatro conjuntos de dados e informações divididos em:

- Contabilidade Financeira;
- Contabilidade de Custos;
- Orçamento da empresa;
- Análise econômico-financeira.

A análise de custos é um instrumento gerencial que causa interferência nas quatro áreas de informações, fornecendo, por um lado, dados para as mesmas e de outro, interpretando os dados e informações obtidas.

A análise de custos e resultados é identificada pela expressão Contabilidade Gerencial, utilizando os dados fornecidos pelas quatro áreas de informações elencadas, almejando tornar mais eficiente e completa a função gerencial.

Alguns dos dados das quatro áreas descritas acima são utilizados para fins formais como, por exemplo, o registro dos custos unitários na Contabilidade Financeira, ainda que a maioria das informações seja utilizada pelos gestores do negócio. A Contabilidade de Custos portanto, está inserida em uma área da contabilidade, denominada Contabilidade Gerencial, ou, ainda, contabilidade administrativo-financeira, como dispõe Santos et al. (2006).

Diante desta atualidade de concorrência progressiva e agressiva e do papel desempenhado pelos custos na captação de mercados, é imprescindível a empresa conhecer seus custos, podendo optar por um método auxiliador na tomada de decisões e por fim, escolher a decisão mais acertada possível.

Neste contexto reside o presente estudo, visando proporcionar à prestadora de serviços automotivos um projeto que possibilite a futura implantação de sistema de custeio, destinado à formação de preços cada vez mais justos e competitivos dentro do contexto em que esteja inserida.

Desta forma, foi realizada revisão bibliográfica com base no referencial teórico e literatura sobre o assunto, revelando-se necessário conhecer a metodologia existente para o cálculo do preço dos serviços prestados. Identificar em conjunto com a empresa analisada, realizando a apuração dos custos dos serviços oferecidos aos clientes, será possível propor o método de custeio variável ou direto à empresa.

A formação do preço é resultado de uma série de implicações dentre as quais, principalmente o perfil dos clientes, a concorrência, as parcerias entre as empresas fornecedoras de produtos e, é claro, os custos. Sabe-se que aos serviços será definido um preço, acreditando-se constituir o valor monetário pago pelo consumidor ao prestador do serviço, suficiente para a cobertura de suas necessidades enquanto este visa obter o lucro. E é por esta razão que o preço dos serviços possui vital importância nas organizações.

Desta forma, percebendo a importância dos custos na formação do preço e pretendendo contribuir nesta temática, o presente trabalho tem como objetivo principal avaliar os custos para futura utilização na formação do preço cobrado pelos serviços, pois quanto menores os custos praticados, maior será a margem de contribuição.

Assim, no presente tema de estudo, procura-se descrever uma questão de pesquisa, inserida em um projeto para a apuração de custos, bem como a adoção de um sistema de custeio que possibilite a formação do preço de prestação de serviços.

Na busca por tal objetivo, o trabalho encontra-se dividido em cinco seções, somadas à introdução. A segunda seção apresenta a fundamentação teórica, a terceira os procedimentos metodológicos, a quarta os resultados encontrados na empresa e por fim a quinta seção apresenta as considerações finais do estudo.

2 CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO ELEMENTO DE DECISÃO

Segundo Santos et al. (2006, p.15), a Contabilidade de Custos detém como funções específicas, “determinar o valor das existências físicas de materiais diretos, produtos em elaboração e produtos acabados, para fins de inventário; determinar os custos unitários dos produtos e serviços, tendo como finalidade a formação dos preços de venda dos mesmos; controlar a eficiência gerencial e apurar o resultado de curto prazo”.

Porquanto, a Contabilidade de Custos se preocupa principalmente, com a economia interna da empresa, acompanhando a produção de bens e a prestação de serviços, especialmente por meio da recuperação dos custos através das receitas (SANTOS, 2006).

Leone (2000) salienta que a Contabilidade de Custos é o ramo que se destina à produção de informações e dados para os diversos níveis de gerência de uma entidade, como auxiliar as funções de determinação de desempenho, planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

Leone (2000, p. 20) ressalta ainda a “Contabilidade de Custos coleta, classifica e registra os dados operacionais das diversas atividades da entidade, denominados de dados internos, como, algumas vezes, coleta e organiza dados externos”.

Neste sentido, assemelha-se a um centro processador de informações (LEONE, 2000), consistindo no lugar onde se acumula, organiza, analisa, e se interpretam os dados colhidos, transformando-os em informação para futura utilização em diversos níveis gerenciais da empresa.

As informações consistem na fase de apresentação dos resultados, onde informações gerenciais são distribuídas aos diversos níveis da administração, para facilitar o planejamento, o controle, e a tomada de decisão com eficiência e eficácia (LEONE, 2000).

Ademais, a principal função do controle na Contabilidade de Custos é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para a comparação com os valores anteriormente definidos, como bem dispõe Martins (2003).

Santos et al. (2006) faz referência ao controle trazendo como função da Contabilidade de Custos fornecer informações para o estabelecimento de padrões, orçamentos ou previsões, e a seguir acompanhar o acontecido com os valores previstos.

Em se tratando de campos tipicamente não industriais, esta nova forma de Contabilidade de Custos vem ao encontro dos interesses de empresas como instituições financeiras, empresas comerciais, firmas de prestação de serviços, etc., “onde seu uso para efeito de Balanço era quase irrelevante (pela ausência de estoques), passou-se a explorar seu potencial para o controle e até para as tomadas de decisões”, nos dizeres de Martins (2003, p. 23).

No mesmo sentido, a função da Contabilidade de Custos na tomada de decisão para Martins (2003, p. 22), “consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo, sobre medidas de corte de produtos, fixação de preços de venda, etc.”.

No que diz respeito à tomada de decisões, os dados da Contabilidade de Custos servem para o administrador mensurar soluções no que tange à fixação do preço de venda, realizar a compra de materiais de terceiros ou fabricá-los, ou ainda, se a capacidade da fábrica é suficiente para atender a todos os pedidos (SANTOS et al., 2006).

Importante ressaltar a necessidade da gerência empresarial valer-se das informações colhidas neste âmbito, caracterizando-se como verdadeira fonte primária na tomada de decisões.

2.1 Terminologia contábil

Nesta seara, a preocupação reside em relacionar algumas expressões básicas da Contabilidade de Custos, colhidas no referencial bibliográfico e assim selecionadas:

Quadro 1 – Terminologia Contábil de Custos

TERMINOLOGIA	AUTOR (ES)	ANO	DEFINIÇÃO
Receita	Eliseu Martins	2003	Entrada de elementos para o ativo, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondente à venda de mercadorias, produtos ou serviços.
Despesa	Eliseu Martins	2003	“[...] bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas” ou ainda “itens que reduzem Patrimônio Líquido e que têm a característica de representar sacrifícios no processo de receitas” (Martins, 2003,

			p.25).
	Paulo Eduardo Viceconti e Silvério das Neves	1998	Gasto com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos com a finalidade de obtenção de receitas.
Gasto	Eliseu Martins	2003	“Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)” (2003, p. 24). E prossegue o autor, o gasto se dá na passagem para a propriedade da empresa do bem ou serviço, a partir do momento em que existe o registro contábil da dívida ou diminuição do ativo em detrimento do pagamento.
Desembolso	José Hernandez Peres Jr., Luís de Oliveira e Rogério Costa	2006	“Saídas de dinheiro do caixa ou do banco. Os desembolsos ocorrem devido ao pagamento de uma compra efetuada à vista ou de uma obrigação assumida anteriormente” (2006, p.15) ou o pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço.
	Paulo Eduardo Viceconti e Silvério das Neves	1998	Pode ocorrer concomitantemente com o gasto (pagamento à vista) ou depois deste (pagamento a prazo).
Investimento	Eliseu Martins	2003	“[...] todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são ‘estocados’ nos Ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização são especificamente chamados de investimentos” (2003, p.25).
Custo	Eliseu Martins	2003	“Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços” (2003, p.25) e complementa escrevendo que o custo é também um gasto, só que reconhecido como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.
	José Hernandez Peres Jr., Luís de Oliveira e Rogério Costa	2006	“Gastos relativos aos bens e serviços (recursos) consumidos na produção de outros bens e serviços” (2006, p. 12).
Perda	Eliseu Martins	2003	“Bem ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária” (2003, p.26). Não

			são despesas nem custos, exatamente por serem considerados eventos anormais e involuntários; não se trata de um sacrifício com intenções de aumentar a receita. Exemplos comuns: perdas com incêndio, estoques obsoletos, gasto com mão-de-obra em período de greve, etc., complementa o autor.
Desperdícios	José Hernandez Peres Jr., Luís de Oliveira e Rogério Costa	2006	Gastos incorridos no processo produtivo ou de geração de receitas e que possam ser eliminados sem prejuízo da qualidade ou quantidade dos bens, serviços ou receitas geradas.
Margem de contribuição	Luiz Antônio Bernardi	1996	A diferença entre o valor das receitas e o os custos variáveis de venda. Essa ferramenta permite avaliar o quanto cada bem ou serviço contribui para pagar os custos fixos, despesas fixas e gerar o lucro.

Fonte: Elaboração própria a partir de pesquisa bibliográfica.

2.2 Classificação dos gastos (custos e despesas)

A melhor compreensão dos custos na Contabilidade de Custos exige a classificação dos gastos em custos e despesas, enaltecendo que custos são gastos necessários para a produção de bens e serviços, enquanto gastos com despesas são necessários para a geração da receita, conforme ensinamentos de Perez Júnior, Oliveira e Costa (2006). O autor complementa, frisando a importância em classificar os custos de maneira adequada em fixos ou variáveis e diretos ou indiretos.

Em relação à contabilidade de custos a maior questão é saber quando os gastos possuem uma relação direta ou indireta com o objeto de custo. Segundo Perez Júnior, Oliveira e Costa (2006, p. 30) os custos diretos são “os custos que podem ser quantificados e identificados nos produtos ou serviço com relativa facilidade”.

Não necessitam de rateio para serem apropriados aos produtos fabricados ou serviços prestados. Na maioria dos casos os custos diretos são compostos por materiais diretos (matérias-primas, materiais de embalagem, etc.) e mão de obra direta (trabalho aplicado diretamente na confecção do produto ou serviço prestado).

Martins (2003, p. 48), afirma que alguns custos podem ser identificados e apropriados diretamente aos produtos, “bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de

materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas e a quantidade de força consumida). São custos diretos com relação aos produtos”.

Na mesma linha, Leone (2000) considera que os custos indiretos são aqueles custos que não são facilmente identificados com o objeto de custeio. Em detrimento da não relevância em alguns casos, os custos são alocados mediante rateio, e por esta forma são considerados indiretos. Martins (2003) classifica como custos indiretos os que realmente não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação deve ser feita de forma estimada ou arbitrária.

Segundo Perez Júnior, Oliveira e Costa (2006) as despesas diretas podem ser facilmente quantificadas e apropriadas em relação às receitas de vendas e prestação de serviços, como por exemplo, receita de serviços: para cada serviço prestado, é possível identificar a mão de obra direta utilizada, os materiais empregados e os impostos incidentes sobre o faturamento.

Ainda para Perez Júnior, Oliveira e Costa (2006), as despesas indiretas são gastos que não podem ser identificados com exatidão com as receitas geradas. Estas, na maioria das vezes são consideradas como despesas do período, não sendo distribuído na classificação da receita. O autor cita alguns exemplos como despesas administrativas, despesas financeiras, despesas com imposto de renda e contribuição social.

A classificação dos custos diretos alocados diretamente aos produtos, complementada pela classificação dos custos indiretos em fixos ou variáveis, compõem o somatório do custo total do produto analisado.

Martins (2003) define custo fixo o valor que em certo mês é fixo, independentemente do aumento ou diminuição do volume elaborado de produtos. Para Perez Júnior, Oliveira e Costa (2006) os custos fixos são aqueles que permanecem constantes dentro de determinada capacidade instalada, sem levar em consideração a quantidade produzida, como é o caso do aluguel, seguro, salário das chefias, etc.

Oportuno salientar que o nível de atividade ou a variação na produção não possui o condão de alterar os custos fixos, à medida que estes são dotados de fixação já estabelecida, compondo o aparato estrutural.

Diferentemente, no que tange aos custos variáveis a oscilação produtiva desempenha larga influência por serem “os valores que alteram em função do volume produzido, tais como matéria-prima consumida, horas extras na produção, mão-de-obra direta”, como bem elucida Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 29).

Na mesma linha de raciocínio, Perez Júnior, Oliveira e Costa (2006, p. 28) os salientam como aqueles custos que “mantêm relação direta com o volume de produção ou serviço”.

E enaltecendo a composição do custo total, colhe-se em Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.30), o “custo total (CT) é o resultado do somatório dos custos fixos e variáveis da empresa ou dos custos diretos mais os custos indiretos de fabricação”.

Dubois, Kulpa e Souza (2006, p. 17) consideram como despesa, o “gasto em que a empresa incorre para manter a sua estrutura organizacional e, também, visando à obtenção de receitas”.

No mesmo trilhar, Perez Júnior, Oliveira e Costa (2006) definem as despesas fixas como as constantes dentro de determinada faixa de atividades geradoras de receitas, independentemente do volume de vendas ou de prestação de serviços, ou seja, uma possível alteração no volume de receitas não altera o valor total da despesa.

Desta forma, podem ser citados como exemplos de despesas físicas os salários administrativos, as despesas financeiras, despesas com alugueis e seguros, dentre outros, caracterizando despesas que deverão ser pagas desatreladas à quantidade produzida, industrializada ou vendida.

Segundo Perez Júnior, Oliveira e Costa (2006), as despesas variáveis de vendas são aquelas que se alteram de forma proporcional às variações no volume das receitas, trazendo como exemplos os impostos sobre o faturamento, comissões sobre as vendas ou serviços (dependendo do caso), dentre outros.

2.3 Custo da mão de obra

O custo da mão de obra de uma empresa prestadora de serviços tem importância fundamental, pois em geral, a maior parte do custo dos serviços prestados está relacionada ao trabalho dos funcionários.

Para Bruni e Famá (2007, p. 73), a “mão-de-obra ou, simplesmente, MOD se resume aos esforços produtivos das equipes relacionadas à produção dos bens de comercialização ou dos serviços prestados”. Assim, diz respeito apenas ao pessoal que trabalha diretamente sobre o produto em fase de elaboração, quando for possível mensurar o tempo despendido e a identificação de quem realizou o trabalho, sem a necessidade de qualquer apropriação indireta ou rateio.

Colhido ainda em Martins (2003), mão de obra direta é aquela relativa ao pessoal que trabalha diretamente sobre o produto em elaboração, desde que seja possível a mensuração do tempo despendido e a identificação de quem executou o trabalho, sem necessidade de qualquer apropriação indireta ou rateio. Havendo qualquer tipo de alocação por meio de estimativas ou divisões proporcionais, desaparece a característica de ‘direta’.

Para o autor, os “custos com salários são aqueles relacionados com a remuneração básica da mão-de-obra, o qual representa a contrapartida da empresa em relação à força física e mental despendida pelo empregado, isto é, a prestação de serviço por ele realizada”. (SANTOS et al., 2006, p. 172).

Embora a mão de obra direta seja tratada como variável por estar associada à quantidade produzida, no Brasil, devido a restrições legais, os salários e encargos devem ser considerados fixos. Eventual diferença entre o gasto total da mão de obra e mão de obra direta alocada ao produto, representa a ociosidade ou a perda do trabalho pago, no entanto, não utilizado, podendo ser agrupado genericamente no grupo de mão de obra indireta, segundo Bruni e Famá (2007).

2.5 Método de custeio por absorção

O método de custeio por absorção ou “marginal”, enquanto método mais difundido no mundo, incorpora todos os tipos de custos aos produtos, bem como a apuração unitária de cada um deles.

Segundo Beulke e Bertó (2006), o sistema de Custeio por Absorção ou Integral caracteriza-se pela apropriação de todos os custos aos produtos, tanto variáveis, fixos, diretos e indiretos. É o mais tradicional, de uma época em que os custos fixos não tinham uma participação forte e pesada sobre o custo do produto. Assegura a visão unitária de um custo total do produto e de seu resultado. As expressões custo total e resultado em nível de produto são características do sistema de custeio por absorção.

Do ponto de vista da contabilidade, o custeio por absorção é o único legalmente aceito no país. Mesmo no enfoque do preço de venda, existem várias circunstâncias em que o sistema se justifica e pode ser utilizado. Algumas circunstâncias favoráveis ao uso do custeio por absorção segundo os autores:

- a) situação de produto único: necessita de qualquer forma absorver todos os custos;
- b) comportamento competitivo monopolista: o preço pode ser imposto pelo fabricante;

- c) novos produtos: o custeio integral pode ser parâmetro inicial para lançamento de produtos novos, que é comum, para os quais não existam regras de mercado ou concorrência;
- d) plena ocupação com mercados alternativos;
- e) liderança de preços: empresas líderes de mercado fazem o preço e são seguidas pelas demais concorrentes.
- f) pode agregar todos os custos, tanto os diretos quanto os indiretos;

Os autores elencam ainda as seguintes desvantagens:

- a) os custos, por não se relacionarem com este ou aquele bem ou serviço, são quase sempre distribuídos com base em critérios de rateio com grande grau de arbitrariedade;
- b) o custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção, e o custo de um produto pode variar em função da alteração de volume de outro produto;
- c) os custos fixos existem, independente, da fabricação ou não desta ou daquela unidade e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que ocorram oscilações (dentro de certos limites), portanto não devem ser alocados aos bens e serviços.

Para o sistema de custeio por absorção é necessário observar algumas premissas segundo Dubois, Kulpa e Souza (2006):

- a) A distinção entre custos, despesas e perdas: essa distinção é necessária, pois o importante é obter com razoável precisão apenas o que se gastou com a produção, não incluindo despesas e perdas. As despesas são gastos que auxiliam as vendas, enquanto as perdas reduzem o patrimônio;
- b) Apropriação dos custos diretos e indiretos à produção realizada em um certo período de tempo: os custos diretos são próprios do produto, enquanto os indiretos são basicamente da estrutura produtiva;
- c) Apuração do custo de produção do período (CPP): ao passo que são apurados os valores por produto, diretos e indiretos, pode-se criar a noção do CPP;
- d) Apuração do custo unitário de produção: este será obtido com o resultado da divisão do CPP de cada produto pelas quantidades produzidas durante o período;
- e) Apuração do custo dos produtos vendidos (CPV): é o produto das quantidades vendidas pelo custo unitário. O mesmo acontece para o estoque, multiplicando o custo unitário de cada item no estoque por sua quantidade.

Para obter o custo dos bens ou serviços, a partir do custeio por absorção, a empresa pode proceder de duas maneiras conforme Martins (2010):

- a) alocar os custos diretos (materiais diretos e mão de obra direta) pela efetiva utilização, visto que são custos relacionados, diretamente, com a produção, sendo possível

verificar seu real consumo nos bens ou serviços e rateio dos custos indiretos, que são os itens que não estão diretamente relacionados com a fabricação dos bens ou serviços, a partir de estimativas, ou seja, de bases de rateio;

b) dividir a empresa em departamentos de serviços (executam serviços auxiliares e não para atuação direta sobre os bens/serviços) e em departamentos produtivos (promovem qualquer tipo de modificação sobre o produto diretamente), sendo os custos indiretos, inicialmente, rateados aos departamentos. Após, os departamentos de serviços transferem seus custos para outros departamentos de serviços e para os custos de produção. Por fim, os departamentos de produção transferem seus custos aos bens ou serviços. Todas essas transferências, dos custos, dos departamentos de serviços para outros departamentos de serviços e para os produtivos, dos produtivos aos bens/serviços são feitas a partir de rateios. Quanto aos custos diretos, são alocados aos bens/serviços por intermédio da sua efetiva utilização, ou seja, de forma fácil e confiável.

Departamentalização é a divisão da empresa em áreas distintas, de acordo com as atividades desenvolvidas em cada uma dessas áreas, podendo ser nomeadas também de departamentos, setores, centros de custos ou despesas (PEREZ JÚNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2006).

São os departamentos produtivos que atuam diretamente na confecção do produto ou na prestação de serviços, ou seja, são os que promovem qualquer tipo de modificação sobre o produto, conforme Perez Júnior, Oliveira e Costa (2006).

Departamentos auxiliares são os que existem para prestar serviços aos demais departamentos, não desempenhando uma atuação direta sobre os produtos (PEREZ JÚNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2006).

Conforme ensinamentos de Martins (2003), além de se fazer a relação dos critérios de rateio dos custos indiretos de produção, é necessário, antes de tudo, analisar os diversos fatores que devem ser considerados para a escolha do critério de alocação. Todos os custos indiretos, custos comuns, somente serão apropriados de forma indireta aos produtos, através de critérios de rateio, provisões, etc. Por demonstrar uma subjetividade em maior ou menor grau, as alocações são sempre arbitrárias; portanto, a arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, sendo que às vezes ela existirá em nível bastante aceitável, e em outros casos aceitas por não haver alternativas melhores.

Para Martins (2003), na alocação do custo indireto de produção, é necessária uma análise da sua composição e verificação de quais critérios melhor relacionam esses custos com o produto/serviço.

E prossegue o autor, se a empresa pretender apurar e até contabilizar os custos de cada produto na medida em que for fabricado, só poderá fazer se tiver bases adequadas e uma boa estimativa. Deve estimar quais custos indiretos de produção (CIP) irão ocorrer, como serão distribuídos pelos departamentos e como serão alocados aos produtos. A empresa necessitará de: a) estimativa do volume de produção; b) estimativa do valor dos custos indiretos; e c) critérios de apropriação dos custos indiretos aos departamentos e aos produtos.

Sua contabilização é feita, acumulando todos os custos estimados numa conta ou grupo de contas e depois os transferindo aos produtos. Os custos são lançados a débito numa conta de CIP e após a elaboração do produto, lançado a crédito da conta custos indiretos de produção (CIP) e a débito da conta produtos.

Os CIP reais do período são contabilizados em suas contas normais, e no fim dele são confrontados, verificando o saldo das mesmas (MARTINS, 2003).

Em se tratando do método de custeio por absorção, segundo Dubois, Kulpa e Souza (2006), os CIP devem ser alocados em seus departamentos de origem e, a seguir, rateados aos produtos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Em relação à metodologia utilizada para o desenvolvimento do trabalho, foi escolhida como Metodologia de Pesquisa a ser aplicada neste estudo, a utilização da pesquisa qualitativa - utilizando-se como método o estudo de caso - e como Técnica de Coleta as entrevistas em profundidade, observação *in loco* bem como análise documental – como técnica de coleta e de análise da entrevista e observação em profundidade, respectivamente.

Beuren (2012) explicita a pesquisa qualitativa como sendo interpretativa, de avaliação e análise mais profunda dos dados obtidos na pesquisa teórica, e destaca que “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.

Entendendo-se por pesquisa a busca sistemática de solução de um problema ainda não resolvido ou resolvível, há de se considerar várias opções. Boaventura (2004) descreve que se o problema está situado no passado, utiliza-se a pesquisa histórica, derivando a sua metodologia e interpretação por meio de fontes documentais de eventos passados. Contudo, se o objeto de estudo se refere ao presente, pode-se utilizar o estudo de caso, levantamento ou ainda a pesquisa experimental.

Quanto aos objetivos dos procedimentos, por tratar-se de estudo de caso, havendo a necessidade de conhecer a metodologia existente, apurar custos, bem como entender a metodologia aplicada para a composição dos preços, buscando dessa forma estabelecer subsídios e dados necessários no ambiente de estudo. Para tanto foram necessárias várias visitas e entrevistas de cunho observatório e de análise sobre os procedimentos operacionais verificados e sobre as informações prestadas pelos servidores da empresa.

A entrevista em profundidade é a técnica fundamental da pesquisa qualitativa, sendo um de seus objetivos desenvolver a compreensão sobre “o mundo” do respondente, para que o pesquisador possa influenciá-lo, independentemente, ou de forma colaborativa, como é o caso da pesquisa-ação, segundo Roesch (2007).

De acordo com Beuren (2012, p. 118), “População ou universo da pesquisa é a totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo”, e ainda cita, que em uma visão macro o universo é formado por uma coleção de propriedades ou atributos das unidades elementares que estão sob estudo. Para Gil (1999), a população ou o universo é o conjunto de elementos que possuem determinadas características.

Neste contexto, a população-alvo deste trabalho foi a empresa Pit Stop localizada na Avenida Coronel Massot, zona sul de Porto Alegre/RS, junto ao Posto de Combustíveis Megapetro, seu gestor e proprietário Sr. Áureo de Freitas Santos e verificação de todas as possíveis e necessárias funções em que seus colaboradores atuam para desenvolver a atividade-fim. Com isto, durante o processo de análise, foi verificada a necessidade de conhecer a região onde estava inserida a empresa, pois tal fato é objeto importante nas decisões do gestor.

Sendo assim foi realizado levantamento das empresas concorrentes num raio de 2 quilômetros (km) que atuam no mesmo bairro da empresa analisada, e feito um levantamento de preços cobrados, pelos produtos similares. Com procedimentos metodológicos definidos foram encontrados os dados a seguir onde será possível extrair conclusões sobre os objetivos buscados.

4 RESULTADOS ENCONTRADOS

Referente aos resultados encontrados em relação aos dados da empresa Pit Stop, foi verificado que a empresa possui os seguintes serviços dentro de sua gama de atuação, buscando ter alguns opcionais diferenciados em relação à concorrência local.

Quadro 2 – Produtos/Serviços Empresa Pit Stop

Lavagem de Automóveis	
Expressa	R\$ 10,00
Expressa + Secagem + Jetcera + Renovador Pneus	R\$ 15,00
Geral + Jetcera	R\$ 25,00
Lavagem Camionetes médio porte	
Expressa	R\$ 15,00
Expressa + Secagem + Jetcera + Renovador Pneus	R\$ 10,00
Geral + Jetcera	R\$ 35,00
Lavagem Camionetes grande porte	
Expressa	R\$ 18,00
Expressa + Secagem + Jetcera + Renovador Pneus	R\$ 25,00
Geral + Jetcera	R\$ 35,00

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Esta tabela de preços é exposta aos clientes de forma clara, placas fixas e móveis junto à empresa, transparecendo a percepção dos diferentes custos e necessidades de preços diferentes com os tipos de automóveis, que demandam maior mão de obra e materiais. Além disto, que a empresa atua de forma justa com seus clientes, pois nas demais empresas verificadas não possuem preços pré-estabelecidos para diferentes portes de veículos, o que não dá segurança no que é pago pelo serviço.

Foi realizado um levantamento dos preços cobrados no mesmo bairro, em empresas que atuam no mesmo ramo da Pit Stop, pois durante as entrevistas com o proprietário, foi verificado que o preço cobrado pelas lavagens automotivas na região era um fator importante para formação de preços da empresa.

Quadro 3 – Concorrentes raio de 2 km da Empresa Pit Stop

SR Estacionamento e lavagem	
Expressa	R\$ 20,00
Geral	R\$ 25,00
Pura Água Lavagem e Estacionamento	
Expressa	R\$ 10,00
Geral	R\$ 25,00
Lavagem do Alemão	
Expressa	R\$ 10,00
Geral	R\$ 25,00
Áudio Vibe	
Expressa	R\$ 10,00

Expressa c/secagem	R\$ 20,00
Geral	R\$ 25,00
Lavagem OneWashCenter	
Expressa	R\$ 10,00
Geral	R\$ 20,00
Geral + Jetcera	R\$ 25,00
Lavagem do Cariúcho	
Expressa c/secagem	R\$ 15,00
Geral	R\$ 25,00

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Em relação ao preço dos concorrentes, é possível notar que não existe uma diferença muito grande no preço dos principais produtos, como a Lavagem Geral, que tem um preço igual ao da empresa de lavagem Pit Stop nos seis concorrentes verificados. Uma característica diferenciada notada foi que em nenhum dos seis, o preço era exposto em cartazes ou placas na chegada ao estabelecimento. Outra verificação foi a de que para veículos de portes maiores não existia uma variação de preço fixa, e assim o funcionário estipulava um adicional aleatório, dependendo do veículo.

Em relação aos custos fixos consultados com o proprietário, foram verificados os seguintes itens.

Quadro 4 – Custos Fixos mensais

Custos Fixos	
Aluguel	R\$ 1055,00
Água	R\$ 900,00

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Outros desembolsos que são realizados pela empresa que se não são fixos, mas segundo o proprietário, tem uma variação muito pequena, e acabam sendo praticamente os mesmos a cada mês. Neste estudo irão ser tratados como fixos, são os materiais.

Quadro 5 – Custos mensais com materiais Empresa Pit Stop

Material	Unidades	Preço/unidade	Preço total
Shampoo automotivo	2	R\$ 70,00	R\$ 140,00
Metacil	2	R\$ 70,00	R\$ 140,00
Renovador pneus	10	R\$ 50,00	R\$ 500,00
Jet Cera	1	R\$ 45,00	R\$ 45,00
Outros materiais	1	R\$ 75,00	R\$ 75,00
Custo total material			R\$ 900,00

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Sobre a mão de obra, a empresa conta com quatro colaboradores, sendo um que trabalha na cabine com o lava jato, e os demais trabalham na secagem, limpeza interna e acabamentos com produtos nos veículos. Referente a este custo, o desembolso da empresa é da seguinte forma:

Quadro 6 – Custo Mão de Obra Empresa Pit Stop

Função	Custo semanal	Custo mensal
Lavador	R\$ 300,00	R\$ 1.200,00
Acabamentos	R\$ 250,00	R\$ 1.000,00
Custo total MO	R\$ 1.050,00	R\$ 4.200,00

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Em relação à manutenção dos equipamentos, é realizada pelos próprios funcionários, não gerando despesa para a empresa. Outras despesas por não possuírem frequência ou padrão não foram consideradas.

Em relação aos retornos dos serviços prestados- foi verificado que por tratar-se de um serviço onde os clientes buscam a empresa em dias com clima bom, pois não lavariam seus automóveis em dias de chuva-, existe uma perda nos dias úteis, que pode variar de acordo com a época do ano, mas tem uma média de um dia útil perdido por semana, totalizando cinco dias trabalhos por semana.

Não existe desconto no pagamento da mão de obra caso tenham menos dias úteis na semana, sendo paga de forma integral, mas ficando dispensados os colaboradores a critério do proprietário em dias de tempo ruim, obtendo assim os seguintes retornos:

Quadro 7 – Receitas dos serviços prestados Empresa Pit Stop

Lavagens (tipo)	Unid/Dia	Retorno dia	Retorno semanal	Retorno Mensal
Geral	20	R\$ 500,00	R\$ 2.500,00	R\$ 10.000,00
Geral (Médio e Grande)	4	R\$ 140,00	R\$ 700,00	R\$ 2.800,00
Expressa	4	R\$ 40,00	R\$ 200,00	R\$ 800,00
Expressa (com secagem)	6	R\$ 90,00	R\$ 375,00	R\$ 1.800,00
Total	34	R\$ 770,00	R\$ 3.775,00	R\$ 15.400,00

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

De posse dos seguintes dados, comparando os custos com os retornos médios mensais que a empresa possui, chegamos ao seguinte quadro:

Quadro 8 – Resultados por período dos serviços prestados Empresa Pit Stop

Período	Dia/Útil	Semana	Mês
Custos fixos	(R\$ 97,75)	(R\$ 488,75)	(R\$ 1.955,00)

Material	(R\$ 41,25)	(R\$ 206,25)	(R\$ 825,00)
Mão de Obra MO	(R\$ 210,00)	(R\$ 1.050,00)	(R\$ 4.200,00)
Vendas serviços	R\$ 770,00	R\$ 3.850,00	R\$ 15.400,00
Lucro	R\$ 421,00	R\$ 2.105,00	R\$ 8.420,00

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Tais resultados demonstram uma capacidade positiva de retorno sobre o investimento do empreendimento, tendo que considerar que o lucro bruto encontrado também é a renda do proprietário que atua ativamente nos processos do estabelecimento. Devemos considerar aqui a informalidade do ramo de lavagens e estética automotiva, ficando a empresa junto a Posto de Combustíveis com funcionamento diário, mas não sendo considerados custos fiscais, pois estes não ocorrem.

Outro fato levantado é a sazonalidade que não tem um período certo de altas ou baixas no movimento, mas um fato certo é que em dias chuvosos, não há procura pelos serviços, sendo inclusive dispensados colaboradores em certos dias pelo proprietário. Com este fator também pode variar bastante as receitas do negócio, e para isto a margem de contribuição deve ser maior para prever tais reduções nas receitas.

Quanto à metodologia existente para o cálculo de preços, foi verificado que não há critérios válidos em relação aos custos, existindo apenas a busca para que retornos sejam positivos e no fim de cada período gerem uma remuneração justa ao proprietário. Sendo que conforme o gestor, o principal fator que atua sobre os reajustes de preços é o preço da concorrência direta, que foi comprovado no levantamento de preços dos concorrentes, que possui nos produtos principais (Lavagem expressa e Lavagem Geral) preços iguais na maioria dos estabelecimentos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

É possível perceber após apanhado teórico, ser cabível a aplicação do método de custeio por absorção, devido à efetiva utilização dos custos envolvidos, onde todos os custos compõem os preços dos serviços. Sendo lançados diretamente nos resultados da empresa, onde estará o lucro do proprietário, que tem autonomia arbitrária sobre o negócio, podendo assim definir as necessidades de retornos em cada processo ou serviço. Assim, além de ser o método encontrado, é também a melhor maneira de alocação de custos o método tradicional de custeio por absorção.

Além da confirmação do método de aplicação de custos, pode-se aqui ser sugerida uma departamentalização, dentro do custeio por absorção, nos procedimentos operacionais, podendo-se dividir os setores de lavagem e acabamentos, já que possuem produtos na gama dos serviços que não utilizam os acabamentos, e outros que a maior parte do processo é o acabamento. Podendo assim não só utilizar a decisão do preço dos produtos pela concorrência, mas também utilizar um rateio nos custos com água, mão de obra e materiais específicos para cada departamento sugerido. O resultado é a obtenção de preços melhores ou no caso com uma diferenciação mais justa no preço de cada serviço; como preços menores nas lavagens expressas para atrair novos clientes ou focar nos serviços completos que tem receitas maiores.

Durante as entrevistas foi levantada a informação de uma necessidade de capital de reserva devido às sazonalidades e para investimentos, objetivando não depender de situações como aluguel ou alterações nos layouts dos postos de combustível onde trabalha. Para isto, também se deve pensar na inclusão de um item na gama de custos dos serviços, como custos para investimentos que poderiam ser levantados mês a mês sendo uma parte do custo dos serviços e gerando assim um capital de reserva e investimentos, mantendo o equilíbrio do negócio.

Concluindo, não se deve parar na avaliação de custos deste tipo de empresa, mas, a partir daí verificar as necessidades de rearranjo nos processos, análise de mercado, negociação com fornecedores, planejamentos estratégicos para o fim de especializar o negócio, com a busca de tornar mais eficiente e sustentável.

Presente necessidade não é só do ramo de estética automotiva, mas de todo pequeno negócio, que se inicia com o empreendedorismo de alguns sonhadores e na maioria dos casos acaba sucumbindo. Os conhecimentos teóricos da contabilidade e de outras ciências podem ser ferramentas para melhor assessorar estes ramos de negócio os tornando mais rentáveis e eficientes.

REFERÊNCIAS

BERNARDI, L. A. **Política e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 1996.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. **Gestão de custos**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3 ed. – 7. São Paulo. Editora Atlas, 2012.

BOAVENTURA, Edivaldo M. **Metodologia da pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2004.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2006.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

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

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

_____. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 2006.

POMPERMAYER, C. B.; LIMA, J. E. P. Gestão de custos in. FACULDADE BOM JESUS. **Finanças Empresariais**. Curitiba: Associação Franciscana de Ensino Senhor Bom Jesus, 2002. (Coleção Gestão Empresarial, v.4). Disponível em: <<http://www.unifae.br/publicacoes/pdf/financas/4.pdf>>. Acesso em: 29 jun. 2014.

ROESCH, S. M. A. **Projetos de estágio do curso de administração**. São Paulo: Atlas, 2007.

SANTOS, José Luiz dos et al. **Fundamentos de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2006. v. 22.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 5. ed. São Paulo: Frase, 1998.