

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE OURO PRETO
INSTITUTO DE CIÊNCIAS EXATAS E APLICADAS
DEPARTAMENTO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO**

**IMPLEMENTAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS COMO
UMA FERRAMENTA ESTRATÉGICA EM UMA ORGANIZAÇÃO DO
SETOR DE AUTOPEÇAS DE MINAS GERAIS**

PAULO CÉSAR LACERDA DE SOUZA JÚNIOR

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

João Monlevade - MG
Julho, 2018

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE OURO PRETO
INSTITUTO DE CIÊNCIAS EXATAS E APLICADAS
DEPARTAMENTO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO**

PAULO CÉSAR LACERDA DE SOUZA JÚNIOR

**IMPLEMENTAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS COMO
UMA FERRAMENTA ESTRATÉGICA EM UMA ORGANIZAÇÃO DO
SETOR DE AUTOPEÇAS DE MINAS GERAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Engenharia de Produção da Universidade Federal de Ouro Preto como parte dos requisitos para a obtenção de grau em Engenharia de Produção.

Orientador: Paganini Barcellos de Oliveira

João Monlevade - MG
Julho, 2018

O482i Souza Junior, Paulo César Lacerda de .
Implementação da gestão de custos como uma ferramenta estratégica em uma organização do setor de autopeças de Minas Gerais [manuscrito] / Paulo César Lacerda de Souza Junior. - 2018.

58f.: il.: color; grafs; tabs.

Orientador: Prof. MSc. Paganini Barcellos de Oliveira.

Monografia (Graduação). Universidade Federal de Ouro Preto. Instituto de Ciências Exatas e Aplicadas. Departamento de Engenharia de Produção.

1. Engenharia de produção. 2. Custos. I. Oliveira, Paganini Barcellos de. II. Universidade Federal de Ouro Preto. III. Título.

CDU: 658.5:657.47

Catálogo: ficha@sisbin.ufop.br

ATA DE DEFESA

Aos 02 dias do mês de julho de 2018, às 14 horas e 30 minutos, na sala E304 deste instituto, foi realizada a defesa do Trabalho de Conclusão de Curso pelo aluno **PAULO CÉSAR LACERDA DE SOUZA JÚNIOR**, sendo a comissão examinadora constituída pelos professores: Paganini Barcellos de Oliveira (orientador), Thiago Augusto de Oliveira Silva (convidado), June Marques Fernandes (convidado).

O aluno apresentou o trabalho intitulado: **IMPLEMENTAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS COMO UMA FERRAMENTA ESTRATÉGICA EM UMA ORGANIZAÇÃO DO SETOR DE AUTOPEÇAS DE MINAS GERAIS**

A comissão examinadora deliberou, pela:

Aprovação

Aprovação com Ressalva - Prazo concedido para as correções:

Reprovação com Ressalva - Prazo para marcação da nova banca:

Reprovação

do aluno, com a nota 9,2. Na forma regulamentar e seguindo as determinações da resolução COEP 04/2017 foi lavrada a presente ata que é assinada pelos membros da comissão examinadora e pelo aluno.

João Monlevade, 02 de julho de 2018.

Paganini Barcellos de Oliveira
Professor Orientador

Thiago Augusto de Oliveira Silva
Convidado

June Marques Fernandes
Convidado

Paulo César Lacerda de Souza Júnior
Aluno

TERMO DE RESPONSABILIDADE

O texto do trabalho de conclusão de curso intitulado “IMPLEMENTAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS COMO UMA FERRAMENTA ESTRATÉGICA EM UMA ORGANIZAÇÃO DO SETOR DE AUTOPEÇAS DE MINAS GERAIS” é de minha inteira responsabilidade. Declaro que não há utilização indevida de texto, material fotográfico ou qualquer outro material pertencente a terceiros sem o devido referenciamento ou consentimento dos referidos autores.

João Monlevade, 02 de julho de 2018.

Paulo César Lacerda de Souza Júnior

Paulo César Lacerda de Souza Júnior

AGRADECIMENTOS

Hoje estou chegando a um momento importante da minha graduação, com ela vem à tona todas as pessoas que contribuíram para o desenvolvimento e conclusão dessa etapa. Agradeço imensamente à Deus, por ter me concedido saúde, força e disposição para fazer a faculdade e o trabalho de final de curso, sem Ele, nada seria possível.

Agradeço à UFOP, por me proporcionar experiências incríveis, que abrangeram desde a formação acadêmica até a pessoal. Em especial, agradeço ao professor Paganini, por ter sido um grande orientador e por não medir esforços para tornar minha pesquisa relevante e consistente.

Agradeço aos meus pais, Mara e Paulo, que por muitas vezes não entendiam minhas angustias, momentos de ansiedade, mas sempre torceram para que eu conseguisse chegar a esse momento. Aos meus avós, onde quer que estejam, cuidaram do meu caminho e não me deixaram desanimar desse sonho.

Agradeço a Fernanda, por toda paciência, companheirismo e amor. Por ter me ajudado durante todo esse tempo em que estive dedicando a minha formação.

Aos meus amigos, que foram companheiros durante as atividades em sala de aula até a conclusão desse TCC, em especial ao Iran, Paulo Vitor, Caio, Diego, Paulo Henrique, Thalyck, Rodrigo Aponte, Robson, Vinicius Leandro, dentre outros que que estiveram comigo nessa jornada, vocês com certeza são parte dessa vitória.

RESUMO

Este trabalho objetiva a elaboração do plano de gestão de custos para uma organização prestadora de serviços de reparação de veículos, localizada no estado de Minas Gerais, a partir do mapeamento dos custos da organização; a criação do plano de contas no sistema de gestão da empresa; e a proposição de critérios de melhorias nos mecanismos de gestão, considerando as condições reais de operação. Para tanto, um levantamento bibliográfico sobre o assunto, combinado com um procedimento de coleta de dados é estabelecido visando conhecer a estrutura organizacional e analisar o seu desempenho em relação ao uso dos recursos. Considerando as particularidades da empresa, o princípio de custeio por absorção total combinado com os métodos RKW e ABC é adaptado e integrado ao sistema de informação da organização, de tal forma a permitir avaliar o desempenho dos custos dos produtos e dos serviços, respectivamente. Finalmente, diferentes estratégias de redução de custos são apresentadas visando melhorar a eficiência financeira e contribuir para a sistematização do procedimento de fixação de preços dos produtos e serviços.

Palavras-chave: Gestão de Custos, Custeio por Absorção, Custeio Baseado em Atividades (ABC), Centro de Custos (RKW).

ABSTRACT

This work aims to develop a cost management plan for a vehicle repair service company located in Minas Gerais, through: a cost mapping; the implementation of the an accounts plan in the company's management system; and the definition of criteria for improvements in business management mechanisms, considering the real operating conditions. A bibliographic survey combined with a data collection procedure is established in order to understand the organizational structure and analyze its performance regarding the use of resources. The total absorption costing principle combined with an adaptation of RKW and ABC methods is integrated to the organization's information system in order to assess the performance of product and service costs, respectively. Finally, different strategies to minimize the costs, in order to improve the company's financial efficiency and contribute to the products and services pricing procedure, are presented.

Keywords: Cost Management, Absorption Costing, Activity Based Costing (ABC), Costs Center (RKW)

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Participação das subclasses por região e estado.	1
Figura 2 - Organização do Trabalho.....	4
Figura 3 - Custeio por absorção em empresas comerciais e prestadoras de serviços.....	11
Figura 4 - Comparativo entre o método de custeio tradicional e o de custeio por atividades.....	12
Figura 5 - Organograma da organização.	16
Figura 6 - Abertura de Pedido para Venda Direta.	17
Figura 7 - Abertura de O.S para Prestação de Serviços.....	18
Figura 8 - Ilustração da divisão de categorias e subcategorias do plano de gestão de custos.	19
Figura 9 - Planilha de Gestão de Custos elaborada pelo pesquisador.	27

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Cálculo do Percentual de Incidência das Despesas sobre o Produto.....	21
Tabela 2 - Relação de valores referentes à mão de obra direta e indireta da empresa. ..	23
Tabela 3 - Relação de despesas fixas mensais da organização.....	24
Tabela 4 - Cálculo do custo-hora por profissional direto.	25
Tabela 5 - Cálculo do custo fixo a ser alocado na hora trabalhada.	25
Tabela 6 - Cálculo do custo total por hora.....	25
Tabela 7 - Comparativo global de redução de despesas fixas.	30
Tabela 8 - Comparativo global de redução das despesas variáveis.	30

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Comparação entre Planejamento e Gestão Estratégica.	7
Quadro 2 - Formação do preço de venda do produto.	22
Quadro 3 - Relação de custos reduzidos.....	30

LISTA DE SIGLAS

ABC - Activity-Based Costing

GE - General Eletric

kW - Quilowatt

RKW - Reichskuratorium fur Wirttshaftlichkeit

SINDIREPA - Sindicato da Indústria de Reparação Automotiva do Brasil

UEP - Unidades de Esforço de Produção

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
1.1. Objetivos	2
1.1.1. Objetivo geral	2
1.1.2. Objetivos específicos	3
1.1.3. Justificativa	3
1.1.4. Organização do texto	3
2. REFERENCIAL TEÓRICO	5
2.1. Estratégia	5
2.2. Gestão de custos	8
2.2.1. Contabilidade de custos	8
2.2.2. Conceitos básicos de custos	9
2.2.3. Princípios de Custeio	9
2.2.4. Métodos de Custeio	11
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	14
4. ANÁLISE E RESULTADOS.....	16
4.1. Caracterização da empresa.....	16
4.2. Caracterização dos serviços oferecidos	17
4.3. Estruturação do Plano de Gestão de Custos.....	18
4.3.1. Formação do preço de venda dos produtos	20
4.3.2. Formação do preço de venda dos serviços	22
4.4. Ferramenta para gestão de custos	26
4.4.1. Ações para redução de custos	27
4.4.4.1. Resultados obtidos	28
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	32
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	33

1. INTRODUÇÃO

Diante da competitividade do setor de reparação de veículos no Brasil, as empresas desse ramo precisam desenvolver ferramentas que contribuam para que suas atividades sejam realizadas de forma mais eficiente e profissional, visando satisfazer as necessidades de seus clientes e alcançar as estratégias da organização.

Segundo o Sindirepa (2017), o mercado de reparação de veículos é formado por 94,4% de micro e pequenas empresas, historicamente, em sua maioria de origem familiar, que tem como principais diferenciais a paixão pelos veículos e a experiência na sua extensa cadeia de valor.

Em todo território brasileiro, existem mais de 123 mil empresas desse ramo, distribuídos nos 26 estados e o Distrito Federal. Essas empresas podem ser classificadas em 4 tipos de subclasses, que são: colisão; lavagem/acessórios; mecânica e borracharia (SINDIREPA, 2017). A Figura 1 ilustra a participação dessas subclasses em cada região do país.

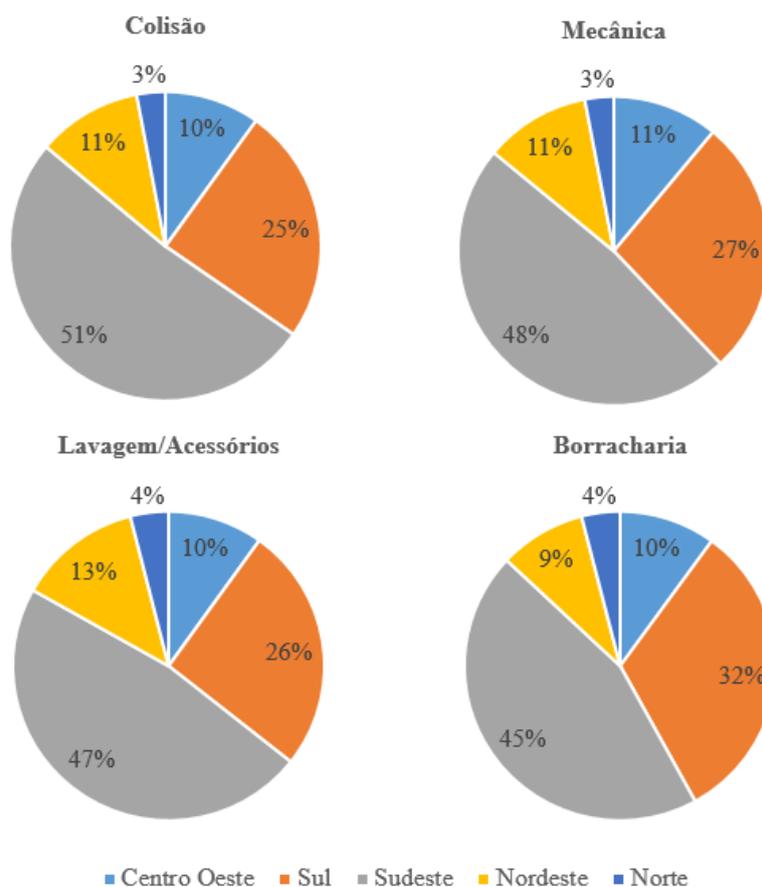


Figura 1 - Participação das subclasses por região e estado.
Fonte: Adaptado de Sindirepa (2017).

A região sudeste conta com a maior fatia de empresas em cada uma das subclasses, sendo que, uma em cada duas empresas do mercado de reparação de veículos está localizada nessa região.

A organização estudada, pertencente à subclasse lavagem/acessórios, e está localizada na região do Médio Piracicaba, em Minas Gerais, mais especificamente as margens da BR 381, local estratégico para o atendimento dos seus clientes, que em grande parte vem de outros estados, sendo assim, tornando-se um ponto de apoio estratégico. Observa-se também que mesmo pertencendo à subclasse citada, a empresa não presta serviços de lavagem.

As receitas das empresas que oferecem o mesmo tipo de serviço que a empresa estudada, são obtidas através do produto da venda de bens e serviços, associado às receitas operacionais. Segundo Leone (2001), a Contabilidade dos Custos consiste em reunir, organizar, analisar e interpretar os custos dos produtos ou serviços, para controlar e auxiliar o gestor na tomada de decisão e no planejamento das atividades.

Nesse contexto, considerando alguns dos desafios das empresas que trabalham com reparação de veículos, que são: captar e fidelizar clientes; manter uma variedade de produtos que atenda a todos os tipos de veículos, desde os mais antigos até os mais novos e conseguir se manter no mercado de forma sustentável; pode-se dizer que o alinhamento desses desafios com uma boa gestão de custos, aumentam as chances de superá-los e conseqüentemente melhorar a gestão da organização.

O presente trabalho mostra como a gestão de custos quando empregada com uma ferramenta estratégica possibilita à organização enxergar possíveis gargalos nos processos, identificar elementos de custo que atrapalham o bom andamento da empresa, bem como reduzir o seu custo operacional, sem comprometer a qualidade dos produtos e serviços oferecidos e conseqüentemente aumentando a fidelização dos seus clientes.

1.1. Objetivos

1.1.1. Objetivo geral

Elaborar um plano de gestão de custos para uma organização prestadora de serviços de reparação de veículos, localizada no estado de Minas Gerais.

1.1.2. Objetivos específicos

O presente trabalho será elaborado com base nas informações coletadas na organização e tem o intuito de alcançar os seguintes objetivos específicos:

- Mapear os custos existentes na organização;
- Criar o plano de contas no sistema de gestão da empresa;
- Propor critérios de melhorias no mecanismo de gestão de custos da organização;
- Avaliar a metodologia empregada em uma situação real de campo.

1.1.3. Justificativa

A gestão eficiente dos custos da empresa permitirá monitorar todos os tipos de variáveis que podem afetar o preço dos produtos e serviços, e, além disso, possibilita analisar se esses preços conseguem suprir todos os custos organizacionais, sustentar a empresa no mercado e manter o nível de diferenciação em relação aos seus concorrentes.

O que impulsionou a realização desse trabalho foi entender como são compostos os custos, sejam eles operacionais ou não-operacionais, de uma organização prestadora de serviços automotivos. Sendo assim, desenvolver um plano onde serão detalhados todos os itens que fazem parte do dia a dia da organização e, por meio de uma base de dados consolidada, permitirá entender quais deles necessitam de maior atenção e principalmente os que afetam diretamente os preços dos produtos e serviços oferecidos.

Além disso, espera-se que esse trabalho seja um fator determinante para a organização entender que a gestão de custos é uma ferramenta estratégica que pode ser um diferencial da organização para competir no seu mercado de atuação.

1.1.4. Organização do texto

O processo de elaboração e a organização do conteúdo deste trabalho é apresentado pela Figura 2, sendo a numeração dos blocos referente a cada um dos capítulos do texto, e seu conteúdo referente aos elementos textuais de destaque em cada capítulo.

1 - INTRODUÇÃO

Contextualização e formulação do problema; objetivos gerais, específicos e justificativa.

2 - REFERENCIAL TEÓRICO

Revisão dos conceitos de estratégia; gestão estratégica de custos; gestão de custos; contabilidade de custos; conceitos básicos de custos; princípios de custeio e métodos de custeio.

3 - PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Natureza; abordagem; procedimentos e avaliação do método.

4 - ANÁLISE E RESULTADOS

Caracterização da empresa; dos serviços oferecidos; estruturação do plano de gestão de custos; formação do preço de venda de produtos e serviços; ferramenta de gestão de custos; ações para redução de custos e resultados obtidos.

5 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

Análise e contribuição para o meio acadêmico; apresentação de resultados em relação a aplicação da metodologia.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANEXOS

Figura 2 - Organização do Trabalho.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Para o desenvolvimento dessa pesquisa foi necessário explorar alguns dos conceitos de gestão de custos e estratégia. Durante esse capítulo será mostrado o quanto eles estão correlacionados no contexto empresarial, principalmente quando se trata de empresas de pequeno porte, mais especificamente do setor de reparação de veículos.

Será apresentada uma abordagem simplificada sobre estratégia, demonstrando como é definido esse conceito e aplicação em conjunto com a gestão de custos, tornando-se um fator de diferenciação para a empresa.

Finalmente, em relação à gestão de custos, serão explorados conceitos que vão desde os princípios de contabilidade até os sistemas de acumulação de custos, bem como, princípios e métodos de custeio.

2.1. Estratégia

A estratégia é considerada uma ferramenta que os administradores dispõem para se orientarem nas tomadas de decisão diante das mudanças rápidas e competitivas. De acordo com Oliveira (2009), ela é uma forma, maneira, caminho, para alcançar os objetivos da empresa. Também é definida como a arte de utilizar adequadamente os recursos financeiros, físicos e humanos com o intuito aproveitar da melhor maneira as oportunidades que surgem à organização.

O termo estratégia vem do grego “strategos”, que significa a arte do general. Sendo assim, Las Casas (2006), relaciona a estratégia aos campos de batalha, onde quem age melhor defensivamente consegue alcançar melhor e mais rápido seus objetivos.

As empresas, como os exércitos, articulam planos que consideram o ambiente empresarial de maneira análoga ao setor militar em relação aos campos de batalha. Os comandantes estudam os pontos fortes e fracos dos adversários e procuram agir nos espaços identificados, aproveitando as oportunidades e defendendo-se das ameaças (LAS CASAS, 2006, p. 83).

Segundo Porter (2004), estratégia é ter uma posição acerca de determinada atividade. Portanto, se tratam de ações ofensivas e defensivas para enfrentar as cinco forças competitivas que são: novos entrantes, produtos substitutos, poder de barganha,

concorrentes e fornecedores. Para enfrentar essas forças ele define três estratégias genéricas para conseguir bom desempenho, são elas:

- Estratégia de liderança em custos: oferta de serviços e produtos com preço mais baixo que a concorrência, por meio de produção em larga escala ou compra em larga escala, além do controle de custos;
- Estratégia de diferenciação: busca inserir produtos e serviços que sejam diferenciados e que fundamentem os preços mais elevados;
- Estratégia de foco: tem o propósito de conseguir vantagem competitiva seja por baixo custo ou diferenciação, porém em um segmento específico como, por exemplo, uma região demográfica, grupos de clientes, linhas de produtos e etc.

Mintzberg (2010), não apresenta uma definição própria de estratégia, mas complementa que ela requer uma série de definições, mais especificamente cinco: planos, padrões, pretexto, posição e perspectiva.

A estratégia quando é tomada como plano indica que há um “norte” a ser seguido, podendo ser demonstrando de modo formal ou não. Quando definida como padrão, ela é praticada independente de ter sido planejada ou não. Como pretexto, este tipo de estratégia significa uma artimanha intencional para calotear um oponente ou competidor, ou seja, é uma estratégia planejada. Quando é definida como posição, ela visa detectar a localização da empresa no ambiente. Nesse caso, permite definir o local onde a empresa vai concentrar seus recursos visando melhorar sua posição de mercado. Finalmente, quando é definida como perspectiva, a estratégia é compartilhada pelos membros da organização através de suas intenções ou por suas ações, que englobam aspectos como culturas, ideologias e paradigmas (MINTZBERG, 2010).

Além disso, Mintzberg (2010) reafirma que essas definições estratégicas não podem ser analisadas separadamente, mas sim em conjunto, pois uma não exclui a outra. Portanto, as estratégias mostram como reagir diante da competitividade do mercado, e fornecem subsídios para ações e planejamentos futuros.

Segundo Souza, Silva, Pilz apud Rocha (2010), utilizando-se do Quadro 1, comparam a gestão estratégica com o planejamento estratégico e constatarem que o planejamento é uma das fases que fornecem sustentação a essa gestão.

Quadro 1 - Comparação entre Planejamento e Gestão Estratégica.

PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS
É uma fase do processo de gestão.	É um processo de gestão.
O objetivo é assegurar o cumprimento da missão e a continuidade da entidade.	O objetivo é assegurar a continuidade da empresa, com vantagem em relação aos concorrentes.
Inicia-se com o estabelecimento de cenários.	Ocorre sob um cenário preestabelecido.
Precede a busca de vantagens competitivas.	Caracteriza-se fortemente pela busca de vantagens competitivas.
O produto final é um conjunto de diretrizes estratégicas qualitativas.	É um processo contínuo, e não se caracteriza por um único produto final, formal, pronto e acabado.

Fonte: Souza, Silva, Pilz apud Rocha (2010).

Nesse contexto, a literatura mostra que a utilização correta das informações contábeis contribui para a organização o planejamento e desenvolvimento de uma estratégia consistente, proporcionando cenários mais favoráveis para as tomadas de decisão. Dessa maneira, a estratégia de custo permite que a empresa reduza seus custos e, conseqüentemente, aumente a competitividade de toda sua cadeia de valor (CASTRO et al., 2005).

2.1.1. Gestão estratégica de custos

Segundo Ciotti (2011), a utilização de custos dentro do contexto estratégico na gestão empresarial se torna uma das melhores decisões no âmbito das vantagens competitivas de uma organização. De acordo com Vianna e Velasco (1998) apud Lauschner e Beuren (2004), as empresas prestadoras de serviço, assim como as demais empresas do setor de produção, estão em um ambiente de competição forte por fatias maiores de mercado, obrigando-as à busca constante de novos serviços e produtos, sempre com melhor qualidade. Além disso, buscam reformular toda sua estrutura para tornar mais próxima a relação com seus clientes, identificar suas prioridades e desenvolver um relacionamento que permita agregar qualidade e rapidez. Com isso, a gestão estratégica de custos resulta na apresentação de uma nova visão da contabilidade gerencial, sendo esta, ligada a estratégias empresariais.

Nakagawa (1991) apud Lauschner e Beuren (2004), destaca que os sistemas de custos tradicionais foram desenvolvidos para a avaliação de inventários, tendo em vista a necessidade de se elaborarem demonstrativos contábeis e fiscais, e têm sido continuamente aprimorados ao longo do tempo. Porém, esses sistemas não

proporcionam informações precisas e oportunas, para uma gestão mais eficiente do negócio.

Com o intuito de encontrar alternativas para essas questões, a gestão estratégica ganha força, pois ela pretende fornecer as informações de custos necessárias para apoiar adequadamente as decisões estratégicas e operacionais, decisões essas, que podem impactar na aquisição e utilização eficiente dos recursos produtivos, abrangendo todo o ciclo de vida dos produtos (LAUSCHNER e BEUREN, 2004). Aliado ao posicionamento estratégico da organização, que é se tornar a solução para aqueles que usam os veículos de linha pesada como ferramenta de trabalho ou de lazer, a empresa deseja consolidar sua força no mercado.

2.2. Gestão de custos

2.2.1. Contabilidade de custos

Diante do crescimento das empresas, as funções de um profissional que atua no setor de contabilidade empresarial se tornaram mais complexas e passaram a ser encaradas como uma eficiente ferramenta gerencial. A contabilidade de custos surgiu junto com a criação das empresas industriais, onde o processo de fabricação de produtos através de vários insumos dificultou a definição do custo dos produtos vendidos (BORNIA, 2010).

A contabilidade de custos pode contribuir: na determinação dos custos dos insumos aplicados na produção e das diversas áreas que compõem a organização; nas políticas de redução dos custos dos insumos aplicados na produção ou diversas áreas que compõem a empresa; no controle das operações e atividades; e no auxílio às tomadas de decisão ou na solução de problemas especiais e nas políticas de redução de desperdícios de material e tempo ocioso. Além disso, ela pode contribuir para a solução de problemas relacionados ao preço de venda de um produto, determinando a contribuição de cada produto ou linha de produtos para o lucro da empresa e definindo o nível mínimo de atividades exigidas para que o negócio seja viável (MEGLIORINI, 2006).

Para entender melhor a contabilidade de custos, é muito importante entender os conceitos básicos de custos, principalmente no que se refere a custos e despesas.

2.2.2. Conceitos básicos de custos

O sistema de apuração de custos de uma empresa é construído a partir de três elementos principais, que são: gastos, custos e despesas. Segundo Martins (2003), gasto é a compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a empresa, representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro). Por ser um termo extremamente amplo, ele pode ser aplicado a todos os bens e serviços adquiridos, desde a compra de matéria-prima até nos gastos com honorários da direção.

O gasto só é contabilizado na transferência para a propriedade da empresa do bem ou serviço, ou seja, no momento em que existe o reconhecimento contábil da dívida assumida ou da redução do ativo dado em pagamento. Vale ressaltar que os gastos incorporam as ineficiências do sistema produtivo (MARTINS, 2003).

Os custos são definidos como um gasto referente ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços. Pode-se perceber que o custo também é um gasto, mas só será reconhecido como tal, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço (MARTINS, 2003).

Por último, as despesas correspondem à parcela dos gastos consumida para administrar a empresa e realizar suas vendas, ou seja, para obter receitas. A comissão de um vendedor é um gasto que se torna imediatamente uma despesa, o equipamento usado na fábrica, que fora transformado em investimento e posteriormente considerado parcialmente como custo, torna-se, na venda do produto feito, uma despesa. As despesas, portanto, são itens que reduzem o Patrimônio Líquido e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas (MARTINS, 2003).

Com a definição dos conceitos básicos de custos, que demonstram a diferença entre gasto, custo e despesa, torna-se mais simples a compreensão dos princípios de custeio existentes e seus objetivos.

2.2.3. Princípios de Custeio

A análise de um sistema de custos pode ser feita analisando se o tipo de informação gerada é adequado às necessidades da empresa e quais são as informações importantes que deveriam ser fornecidas. Essa discussão está relacionada com os

objetivos do sistema, pois a relevância das informações depende de sua finalidade (BORNIA, 2010). A análise do sistema sob esse enfoque é denominada princípio de custeio.

Ele pode ser definido como a forma de alocar o custo de produção de um determinado produto ou serviço. Estes custos englobam tanto os custos variáveis, despesas que são diretamente proporcionais à oferta dos bens ou serviços, quanto os fixos, que não são diretamente alterados pelo acréscimo ou decréscimo da produção (BEBER, SILVA, DIÓGENES, NETO, 2004). Pode-se avaliar os três princípios de custeio existentes na literatura, segundo Beber et al (2004).

- Custeio Variável: as despesas fixas não devem ser inseridas no custo dos produtos ou serviços ofertados, considerando que apenas os custos variáveis incidem na elaboração do produto. Sendo assim, as despesas fixas são tratadas como despesas do período;
- Custeio por Absorção Ideal: leva em consideração que todas as despesas fixas e variáveis devem ser atribuídas aos produtos, exceto aquelas relacionadas às perdas. Neste princípio, parte-se da ideia que o custo do produto é independente da quantidade produzida, não tendo, portanto, responsabilidade sobre as perdas ocorridas no período da avaliação;
- Custeio por Absorção Total: considera que todas as despesas fixas e variáveis devem ser repassadas aos produtos, inclusive as perdas. Esse princípio trabalha com o conceito de gasto da organização, repassando todas as ineficiências da organização ao custo.

Diante da realidade da empresa estudada, pode-se afirmar que o princípio Absorção Total melhor se adequa às necessidades atuais e estratégias adotadas por ela, pois ele permite apropriar todos os custos de produção aos bens elaborados, desde os gastos com a operação, até as perdas relacionadas com matéria-prima e produtos defeituosos.

Historicamente, a indústria foi pioneira na utilização dos princípios de custeio, possivelmente, por apresentarem estrutura e atividades mais complexas do que as empresas comerciais e prestadoras de serviços. Apesar disso, Martins (2003), Crepaldi (2002) e Megliorini (2006) apresentam conceitos e procedimentos desenvolvidos para as empresas industriais que podem ser aplicados às comerciais e prestadoras de

serviços, por meio de ajustes nos sistemas físicos e operacionais. A Figura 3 mostra um esquema genérico de apropriação de custos, o qual o princípio de custeio por absorção é empregado para as empresas de manufatura e prestadoras de serviço.

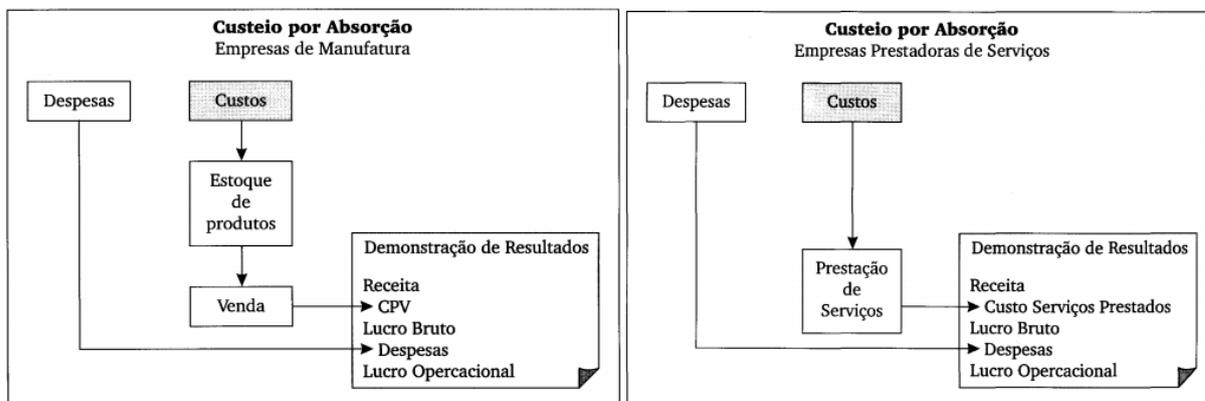


Figura 3 - Custeio por absorção em empresas comerciais e prestadoras de serviços.
 Fonte: Martins (2003).

A partir do entendimento dos princípios de custeio, compreendendo que eles são responsáveis por avaliar e qualificar o conteúdo das informações de custo coletadas, é possível definir um método de custeio que melhor se adequa às características específicas de uma organização.

2.2.4. Métodos de Custeio

Os métodos de custeio são responsáveis pela atribuição das informações trabalhadas nos princípios de custeio, e, de acordo com Megliorini (2006), determinam a forma de valoração dos objetos de custeio, que pode ser uma operação, uma atividade, um conjunto de atividades, um produto, um departamento, etc. Dentre eles podemos destacar: Custo-Padrão, Centro de Custos, Custeio Baseado em Atividades e Unidades de Esforço de Produção (UEP). Os métodos explorados neste trabalho são: centro de custos (RKW) e custeio baseado em atividades (ABC).

O método RKW segmenta as diversas áreas da organização em departamentos ou seções onde os custos diretos possam ser atribuídos. Os custos indiretos da empresa são, posteriormente, distribuídos aos centros de forma proporcional, através de um critério de rateio. Nesse modelo, se trabalha somente os custos de transformação (PIMENTEL et al., 2013).

Os centros de custos são determinados levando-se em conta: o organograma da empresa, considerando que cada departamento pode ser um centro de custos; a

localização, quando partes da empresa encontram-se em locais diferentes, sendo que cada local pode ser um centro de custos; as responsabilidades, que são conferidas a cada gerente podem ser centros de custos; e a homogeneidade, que influencia diretamente na boa alocação dos custos aos bens ou serviços (ABBAS, GONÇALVES e LEONCINE, 2012 apud BORNIA, 2010).

O método de custeio ABC surgiu da necessidade de detalhar os custos incorridos pelos produtos, para melhorar o nível de controle dos recursos utilizados e proporcionar melhores decisões em relação aos preços e quanto a incrementar, reduzir ou excluir certas linhas de produtos (ABBAS, GONÇALVES e LEONCINE, 2012 apud PINOTTI, 2003).

Trata-se de um método de difícil implementação, porém pode ser encarado como a solução para todos os problemas de uma empresa, partindo da premissa de que não são os bens ou serviços que esgotam recursos, mas, sim, os recursos que são esgotados pelas atividades e estas, por sua vez, são consumidas pelos bens ou serviços. A Figura 4 mostra um comparativo entre o método de custeio tradicional, onde os custos indiretos são atribuídos sem um critério específico e o método ABC.

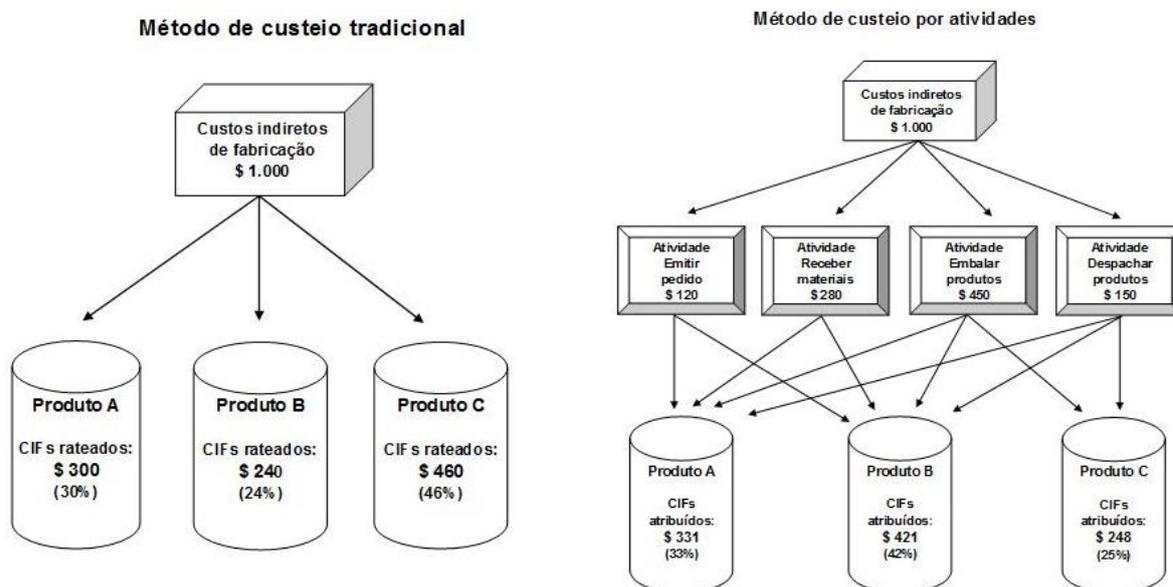


Figura 4 - Comparativo entre o método de custeio tradicional e o de custeio por atividades.
Fonte: HOJI, 2014.

Pela Figura 3 nota-se que a proposta do método ABC é apropriar os custos indiretos às atividades, pois de acordo com a sua filosofia, elas são geradoras de custos. Sendo assim, cada um dos custos indiretos deve ser relacionado às suas atividades através de direcionadores de recursos, que melhor representam as formas de

esgotamento, e, em seguida, adicionado aos produtos, serviços ou outros objetos de custeio, segundo os direcionadores de atividades mais adequados (MEGLIORINI, 2006). Com a determinação dos métodos a serem utilizados, inicia-se o processo de implantação, validação e finalmente a avaliação dos resultados.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com Turrioni e Mello (2011), a estruturação das informações utiliza uma abordagem denominada “Pesquisa Científica em Engenharia de Produção”, que se segmenta por sua natureza, objetivos, abordagem e método utilizado.

Sobre a natureza, a pesquisa apresentada nesse trabalho pode ser classificada como aplicada, pois tem interesse comercial e os resultados obtidos por ela serão fundamentais para a organização se estruturar, conseguir produzir com um custo eficiente e conseqüentemente consolidar sua estratégia no mercado onde atua.

Em relação aos objetivos da pesquisa, ela pode ser classificada em dois tipos: pesquisa descritiva e explicativa. Ela é considerada descritiva, pois procura reunir um grande número de informações detalhadas com a finalidade de se obter o maior conhecimento sobre o assunto e possibilitar o desenvolvimento de soluções para o problema levantado. Ela também pode ser considerada normativa, pois está primariamente interessada no desenvolvimento de políticas, estratégias e ações para aperfeiçoar os resultados disponíveis na literatura existente, para encontrar uma solução ótima para novas definições de problemas ou para comparar várias estratégias relativas a um problema específico.

Quanto à abordagem, a pesquisa pode ser classificada como combinada, sendo ela quantitativa, pois com a transformação dos valores coletados serão geradas informações importantes para as tomadas de decisão da organização, e qualitativa, pois há uma relação dinâmica entre o mundo real e a organização, além disso, é feita uma interpretação de todos os resultados obtidos e como eles irão interferir no cotidiano da empresa.

Quanto ao método, a pesquisa pode ser classificada como uma pesquisa-ação, pois foi concebida e realizada em estreita associação com uma ação ou com a resolução de um problema coletivo. Os pesquisadores e participantes representativos da situação ou do problema estão envolvidos de modo cooperativo ou participativo.

Em relação aos procedimentos metodológicos, a pesquisa foi dividida em 4 etapas: coleta de dados, análise dos dados, escolha e aplicação da ferramenta e avaliação final.

A primeira etapa se baseia nos dados que constam no sistema de gestão da organização. O período escolhido para coleta dos dados foi de janeiro a julho dos anos

de 2016 e 2017, e, além disso, foram reunidos também dados complementares referentes ao período de agosto a dezembro dos mesmos anos.

A segunda etapa consistiu em organizar e classificar os dados por meio do sistema próprio da empresa e outras planilhas eletrônicas, visando comparar o que foi projetado com o real, e criar cenários de interesse de estudo a partir dessas comparações.

É válido destacar que em paralelo às duas primeiras etapas foi fundamental realizar uma pesquisa bibliográfica para auxílio durante a definição do princípio e o método de custeio que melhor se adequava à organização estudada, bem como uma pesquisa documental, obtida por meio de notas fiscais, recibos, dentre outros documentos, para a apuração dos custos operacionais da empresa.

A terceira etapa do estudo permitiu aplicar o princípio de custeio por absorção total combinado com os métodos de custeio: centro de custos e de custeio por atividades (ABC). Nessa etapa tomou-se como base os dados coletados no período determinado, e, a partir disso foi realizado um estudo que reuniu todas as informações a respeito do custo operacional da organização, partindo da criação do plano de gestão de custos, da classificação dos mesmos (fixos ou variáveis), a sua ocorrência (mensal, trimestral, semestral ou anual). Posteriormente, foi possível identificar quais elementos eram considerados um gargalo para a empresa; em qual ou quais áreas da empresa tinham efeitos significativos nos custos; como os custos afetavam a precificação dos produtos e serviços; quais ações seriam tomadas para melhoria dos processos de gestão.

Finalmente, na última etapa, foi realizada uma avaliação dos métodos de custeio propostos, apontando pontos positivos e negativos, e, comparando o desempenho dos custos da empresa, antes e depois da metodologia de gestão de custos desenvolvida.

4. ANÁLISE E RESULTADOS

4.1. Caracterização da empresa

O trabalho foi desenvolvido numa empresa prestadora de serviços automotivos, a Auto Acessórios Paulomarc, de origem familiar, situada na cidade de João Monlevade - MG, que possui mais de 25 anos de fundação e conta com 8 funcionários, sendo 3 da direção, 3 na área operacional, 1 na área comercial e 1 na gerência. A Figura 5 mostra os detalhes do organograma administrativo da empresa. Os setores operacional e comercial são diretamente subordinados a direção, já na parte operacional o instalador de acessórios e o técnico de tacógrafos¹ são subordinados ao encarregado da oficina.

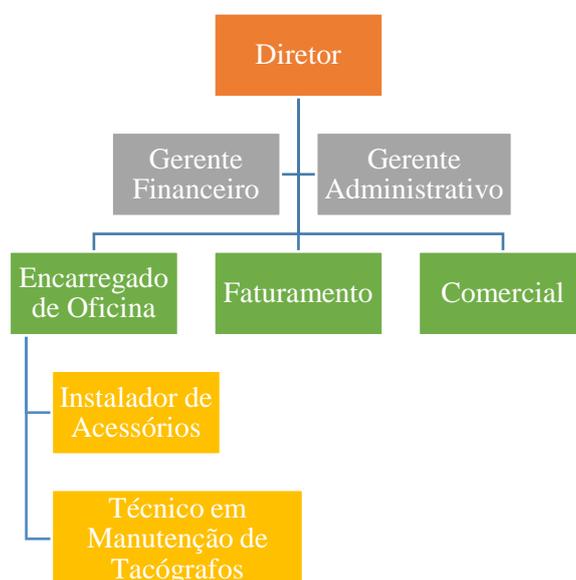


Figura 5 - Organograma da organização.
Fonte: Esteves (2017).

A empresa oferece serviços elétricos, manutenção em cabines, instalação de acessórios e manutenção em tacógrafos. Seu processo produtivo é caracterizado pela venda direta de mercadorias (peças e acessórios automotivos), bem como a prestação de serviços (manutenção elétrica, em tacógrafos e instalação de acessórios).

A jornada de trabalho obedece às 44 horas semanais, prevista em lei, podendo se estender em 1 hora ou 1 hora e 30 minutos de horas extras por dia, caso seja de necessidade da empresa. Além disso, há uma pausa de 10 a 15 minutos reservada ao

¹ Equipamento obrigatório para veículos pesados, ele é responsável por registrar velocidade, tempo e distância.

“café”, sendo uma pela manhã e outra à tarde, e 1 hora e meia reservada ao horário de almoço.

4.2. Caracterização dos serviços oferecidos

As principais atividades de valor da empresa consistem na venda e instalação dos produtos comercializados, o qual, cerca de 90% dos itens em estoque podem ser instalados pelos seus profissionais. São itens na área de acessórios, componentes de cabine, produtos elétricos e peças para tacógrafos. Há dois tipos de saídas de produtos:

- Através de venda direta: formalizado através de um pedido, onde o cliente solicita a peça ao vendedor e leva o produto para instalação própria, que pode ser observado por meio da Figura 6;
- Através da prestação de serviços: nesse caso, o produto é instalado por um dos profissionais disponíveis, o qual é aberta uma ordem de serviço em que todos os serviços são registrados juntamente com os dados do veículo, conforme mostrado na Figura 7.

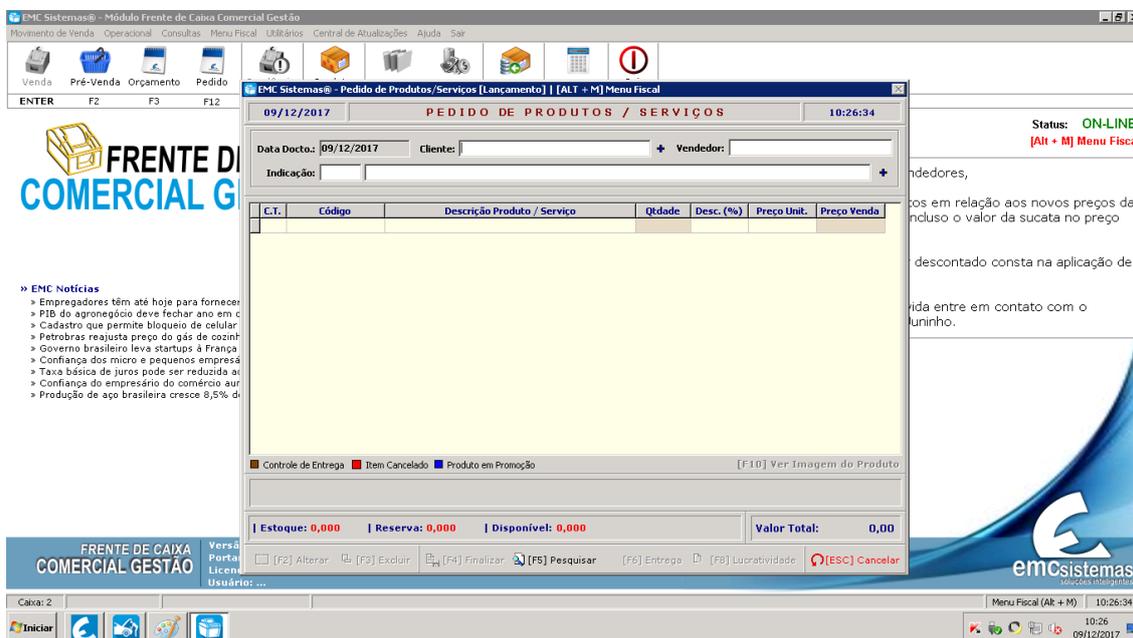


Figura 6 - Abertura de Pedido para Venda Direta.
Fonte: Esteves (2016).

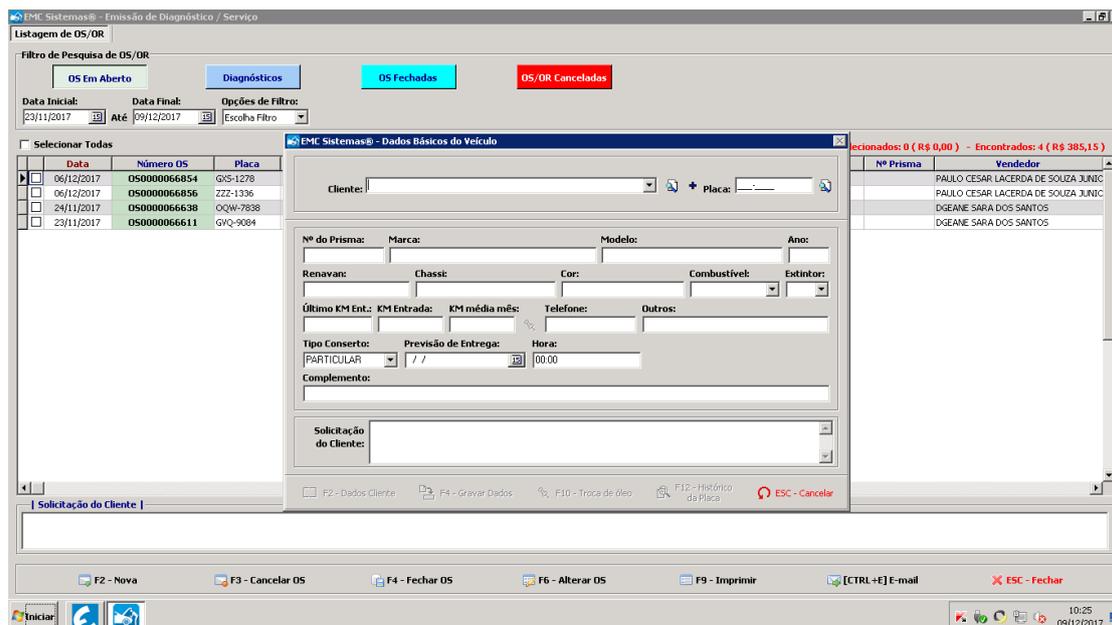


Figura 7 - Abertura de O.S para Prestação de Serviços.
Fonte: Esteves (2016).

O processo produtivo da organização é responsável pela geração de todos os elementos de custos existentes, sejam eles fixos ou variáveis, diretos ou indiretos. O plano de gestão de custos tornará explícito como esses elementos são divididos e como a metodologia contribuirá para o controle e gestão empresarial.

4.3. Estruturação do Plano de Gestão de Custos

Foram explorados nesse trabalho os métodos centro de custos (RKW) e custeio baseado em atividades (ABC). O primeiro método é utilizado na formação dos custos vinculados aos produtos, pois são atribuídas todas as despesas aos produtos, inclusive financeiras. Por outro lado, o segundo método permite atuar na formação dos custos associados às vendas dos serviços prestados, pois ele atribui de maneira detalhada os custos diretos e indiretos aos serviços. Em ambos os casos os métodos não foram utilizados na íntegra, conforme apresentado na literatura, pois nem todos os conceitos e ferramentas oferecidas por eles se encaixariam a realidade da organização.

Para a estruturação do plano de gestão de custos da organização, que contempla todos os elementos de custo existentes na organização, foi levado em consideração a essência dos métodos escolhidos, que são distribuir os custos de produção e todas as despesas, inclusive as financeiras, a todas as áreas da empresa. Dessa forma a empresa foi dividida em 3 centros: Operação, RH, Administrativo. Dentro desses centros existem

outras 35 subcategorias, dos quais 14 pertencem ao centro de operações, 12 ao de RH e as últimas 9 ao administrativo. A Figura 8 ilustra com clareza como elas são enquadradas no plano de gestão de custos da organização.

Cada subcategoria contempla uma série de itens de custo, que podem ser classificados pela forma de incidência (fixo ou variável) e a sua ocorrência (mensal, trimestral, semestral ou anual). Essas informações são essenciais e necessárias para a elaboração e estruturação do plano de gestão de custos da empresa.

OPERAÇÃO	RH	ADMINISTRATIVA
ALUGUEL	SALÁRIO	CORREIOS
INTERNET	COMISSÃO	SAÚDE E SEG. DO TRAB.
TELEFONE	HORA EXTRA	ÁREA FISCAL
ENERGIA ELÉTRICA	REPOUSO REMUNER.	ASSOCIAÇÕES
MATERIAIS INTERNOS	FGTS	IMPOSTOS
ALIMENTAÇÃO	PENSAO ALIM.	ALIMENTAÇÃO
INFORMÁTICA	VALE COMBUSTÍVEL	CERTIF. INMETRO
UNIFORMES	TREINAMENTOS	SÓCIOS
VEÍCULOS	FÉRIAS	MANUT. DE CONTA
PUBLICIDADE	13º SALÁRIO	
MATERIAIS DE OFICINA	RESCISÃO CONTRAT.	
EMISSÃO DE BOLETOS	DIFERENÇA SALARIAL	
SCPC		
MÁQUINA DE CARTÃO		

Figura 8 - Ilustração da divisão de categorias e subcategorias do plano de gestão de custos.
Fonte: Autor (2018).

No centro de operações são contemplados os elementos que incluem desde a compra de materiais (limpeza, escritório, etc.), aquisição de serviços gerais (energia elétrica, água, internet, telefone, etc.) até as despesas referentes às instalações (aluguel, manutenção, reformas, etc.), todos eles independentes do faturamento da empresa.

O RH reúne o conjunto de todas as despesas relacionadas com os funcionários que trabalham para a organização, que incluem os valores pagos com salários, encargos,

benefícios, treinamentos, etc. Trata-se, portanto, de um centro que apresenta um peso relevante para a organização, pois representa mais de 50% de sua despesa total e requer um controle muito eficiente.

O Administrativo permite mensurar todas as despesas que assessoram toda a empresa, mas não necessariamente fazem parte do processo produtivo. Dentre os seus elementos, pode citar desde o pró-labore dos sócios, despesas com associações até as despesas bancárias (despendimento de capital para manutenção de contas).

Tão importante quanto conseguir categorizar todos os centros de custo existentes na organização, é conseguir mensurar o seu efeito na formação do preço de venda dos produtos e serviços oferecidos, conforme é apresentado em sequência.

4.3.1. Formação do preço de venda dos produtos

Para a formação do preço de venda de um produto, a empresa não deve visar somente o aumento do faturamento da empresa, e sim criar a combinação de preço e volume que permita uma condição rentável para a organização, pois nem sempre faturamento maior significa rentabilidade maior. O preço de venda deve ser correto para o cliente e suficiente para a sustentabilidade da empresa. Trata-se de um mecanismo natural de mercado que resulta em efeitos diretos e instantâneos para a organização, o qual são observadas mudanças no padrão de consumo dos consumidores, quando se variam os preços dos produtos. Situação essa que é facilmente justificada através da teoria do consumidor (PINDYCK E RUBINFELD, 2010).

Existem diversos métodos para formação do preço de venda. Algumas variáveis devem ser apreciadas para tal formação. É necessário conhecer o custo da mercadoria, bem como os preços praticados pelos concorrentes, os preços de produtos similares e a estratégia de venda da empresa (SPERLING, 2008).

Nesse contexto, com o conhecimento do custo da mercadoria, foram levantados todos os elementos de custeio que deveriam ser incorporados ao produto, seguindo o princípio de absorção total, apoiado ao método RKW. Com os elementos definidos, é calculado o percentual dos custos a serem incorporados, juntamente com seu respectivo imposto, de tal forma a poder determinar o valor que representa o custo da mercadoria.

Para ilustrar o procedimento de cálculo dos custos dos produtos, foi escolhido, como exemplo, um dos principais produtos vendidos pela empresa, a lâmpada H7 24V

70W GE. A partir da Equação 1 é possível observar a composição do custo de aquisição desse produto.

$$\text{Custo Total de Aquisição} = \text{Valor de Compra} - \text{Desconto} + \text{Dif. de Alíquota} + \text{Frete} + \text{Outros} \quad (1)$$

Para o produto escolhido, o preço de compra era no valor de R\$ 24,17 e só tinha a incidência do frete, no valor de R\$ 1,04, resultando num custo total de aquisição de R\$ 25,21. Diante desse valor, é iniciada a próxima etapa da formação do preço pelo método centro de custos adaptado. Para isso foi estabelecido que todas as despesas seriam apropriadas aos produtos, de forma percentual, sejam fixas ou variáveis, levando em consideração os 3 meses anteriores à data de formação do preço do produto. A Tabela 1 mostra os dados que serviram como base do cálculo, que foi realizado no dia 10 de abril de 2017. No caso comum, a empresa utilizaria um valor percentual predeterminado, que, por ter um elevado grau de imprecisão, implicaria em prejudicar a análise dos custos. A Equação 2 demonstra a fórmula para realizar esse cálculo.

$$\text{Percentual Despesas} = \frac{\sum \text{Total Custo Mês}}{\sum \text{Faturamento do Mês}} \quad (2)$$

Tabela 1 - Cálculo do Percentual de Incidência das Despesas sobre o Produto.

Centro de Custo	jan/17	% Fat	fev/17	% Fat	mar/17	% Fat
OPERAÇÃO	R\$ 4.543,55	5,66%	R\$ 4.238,11	6,73%	R\$ 4.677,68	5,70%
RH	R\$ 10.857,57	13,52%	R\$ 12.162,49	19,30%	R\$ 11.676,52	14,23%
ADMINISTRATIVA	R\$ 11.493,80	14,32%	R\$ 12.275,85	19,48%	R\$ 11.270,38	13,74%
Total Custo Mês	R\$ 26.894,92	33,50%	R\$ 28.676,45	45,51%	R\$ 27.624,58	33,67%
Faturamento Mês	R\$ 80.283,66		R\$ 63.009,45		R\$ 82.043,59	

Fonte: Adaptado de Sebrae (2010).

Com base nos valores apresentados na Tabela 1, o percentual que calculado pela Equação 2 foi de 36,92%, sendo assim, ele deve ser somado com o valor percentual dos impostos, para depois, incluir o lucro líquido desejado e finalmente chegar ao valor de venda do produto. De acordo com Sebrae (2013), a formação do preço de um produto segue a formulação detalhada pelo Quadro 2 e a Equação 3 mostra a aplicação para a “Lampada H7 24V 70W GE”.

Quadro 2 - Formação do preço de venda do produto.

Formação do Preço de Venda do Produto $\frac{A}{\frac{(100 - T)}{100}}, \text{ sendo:}$
A = Custo de Aquisição do Produto;
B = Margem de Lucro;
X = Impostos;
YO = Despesas Operacionais
YRH = Despesas com RH
YA = Despesas Administrativas
Y = (YO + YRH + YA)
T = Representa a soma (B + X + Y).

Fonte: Autor (2018).

$$\text{Preço de Venda} = \frac{A}{\frac{(100 - T)}{100}} = \frac{25,21}{\frac{(100 - 48,47)}{100}} = \text{R\$ } 48,92 \quad (3)$$

Para o produto escolhido, o custo de aquisição de R\$ 25,21, a margem de lucro 6,13%, os impostos 5,42% e o percentual das despesas 36,92%, totalizando 48,47% que foi aplicado a Equação 3 e resultou um preço de venda de R\$ 48,92. Diante do cálculo apresentado, percebe-se que o método RKW adaptado, permitiu apropriar todos os custos de forma coerente às necessidades da empresa estudada, incorporando de forma eficiente todas as despesas fixas e variáveis na precificação do produto escolhido.

Pela sua simplicidade, o método RKW é o preferido pela maioria das organizações, mas Martins (2003) ressalta que existem algumas deficiências nesse método, pelo fato de não levar em consideração as condições de mercado, de alocar as despesas fixas de forma arbitrária, por não levar em consideração a sazonalidade da mercadoria e que produtos diferentes podem não absorver os mesmos elementos de custos.

4.3.2. Formação do preço de venda dos serviços

Por mais que possa parecer semelhante, a precificação da prestação de serviços não é igual à feita para os produtos. Definir o preço de um serviço é muito mais complexo do que para um produto, pois é difícil mensurar fatores como a criação ou desempenho.

De acordo com Sebrae 2013), para realizar a formação do preço de venda do serviço, com base no método de custeio por atividades (ABC), foram obtidas as informações referentes aos custos diretos e indiretos de mão de obra, explicitados na Tabela 2.

Tabela 2 - Relação de valores referentes à mão de obra direta e indireta da empresa.

Profissional direto	Salário	13° (1/12)	Férias (1/12)	FGTS	Provisão de ind. trabalhista	Vale Transporte	Uniformes	EPI	Despesa Total
Richelme	R\$ 2.062,35	R\$ 171,86	R\$ 171,86	R\$ 192,49	R\$ 103,12	R\$ 150,00	R\$ 6,67	R\$ 7,17	R\$ 2.865,51
Rogério	R\$ 1.697,29	R\$ 141,44	R\$ 141,44	R\$ 158,41	R\$ 84,86	R\$ 150,00	R\$ 6,67	R\$ 7,17	R\$ 2.387,28
Herivelto	R\$ 1.800,00	R\$ 150,00	R\$ 150,00	R\$ 168,00	R\$ 90,00	R\$ 150,00	R\$ 6,67	R\$ 7,17	R\$ 2.521,83
TOTAL	R\$ 5.559,64	R\$ 463,30	R\$ 463,30	R\$ 518,90	R\$ 277,98	R\$ 450,00	R\$ 20,00	R\$ 21,50	R\$ 7.774,63
Profissional indireto	Salário	13° (1/12)	Férias (1/12)	FGTS	Provisão de ind. trabalhista	Vale Transporte	Uniformes	EPI	Despesa Total
Dgeane	R\$ 1.395,12	R\$ 116,26	R\$ 116,26	R\$ 130,21	R\$ 69,76	R\$ 120,00	R\$ 6,67	R\$ 0,00	R\$ 1.954,28
Paulo César	R\$ 1.800,00	R\$ 150,00	R\$ 150,00	R\$ 168,00	R\$ 90,00	R\$ 0,00	R\$ 6,67	R\$ 0,00	R\$ 2.364,67
TOTAL	R\$ 3.195,12	R\$ 266,26	R\$ 266,26	R\$ 298,21	R\$ 159,76	R\$ 120,00	R\$ 13,34	R\$ 0,00	R\$ 4.318,94

Fonte: Autor (2018).

Feita essa etapa, foram coletadas as informações referentes às despesas fixas da organização, coletadas em dezembro de 2017 e dispostas na Tabela 3.

A próxima etapa consiste em criar o fator de rateio das despesas fixas. Segundo Crepaldi (1998) o rateio é um recurso empregado para a melhor distribuição dos custos. As despesas fixas são somadas ao valor gasto com os profissionais indiretos e dividido pelo valor total gasto com os profissionais diretos. A Equação 3 exemplifica esse cálculo com base nos dados coletados.

O valor encontrado foi de 1,39, a partir desse valor, são definidos os custos, por hora, dos profissionais diretos, com base na despesa mensal com cada colaborador dividida pela quantidade de horas disponíveis no mês, descontando o tempo ocioso. A Tabela 4 ilustra os detalhes desse cálculo feito pela Equação 3, com base nos valores informados nas Tabelas 2 e 3.

Identificados o valor do fator de rateio e o custo-hora por profissional direto, calcula-se o custo fixo a ser alocado na hora trabalhada, multiplicando-o pelo fator de rateio, conforme explicitado na Tabela 5.

Tabela 3 - Relação de despesas fixas mensais da organização.

CATEGORIA	ITEM	VALOR MENSAL
ADMINISTRATIVA	SEGURO EMPRESARIAL	R\$ 318,51
ALUGUEL	IPTU LOJA I	R\$ 13,83
ALUGUEL	IPTU LOJA II	R\$ 12,79
ALUGUEL	LOJA I	R\$ 1.275,00
ALUGUEL	LOJA II	R\$ 900,00
ASSOCIAÇÕES	ACIMON	R\$ 43,42
ENERGIA	LOJA I	R\$ 230,00
ENERGIA	LOJA II	R\$ 70,00
FISCAL	CONTABILIDADE	R\$ 670,00
INFORMÁTICA	ANTIVÍRUS	R\$ 24,93
INFORMÁTICA	HOSPEDAGEM E-MAIL	R\$ 23,58
INFORMÁTICA	HOSPEDAGEM SITE	R\$ 4,99
INFORMÁTICA	SOFTWARE DE GERENCIMENTO	R\$ 620,10
INFORMÁTICA	SOFTWARE DE PONTO	R\$ 24,92
INTERNET	CLARO	R\$ 51,90
INTERNET	VALENET	R\$ 94,90
MATERIAIS DE OFICINA	FERRAMENTAS E USO E CONSUMO	R\$ 80,00
SEGURANÇA DO TRABALHO	EMPRESA GESTORA	R\$ 150,00
SÓCIOS	PRÓ-LABORE MARA	R\$ 1.750,00
SÓCIOS	PRÓ-LABORE PAULO	R\$ 2.750,00
TELEFONE	CELULAR 2065	R\$ 19,21
TELEFONE	FIXO 5363	R\$ 69,68
TELEFONE	FIXO 6787	R\$ 69,68
VALOR TOTAL		R\$ 6.487,20

Fonte: Relatório Gerencial de Despesas gerado pelo sistema de gestão em dezembro de 2017 (2017).

Uma vez identificado o custo fixo rateado, este deve ser somado ao valor do custo-hora direto, resultando no custo total do profissional direto por hora trabalhada. A Tabela 6 exemplifica esse cálculo.

$$\text{Rateio do Custo Fixo} = \frac{\text{Despesas Fixas} + \text{Profissionais Indiretos}}{\text{Profissionais Diretos}} \quad (3)$$

Tabela 4 - Cálculo do custo-hora por profissional direto.

Profissional Direto	Despesa mensal	Horas disponíveis	Custo hora direto
Richelme	R\$ 2.865,51	121	$\frac{2865,51}{121} = \text{R\$ } 23,68$
Rogério	R\$ 2.387,28	121	$\frac{2387,28}{121} = \text{R\$ } 19,73$
Herivelto	R\$ 2.521,83	121	$\frac{2521,83}{121} = \text{R\$ } 20,84$

Fonte: Autor (2018).

Tabela 5 - Cálculo do custo fixo a ser alocado na hora trabalhada.

Profissional Direto	Custo hora direto	Fator de rateio	Custo fixo rateado
Richelme	R\$ 23,68	1,39	$23,68 \times 1,39 = \text{R\$ } 32,92$
Rogério	R\$ 19,73	1,39	$19,73 \times 1,39 = \text{R\$ } 27,42$
Herivelto	R\$ 20,84	1,39	$20,84 \times 1,39 = \text{R\$ } 28,97$

Fonte: Autor (2018).

Tabela 6 - Cálculo do custo total por hora.

Profissional Direto	Custo hora direto	Custo fixo rateado	Custo total por hora
Richelme	R\$ 23,68	R\$ 32,92	$23,68 + 32,92 = \text{R\$ } 56,60$
Rogério	R\$ 19,73	R\$ 27,42	$19,73 + 27,42 = \text{R\$ } 47,15$
Herivelto	R\$ 20,84	R\$ 28,97	$20,84 + 28,97 = \text{R\$ } 49,81$

Fonte: Autor (2018).

Com base em todos os cálculos realizados, finalmente, é possível definir o custo total do serviço. As Equações 4 e 5 resumem como é realizado esse cálculo.

$$\text{Custo Total por Hora} = \frac{\text{Custo Total por Hora}}{1 - \frac{\text{Despesas Variáveis (\%)}}{100}} = \text{Custo Serviço} \quad (4)$$

$$\text{Desp. Variáveis (\%)} = \text{Impostos} + \text{Comissão} + \text{Boleto/Cartão} + \text{Inadimplencia} \quad (5)$$

Levando em consideração que o valor dos impostos, comissão, boleto e risco de inadimplência são de 6,79%, 3,30%, 1% e 3%, respectivamente, o valor do custo total por hora encontrado para os profissionais diretos foi de R\$ 67,46 para o Richelme, R\$ 56,19 para o Rogério e R\$ 59,36 para o Herivelto.

A formação do preço de venda de produtos e serviços tem relação direta com os métodos de custeio utilizados. A Equação 6 demonstra como é formulada a precificação de um serviço, foi tomado como base o serviço “Correção de Curto Circuito” que leva em média 1 hora para ser executado e a empresa almeja um lucro de 10%. Foi levado em consideração as informações das Tabelas 4, 5 e 6.

$$\text{Preço Final do Serviço} = \frac{\text{Custo Total por Hora}}{(1 - \% \text{ Total Desp. Variáveis} - \text{Lucro Desejado})} \quad (6)$$

O preço final do serviço encontrado para os profissionais diretos foi de R\$ 76,58 para o Richelme, R\$ 63,80 para o Rogério e R\$ 67,39 para o Herivelto.

Diante das ações planejadas para os centros de custos considerados deficientes, a empresa vai trabalhar na redução do valor gasto em cada um deles. Essas ações têm dois objetivos: diminuir o preço do produto ou serviço e torná-lo mais competitivo ou simplesmente maximizar sua rentabilidade. Para isso, serão analisadas as subcategorias consideradas deficientes, e com esses dados desenvolver um plano de ação para aumentar seu custo-benefício para a organização.

4.4. Ferramenta para gestão de custos

Diante do atual contexto empresarial, muito mais do que mensurar custos de produtos e serviços, a gestão de custos deve assegurar a avaliação do desempenho de uma organização, e isto a partir do entendimento da eficiência na utilização dos recursos em cada uma das diferentes atividades executadas (HATAKEYAMA e PURCIDONIO, 2006).

Para avaliar o desempenho dos elementos de custos existentes na organização foi desenvolvida uma ferramenta, baseada no princípio de absorção total e apoiado pelo método RKW e custeio ABC, para analisar os valores gastos pelos centros de custos e seus elementos, bem como mapear as atividades da organização. Exemplificado pela Figura 8, foi elaborada uma planilha onde são lançados todos os valores gastos com cada elemento gerador de custo durante o mês, e, a partir disso foi possível analisar o desempenho de cada elemento da empresa. Os Apêndices de 1 a 8 resumem o conjunto de dados que alimentaram a ferramenta proposta.

GESTÃO DE CUSTOS 2017														
CUSTOS OPERACIONAIS														
Média 2016	R\$ 71.902,05	R\$ 2.033,00	R\$ 157,04	R\$ 169,55	R\$ 327,26	R\$ 230,51	R\$ 166,69	R\$ 782,81	R\$ 0,00	R\$ 20,00	R\$ 82,00	R\$ 437,68	R\$ 43,27	R\$ 60,00
MÊS	FATURAMENTO TOTAL	ALUGUEL	INTERNET	TELEFONE	ENERGIA	MATERIAS INTERNOS	ALIMENTAÇÃO	INFORMÁTICA	UNIFORMES	VEÍCULOS	PUBLICIDADE	FRETE (RECEBIMENTO)	FRETE (ENVIÓ)	DOAÇÃO ENTIDADE
dez/16	R\$ 68.857,33	R\$ 2.033,00	R\$ 202,40	R\$ 177,02	R\$ 306,94	R\$ 345,08	R\$ 130,91	R\$ 756,75	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 60,00
jan/17	R\$ 80.283,66	R\$ 2.033,00	R\$ 202,40	R\$ 175,98	R\$ 313,87	R\$ 396,29	R\$ 177,18	R\$ 671,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 60,00
fev/17	R\$ 63.009,45	R\$ 2.175,00	R\$ 197,42	R\$ 108,46	R\$ 257,22	R\$ 165,30	R\$ 223,76	R\$ 679,80	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 60,00
mar/17	R\$ 82.043,59	R\$ 2.175,00	R\$ 195,03	R\$ 151,01	R\$ 280,58	R\$ 101,16	R\$ 229,93	R\$ 609,05	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 450,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 60,00
abr/17	R\$ 61.791,95	R\$ 2.175,00	R\$ 190,57	R\$ 151,01	R\$ 307,58	R\$ 17,25	R\$ 124,13	R\$ 811,95	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 22,50	R\$ 50,00
mai/17	R\$ 64.436,21	R\$ 2.600,07	R\$ 198,60	R\$ 151,01	R\$ 263,80	R\$ 183,60	R\$ 263,45	R\$ 1.479,80	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 60,00
jun/17	R\$ 78.138,30	R\$ 2.175,00	R\$ 198,60	R\$ 151,01	R\$ 286,66	R\$ 246,70	R\$ 91,21	R\$ 1.250,05	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 60,00
jul/17	R\$ 75.445,74	R\$ 2.175,00	R\$ 198,60	R\$ 151,01	R\$ 280,56	R\$ 145,98	R\$ 118,26	R\$ 695,30	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 850,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 85,00
ago/17	R\$ 72.178,04	R\$ 2.175,00	R\$ 198,60	R\$ 151,01	R\$ 282,03	R\$ 366,54	R\$ 195,27	R\$ 852,35	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 60,00
set/17	R\$ 72.518,47	R\$ 2.175,00	R\$ 198,60	R\$ 158,57	R\$ 279,81	R\$ 170,35	R\$ 262,65	R\$ 825,60	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 60,00
out/17	R\$ 77.808,50	R\$ 2.175,00	R\$ 198,58	R\$ 158,57	R\$ 278,71	R\$ 257,09	R\$ 119,70	R\$ 601,60	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 230,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 60,00
nov/17	R\$ 74.892,01	R\$ 2.175,00	R\$ 198,60	R\$ 158,57	R\$ 307,32	R\$ 302,20	R\$ 183,02	R\$ 693,35	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 207,25	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 70,00
dez/17	R\$ 68.414,42	R\$ 2.175,00	R\$ 198,60	R\$ 158,57	R\$ 303,63	R\$ 486,17	R\$ 210,22	R\$ 756,60	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 478,50	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 60,00
TOTAL	R\$ 870.360,34	R\$ 26.383,07	R\$ 2.374,20	R\$ 1.824,78	R\$ 3.451,77	R\$ 2.818,63	R\$ 2.198,78	R\$ 9.926,45	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 2.215,75	R\$ 0,00	R\$ 84,10	R\$ 74,00

CUSTOS														
Média 2016	R\$ 71.902,05	R\$ 8.677,83	R\$ 1.253,82	R\$ 308,18	R\$ 308,20	R\$ 831,13	R\$ 378,40	R\$ 480,00	R\$ 0,00	R\$ 219,16	R\$ 436,85	R\$ 1.057,87	R\$ 709,05	R\$ 5,80
MÊS	FATURAMENTO TOTAL	SALÁRIOS	COMISSÃO	HORA EXTRA	REPOUSO REMUNERADO	FGTS	PENSAO ALIMENTÍCIA	VALE COMBUSTÍVEL	TREINAMENTO	VALE TRANSPORTE	FÉRIAS	13º SALÁRIO - 1ª PARCELA	13º SALÁRIO - 2ª PARCELA	SALÁRIO P
dez/16	R\$ 68.857,33	R\$ 8.677,83	R\$ 1.253,82	R\$ 308,18	R\$ 308,20	R\$ 831,13	R\$ 378,40	R\$ 480,00	R\$ 0,00	R\$ 219,16	R\$ 436,85	R\$ 1.057,87	R\$ 709,05	R\$ 5,80

Figura 9 - Planilha de Gestão de Custos elaborada pelo pesquisador.
 Fonte: Autor (2018).

Pode-se afirmar que a ferramenta aumentou o conhecimento em relação a todos os custos envolvidos à organização, sejam eles fixos ou variáveis, e que esse conhecimento torna-se um fator decisivo para a melhoria da gestão financeira e empresarial, pois, tão importante quanto saber os custos dos produtos vendidos ou serviços prestados, é saber aprimorá-los, minimizando o uso dos recursos, sem modificar ou reduzir a qualidade, e atendendo sempre às exigências dos clientes, isto é, um produto de qualidade a um preço competitivo.

Com o intuito de tornar mais eficiente a gestão de todos os elementos de custo, foi elaborado um plano de ação para todos os elementos que necessitassem de uma atenção especial. A ferramenta 5W2H foi adotada para realizar o levantamento das ações que poderiam reduzir o valor gasto com alguns elementos de custo estratégicos aos objetivos da organização.

4.4.1. Ações para redução de custos

Mediante a estruturação dos centros de custos dentro do plano de gestão, foi possível identificar diversas oportunidades para reduzir custos, que deveriam ser monitorados com frequência. Foram identificadas algumas subcategorias que poderiam ter seu custo reduzido em função de seu grau de significância no valor total das despesas.

Com o auxílio da ferramenta 5W2H, que de acordo com Nakagawa (2016), auxilia na tomada de decisões para executar um plano de ação, foi criado o Apêndice 9, que destaca quais subcategorias foram escolhidas, qual ou quais as ações foram tomadas

para reduzir seu custo, o porquê da ação, quando, por quem e como seriam executadas, e quanto custaria para a organização.

A criação desse plano de ação possibilitou intervir com maior eficiência nas subcategorias que podem ter seu custo reduzido, com ações efetivas e acompanhamento de sua eficiência. A partir disso, foram criados cenários para comparar as subcategorias deficientes e verificar o quanto eles foram representativos para a queda dos custos nos produtos e serviços.

4.4.4.1. Resultados obtidos

Os principais resultados obtidos a partir do plano de ação são apresentados a seguir:

- **Operação/Telefone:** A empresa desde 2016 passou a operar com 3 linhas telefônicas, sendo duas fixas e uma móvel, em fevereiro de 2016 a empresa chegou a gastar R\$ 194,43 e usufruindo de um plano de linha fixa que cobria somente ligações locais e na linha móvel cobria somente ligações locais e interurbanas para a mesma operadora. Diante da ação escolhida, a empresa conseguiu diminuir esse gasto em 22,3%, percentual este verificado do mês de março de 2017 até agosto de 2017, em que a empresa passou a gastar R\$ 151,01 com esse elemento de custo e, além disso, passou a usufruir de maiores benefícios nos planos contratados, por exemplo, ligações ilimitadas para fixo e celular de qualquer operadora.
- **Operação/Energia Elétrica:** É um recurso de extrema importância para a organização, sem ele a empresa não consegue desenvolver nenhuma das suas atividades. Foi constatado que entre janeiro de 2016 e dezembro de 2017, foram consumidos em média 271 kW e 29 kW, nas lojas I e II, respectivamente, e o valor pago ficou na média de R\$ 232,85 e R\$ 75,91. A ação determinada para solucionar o consumo excessivo, foi estipular um consumo máximo, independente da bandeira tarifária, de 260 kW (loja I) e 30 kW (loja II) e, consequentemente esse consumo entraria na meta de valor a ser pago, que é de R\$ 220,00 e R\$ 80,00, para as lojas I e II, respectivamente.
- **Operação/Publicidade:** Esse elemento de custo foi discutido com muito cuidado pela direção da empresa, a decisão tomada foi a rescisão do contrato de publicidade com uma rádio local e a utilização de redes sociais para a

divulgação da empresa. O efeito foi imediato, pois o alcance da nova estratégia é muito maior do que a antiga.

- **Administrativa/Correios:** Até 2016 era um recurso utilizado com muita frequência para envio de notas fiscais e boletos para os clientes, mas com o avanço da tecnologia e melhorias na segurança de envio de arquivos, a empresa passou a enviar notas fiscais e boletos exclusivamente por e-mail. O uso de correspondências seria utilizado somente em casos especiais, com autorização da gerencia. O impacto dessa ação foi concretizado em 10 meses, em agosto de 2016 foram gastos R\$ 228,85 com envio de correspondências, por outro lado, junho de 2017 esse valor foi zerado, gerando uma economia de 100%.
- **Operação/Emissão de Boletos:** Trata-se de um problema crônico da organização, que, desde 2012, trabalhava com duas instituições bancárias para emissão de boletos e não existia nenhum controle sobre os valores pagos aos bancos. Quando emitido pelo banco I cada emissão custava R\$2,20, enquanto a emissão pelo banco II era de R\$3,85. Foi decidido que a empresa só precisava de uma única instituição para emitir boletos e com isso poderia negociar um valor mais competitivo, devido ao volume médio de 100 emissões mensais. Sendo assim a empresa conseguiu em dezembro de 2017 emitir cada boleto por R\$ 2,59, valor este, 14,38% menor do que o valor médio pago em janeiro de 2016, aos bancos I e II.
- **Operação/Máquina de Cartão:** Trata-se de um recurso importante para a empresa receber dos clientes de forma segura. Até dezembro de 2016 a empresa tinha as seguintes taxas para débito, crédito à vista e parcelado, 2%, 3,5% e 4,2%, respectivamente. A ação tomada foi reincidir o contrato com a atual operadora e aceitar a oferta de outra operadora que possuía taxas mais baixas, mesmo que tivesse que pagar mensalidade pela máquina. A empresa conseguiu baixar as taxas para 1,81%, 3,35% e 3,86%.

Com base nas ações realizadas foi possível realizar um comparativo do impacto da redução dos custos, considerando o percentual que eles incidiam na composição do preço do produto. Os elementos foram divididos em dois grupos, especificados no Quadro 3, um com os custos fixos que independem do valor vendido e o outro analisando somente os custos que surgem a partir de uma venda concretizada.

Quadro 3 - Relação de custos reduzidos.

DESPESAS FIXAS	DESPESAS VARIÁVEIS
Telefone Fixo	Boleto Emitido
Telefone Celular	Taxa Débito
kW/Hora	Taxa Crédito A vista
Publicidade	Taxa Crédito Parcelado

Fonte: Autor (2018).

Tabela 7 - Comparativo global de redução de despesas fixas.

Ano	Fixo	Celular	kW/Mês	Publicidade	Total
2016	R\$ 122,16	R\$ 44,27	R\$ 300,00	R\$ 400,00	R\$ 866,43
2017	R\$ 128,98	R\$ 23,08	R\$ 288,00	R\$ 184,65	R\$ 624,71

	Fixo	Celular	kW/Hora	Publicidade
2016	R\$ 61,08	R\$ 44,27	R\$ 1,00	R\$ 400,00
2017	R\$ 64,49	R\$ 23,08	R\$ 0,96	R\$ 184,65
Referência	2 linhas.	1 linha.	Consumo de 300 kW/mês.	Gasto total com publicidade.

Fonte: Autor (2018).

Tabela 8 - Comparativo global de redução das despesas variáveis.

Ano	Desp. com Boletos	Red. %	Desp. Vendas no Débito	Red. %	Desp. Vendas no Crédito Av.	Red. %	Desp. Vendas no Crédito Parc.	Total	Red. Global%
2016	R\$ 303,00	-15%	R\$ 290,06	-10%	R\$ 314,79	-4%	R\$ 147,39	R\$ 1.055,23	-9%
2017	R\$ 259,00		R\$ 262,50		R\$ 301,30		R\$ 135,46	R\$ 958,25	

2016	R\$ 3,03	-15%	2,00%	-10%	3,50%	-4%	4,20%
2017	R\$ 2,59		1,81%		3,35%		3,86%
Recursos médios	100		R\$ 14.502,84		R\$ 8.993,91		R\$ 3.509,25
Referência	100 boletos emitidos.		Receita média de vendas no cartão de débito.		Receita média de vendas no cartão de crédito à vista.		Receita média de vendas no cartão de crédito parcelado.

Fonte: Autor (2018).

De acordo com a Tabela 7, com base nas ações especificadas no Apêndice 1, as ações estratégicas resultaram em uma redução global de 28% em relação os valores

gastos em 2016 e 2017 com despesas fixas, especificadas no Quadro 3. Vale ressaltar que a redução dos valores gastos com publicidade não diminuiu o faturamento da organização.

Já as despesas variáveis, que surgem quando uma venda é concretizada, alcançaram uma redução unitária entre 4% a 15% dependendo da forma de pagamento escolhida, a Tabela 13 demonstra que foi alcançado uma redução global de 9% em relação a essas despesas.

Baseado nas ações realizadas pela empresa pôde-se perceber que a empresa conseguiu desenvolver com sucesso a cultura da redução de custos, ao analisar quais elementos precisavam de uma atenção especial e que poderiam elevar os custos dos produtos e serviços oferecidos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na recente conjuntura empresarial, não há possibilidade de sucesso para empresas onde os seus gestores tomem decisões baseadas simplesmente em seus instintos, eles devem concentrar esforços na procura de ferramentas de gestão cada vez mais eficazes para sustentação de sua organização. Neste sentido, o desenvolvimento do presente trabalho objetivou estudar todo o custo existente para operação da organização. A partir dos resultados obtidos foi possível analisar como os custos e as despesas podem interferir no bom andamento das atividades de uma organização, além disso identificar os benefícios, no âmbito estratégico, da implementação de um sistema de gestão de custos.

Foi possível notar que o sistema implementado, combinando os métodos RKW e ABC, com base nas informações coletadas, contribuiu para o melhor entendimento de todos os elementos de custo que estão relacionados às atividades da organização, desde as vendas até a parte administrativa. Além disso, foi possível identificar quais elementos deveriam receber maior atenção e propor uma estratégia para redução dos custos. O sistema desenvolvido e implementado permite tornar mais precisa a precificação dos produtos e serviços vendidos, possibilitando aumento de rentabilidade e ganho de competitividade junto aos seus concorrentes.

Mais importante do que medir custos de bens e serviços, a gestão de custos deve possibilitar a análise do desempenho de uma organização, e isto a partir do entendimento do efeito da utilização dos recursos em cada uma das diferentes atividades realizadas.

Para o desenvolvimento de trabalhos futuros sugere-se a extensão da mesma metodologia empregada em para outras empresas do segmento de mercado, ou ainda uma adaptação em outros mercados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAS, K; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. **Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura.** Revista ConTexto. Porto Alegre - RS. 2012. 15p.

BEBER, S. J. N.; SILVA, E. Z.; DIÓGENES, M. C.; NETO, F. J. K. **Princípios de custeio: uma nova abordagem.** Encontro Nacional de Engenharia de Produção. Florianópolis - SC. 2004. 8p.

BÓRNIA, A. C. **Análise gerencial de custos.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2016. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.** Diário Oficial da União, Brasília - DF. 2006. 208p.

CASTRO, C. A. O.; SANTOS, E. M.; HIRAIDE, R. A. B.; GOMES, A.; LAMEU, M. A.; LIMA, I. G. **A gestão estratégica de custos como diferencial competitivo para micro e pequenas empresas.** Revista Gestão em Foco - UNISEPE, v1. 2015. 10p.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial: Teoria e Prática.** São Paulo - SP. Atlas: 1998. 117p.

CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade de custos.** São Paulo - SP. Atlas: 2002.

DINIZ, J. A.; DIENG, M.; MACEDO, A. F. P.; MORAIS, E. F. **O Método das Unidades de Esforço de Produção (UEP) como Instrumento Diferencial diante da Competitividade Industrial.** XI Congresso Brasileiro de Custos. Porto Seguro - BA. 2004. 14p.

ESTEVES, T. D. D. **A implementação da remuneração baseada em desempenho em uma empresa de pequeno porte e seus impactos.** Universidade Federal de Ouro Preto. João Monlevade - MG. 2017. 82p.

ESTEVEES, T. D. D. **Mapa de processos - Auto Acessórios Paulomarc.** João Monlevade - MG. 2016. 29p.

HATAKEYAMA, K., PURCIDONIO, P. M. **Gestão de custos um fator de sobrevivência para as empresas.** XIII SEMEP. Bauru - SP. 2006. 6p.

HOJI, M. **Administração financeira e orçamentária.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

LAUSCHNER, M. A.; BEUREN, I. M. **Gestão estratégica de custos.** Contabilidade Vista & Ver. Belo Horizonte - MG. 2004. 32p.

LAS CASAS, A L. **Administração de marketing - conceitos, planejamento e aplicações a realidade brasileira.** São Paulo: Atlas, 2006.

LEONE, G. G. **Custos: um enfoque administrativo.** 14. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2001.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos.** 9. ed. Editora Atlas. São Paulo - SP. 2003. 262p.

MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão.** 2. ed. São Paulo: Pearson, 2006. 203p.

MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safári de Estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico.** Porto Alegre: Bookman, 2010. 392p.

NAKAGAWA, M. **5W2W - Plano de ação para empreendedores.** SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio ao Empreendedor. 2016. 3p.

OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento Estratégico.** 26. ed., São Paulo: Atlas, 2009.

PIMENTEL, A. C. L.; SOUSA, E. M. M.; MACHADO, H. O.; MASIH, R. T. **Aplicação do método dos centros de custos em uma indústria jornalística.** XXXIII Encontro Nacional de Engenharia de Produção. Salvador – BA. 2013. 16p.

PORTER, M. E. **Estratégia Competitiva – Técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. 355p.

PINDYCK, R. S.; RUBINFELD, D. L. **Microeconomia**. 7ª ed. 711p. São Paulo: Prentice Hall, 2010.

SEBRAE. **Preço no serviço**. São Paulo - SP. 2013, 96p.

SEBRAE. **Como elaborar o preço de venda**. Belo Horizonte - MG. 2010, 127p.

SINDIREPA. **Anuário da Indústria de Reparação de Veículos**. São Paulo - SP. 2017. 60p.

SOUZA, M. A.; SILVA, E. J.; PILZ, N. **Estrutura e práticas de gestão estratégica de custos: um estudo em uma empresa multinacional brasileira**. Congresso USP - Controladoria e Contabilidade. São Paulo - SP. 2010. 16p.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 - Relatório Gerencial de Despesas no período de janeiro a março de 2016.

Código	Plano de Contas	jan/2016	%	fev/2016	%	mar/2016	%	% Fat.
12/03/2018 11:41 AUTO ACESSORIOS PAULOMARC LTDA Relatório Gerencial de Despesas março de 2016								
Categoria: DESPESA								
01.05	DESPESA ADMINISTRATIVA	1.618,95	5,77	975,01	4,88	2.314,19	8,91	3,01
01.09	DESPESA OPERACIONAL	1.429,27	5,09	1.535,80	7,68	1.863,75	7,17	2,43
Categoria: OPERAÇÃO								
06.01	ALUGUEL	2.033,00	7,24	2.033,00	10,17	2.033,00	7,82	2,65
06.05	MATERIAIS INTERNOS	250,74	0,89	105,40	0,53	150,29	0,58	0,20
06.06	ALIMENTAÇÃO	197,62	0,70	17,00	0,09	216,48	0,83	0,28
06.07	INFORMÁTICA	433,40	1,54	550,00	2,75	520,00	2,00	0,68
06.09	VEÍCULOS	538,49	1,92	428,33	2,14	562,30	2,16	0,73
06.10	PUBLICIDADE	400,00	1,43	400,00	2,00	400,00	1,54	0,52
Categoria: RH								
07.01	SALARIO	15.003,57	53,46	7.826,76	39,15	12.939,57	49,79	16,85
Categoria: ADMINISTRATIVA								
08.01	CORREIOS	52,20	0,19	156,60	0,78	118,95	0,46	0,15
08.02	SAÚDE E SEGURANÇA DO TRABALHO	179,00	0,64	150,00	0,75	150,00	0,58	0,20
08.03	ÁREA FISCAL	1.000,00	3,56	722,26	3,61	650,00	2,50	0,85
08.04	ASSOCIAÇÕES	123,08	0,44	118,60	0,59	151,88	0,58	0,20
08.05	IMPOSTOS	4.788,19	17,06	4.897,12	24,50	3.904,43	15,02	5,08
08.09	DESPESA FINANCEIRA	16,82	0,06	74,04	0,37	12,00	0,05	0,02
TOTAIS ==>		28.064,33		19.989,92		25.986,84		33,83%

[RESUMO GERAL DAS DESPESAS NO MÊS SELECIONADO]

Total Despesas	% Fat.	Faturamento Per.	Tipo de Conta	Valor Total	% Fat.	Tipo de Despesa	Valor Total	% Fat.
25.986,84	33,83	76.808,93	Operacional	25.467,87	33,16	Fixas	18.584,04	24,20
			Não Operacional	518,97	0,68	Variáveis	7.402,80	9,64
						Investimentos	0,00	0,00

APÊNDICE 2 - Relatório Gerencial de Despesas no período de abril a junho de 2016.

12/03/2018		AUTO ACESSORIOS PAULOMARC LTDA						11:42	
		Relatório Gerencial de Despesas							
		junho de 2016							
Código	Plano de Contas	abr/2016	%	mai/2016	%	jun/2016	%	% Fat.	
Categoria: DESPESA									
01.05	DESPESA ADMINISTRATIVA	2.896,40	10,88	1.450,44	6,25	992,91	3,65	1,21	
01.06	DESPESA OPERACIONAL	1.894,96	7,12	3.227,50	13,90	1.841,38	6,77	2,24	
Categoria: OPERAÇÃO									
06.01	ALUGUEL	2.033,00	7,63	2.033,00	8,76	2.033,00	7,47	2,48	
06.05	MATERIAIS INTERNOS	83,74	0,31	77,20	0,33	243,80	0,90	0,30	
06.06	ALIMENTAÇÃO	107,38	0,40	147,26	0,63	93,63	0,34	0,11	
06.07	INFORMÁTICA	524,00	1,97	484,00	2,08	484,00	1,78	0,59	
06.09	VEÍCULOS	0,00	0,00	180,00	0,78	144,02	0,53	0,18	
06.10	PUBLICIDADE	400,00	1,50	400,00	1,72	400,00	1,47	0,49	
Categoria: RH									
07.01	SALARIO	12.782,00	48,00	8.798,41	37,89	10.397,06	38,21	12,66	
07.02	COMISSÃO	0,00	0,00	812,74	3,50	1.562,00	5,74	1,90	
07.03	HORA EXTRA	0,00	0,00	211,56	0,91	297,96	1,10	0,36	
07.04	REPOUSO REMUNERADO	0,00	0,00	204,86	0,88	446,39	1,64	0,54	
07.06	PENSÃO ALIMENTÍCIA	0,00	0,00	378,40	1,63	378,40	1,39	0,46	
Categoria: ADMINISTRATIVA									
08.01	CORREIOS	95,40	0,36	201,80	0,87	106,00	0,39	0,13	
08.02	SAÚDE E SEGURANÇA DO TRABALHO	150,00	0,56	150,00	0,65	150,00	0,55	0,18	
08.03	ÁREA FISCAL	650,00	2,44	650,00	2,80	676,71	2,49	0,82	
08.04	ASSOCIAÇÕES	145,08	0,54	149,32	0,64	119,63	0,44	0,15	
08.05	IMPOSTOS	4.827,81	18,13	3.656,50	15,75	6.842,03	25,14	8,33	
08.09	DESPESA FINANCEIRA	40,50	0,15	6,55	0,03	1,67	0,01	0,00	
TOTAIS ==>		26.630,27		23.219,54		27.210,59		33,13%	

[RESUMO GERAL DAS DESPESAS NO MÊS SELECIONADO]

Total Despesas	% Fat.	Faturamento Per.	Tipo de Conta	Valor Total	% Fat.	Tipo de Despesa	Valor Total	% Fat.
27.210,59	33,13	82.134,85	Operacional	25.191,83	30,67	Fixas	17.403,13	21,19
			Não Operacional	2.018,76	2,46	Variáveis	9.807,46	11,94
						Investimentos	0,00	0,00

Fonte: Autor (2018).

APÊNDICE 3 - Relatório Gerencial de Despesas no período de julho a setembro de 2016.

Código	Plano de Contas	jul/2016	%	ago/2016	%	set/2016	%	% Fat.
AUTO ACESSORIOS PAULO MARC LTDA								
Relatório Gerencial de Despesas								
setembro de 2016								
Categoria: DESPESA								
01.05	DESPESA ADMINISTRATIVA	431,84	1,62	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
01.06	DESPESA OPERACIONAL	1.528,30	5,75	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Categoria: OPERAÇÃO								
06.01	ALUGUEL	2.033,00	7,65	2.033,00	7,07	2.033,00	7,21	2,82
06.02	INTERNET	0,00	0,00	202,40	0,70	202,40	0,72	0,28
06.03	TELEFONE	0,00	0,00	152,23	0,53	166,22	0,59	0,23
06.04	ENERGIA ELETRICA	0,00	0,00	335,09	1,17	355,83	1,26	0,49
06.05	MATERIAIS INTERNOS	71,86	0,27	76,20	0,26	224,25	0,80	0,31
06.06	ALIMENTAÇÃO	139,48	0,52	221,92	0,77	125,70	0,45	0,17
06.07	INFORMÁTICA	543,83	2,05	699,83	2,43	828,83	2,94	1,15
06.09	VEÍCULOS	0,00	0,00	100,00	0,35	0,00	0,00	0,00
06.10	PUBLICIDADE	400,00	1,50	400,00	1,39	10,00	0,04	0,01
06.12	FRETE (ENVIO)	0,00	0,00	0,00	0,00	87,68	0,31	0,12
06.13	DOAÇÕES A ENTIDADES	0,00	0,00	60,05	0,21	60,00	0,21	0,08
06.15	MATERIAIS DE OFICINA	0,00	0,00	51,25	0,18	39,80	0,14	0,06
06.16	EMISSION DE BOLETOS	0,00	0,00	1.096,48	3,81	350,96	1,24	0,49
06.17	SPC	0,00	0,00	24,42	0,08	49,06	0,17	0,07
Categoria: RH								
07.01	SALARIO	10.451,06	39,30	8.805,75	30,62	8.245,56	29,24	11,45
07.02	COMISSÃO	1.306,00	4,91	865,00	3,01	1.257,01	4,46	1,75
07.03	HORA EXTRA	250,70	0,94	343,52	1,19	215,50	0,76	0,30
07.04	REPOUSO REMUNERADO	239,49	0,90	232,42	0,81	218,15	0,77	0,30
07.05	FGTS	799,83	3,01	785,13	2,73	768,83	2,73	1,07
07.06	PENSÃO ALIMENTÍCIA	378,40	1,42	378,40	1,32	378,40	1,34	0,53
07.07	VALE COMBUSTÍVEL	0,00	0,00	480,00	1,67	480,00	1,70	0,67
07.09	VALE TRANSPORTE	0,00	0,00	231,60	0,81	246,50	0,87	0,34
07.16	SALARIO FAMILIA	0,00	0,00	0,00	0,00	29,16	0,10	0,04
Categoria: ADMINISTRATIVA								
08.01	CORREIOS	108,65	0,41	228,85	0,80	44,30	0,16	0,06
08.02	SAÚDE E SEGURANÇA DO TRABALHO	150,00	0,56	140,77	0,49	150,00	0,53	0,21
08.03	ÁREA FISCAL	682,79	2,57	650,00	2,26	650,00	2,30	0,90
08.04	ASSOCIAÇÕES	129,48	0,49	89,13	0,31	39,88	0,14	0,06
08.05	IMPOSTOS	6.364,36	23,93	5.533,02	19,24	6.151,41	21,81	8,54
08.06	SÓCIOS	0,00	0,00	4.000,00	13,91	4.000,00	14,18	5,55
08.07	CERTIFICAÇÃO INMETRO	0,00	0,00	0,00	0,00	24,80	0,09	0,03
08.09	DESPESA FINANCEIRA	583,30	2,19	545,51	1,90	770,89	2,73	1,07
TOTAIS =>		26.592,37		28.761,97		28.204,12		39,17%

[RESUMO GERAL DAS DESPESAS NO MÊS SELECIONADO]

Total Despesas	% Fat.	Faturamento Per.	Tipo de Conta	Valor Total	% Fat.	Tipo de Despesa	Valor Total	% Fat.
28.204,12	39,17	72.012,06	Operacional	26.162,96	36,33	Fixas	21.845,78	30,34
			Não Operacional	2.041,16	2,83	Variáveis	6.358,34	8,83
						Investimentos	0,00	0,00

Fonte: Autor (2018).

APÊNDICE 4 - Relatório Gerencial de Despesas no período de outubro a dezembro de 2016.

Código	Plano de Contas	out/2016	%	nov/2016	%	dez/2016	%	% Fat.
AUTO ACESSORIOS PAULO MARC LTDA								
Relatório Gerencial de Despesas								
dezembro de 2016								
Categoria: OPERAÇÃO								
06.01	ALUGUEL	2.033,00	6,41	2.033,00	5,41	2.033,00	5,07	2,95
06.02	INTERNET	202,40	0,64	202,40	0,54	202,40	0,50	0,29
06.03	TELEFONE	175,98	0,56	176,29	0,47	177,02	0,44	0,26
06.04	ENERGIA ELETTRICA	325,55	1,03	312,91	0,83	306,94	0,77	0,45
06.05	MATERIAIS INTERNOS	342,95	1,08	164,06	0,44	345,08	0,86	0,50
06.06	ALIMENTAÇÃO	220,99	0,70	133,92	0,36	130,91	0,33	0,19
06.07	INFORMÁTICA	831,83	2,62	796,83	2,12	756,75	1,89	1,10
06.12	FRETE (ENVIO)	67,67	0,21	61,00	0,16	0,00	0,00	0,00
06.13	DOAÇÕES A ENTIDADES	60,00	0,19	60,00	0,16	60,00	0,15	0,09
06.15	MATERIAIS DE OFICINA	68,60	0,22	556,96	1,48	37,84	0,09	0,05
06.16	EMISSÃO DE BOLETOS	592,37	1,87	269,37	0,72	472,91	1,18	0,69
06.19	MÁQUINA DE CARTÃO	0,00	0,00	0,00	0,00	84,68	0,21	0,12
Categoria: RH								
07.01	SALARIO	9.226,24	29,10	8.423,37	22,42	8.688,23	21,66	12,62
07.02	COMISSÃO	1.222,00	3,85	1.547,17	4,12	1.377,90	3,44	2,00
07.03	HORA EXTRA	309,76	0,98	407,27	1,08	264,84	0,66	0,38
07.04	REPOUSO REMUNERADO	306,35	0,97	373,39	0,99	410,69	1,02	0,60
07.05	FGTS	859,06	2,71	907,62	2,42	835,01	2,08	1,21
07.06	PENSÃO ALIMENTÍCIA	378,40	1,19	378,40	1,01	378,40	0,94	0,55
07.07	VALE COMBUSTÍVEL	480,00	1,51	480,00	1,28	480,00	1,20	0,70
07.09	VALE TRANSPORTE	243,60	0,77	255,20	0,68	118,90	0,30	0,17
07.10	FÉRIAS	930,08	2,93	1.254,18	3,34	0,00	0,00	0,00
07.11	13º SALÁRIO - 1º PARCELA	0,00	0,00	5.289,35	14,08	0,00	0,00	0,00
07.15	13º SALÁRIO - 2º PARCELA	0,00	0,00	0,00	0,00	3.545,27	8,84	5,15
07.19	COMISSÃO FÉRIAS	44,50	0,14	368,17	0,98	33,47	0,08	0,05
07.20	HORA EXTRA FÉRIAS	25,82	0,08	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
07.21	REPOUSO REMUNERADO FÉRIAS	13,88	0,04	81,10	0,22	0,00	0,00	0,00
07.22	1/3 FÉRIAS	338,09	1,07	848,41	2,26	0,00	0,00	0,00
07.25	FÉRIAS COMPRADAS	676,18	2,13	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
07.26	FGTS FÉRIAS	0,00	0,00	0,00	0,00	368,67	0,92	0,54
07.27	13º SALÁRIO - FGTS	0,00	0,00	0,00	0,00	265,99	0,66	0,39
07.29	13º SALÁRIO - HORA EXTRA	0,00	0,00	0,00	0,00	316,77	0,79	0,46
07.30	13º SALÁRIO - REPOUSO REMUNERADO	0,00	0,00	0,00	0,00	330,03	0,82	0,48
07.31	13º SALÁRIO - COMISSÃO	0,00	0,00	0,00	0,00	1.298,11	3,24	1,89
07.33	MULTA RECISÓRIA	0,00	0,00	0,00	0,00	773,58	1,93	1,12
07.34	RESCISÃO CONTRATUAL	0,00	0,00	0,00	0,00	3.447,45	8,60	5,01
Categoria: ADMINISTRATIVA								
08.01	CORREIOS	147,00	0,46	121,40	0,32	108,10	0,27	0,16
08.02	SAÚDE E SEGURANÇA DO TRABALHO	150,00	0,47	320,00	0,85	150,00	0,37	0,22
08.03	ÁREA FISCAL	650,00	2,05	671,71	1,79	650,00	1,62	0,94
08.04	ASSOCIAÇÕES	39,88	0,13	39,88	0,11	54,47	0,14	0,08
08.05	IMPOSTOS	5.858,61	18,48	5.716,86	15,22	6.946,44	17,32	10,09
08.06	SÓCIOS	4.000,00	12,62	4.000,00	10,65	4.000,00	9,97	5,81
08.07	CERTIFICAÇÃO INMETRO	141,43	0,45	906,68	2,41	0,00	0,00	0,00
08.08	MANUTENÇÃO DE CONTA CORRENTE	167,45	0,53	107,45	0,29	147,45	0,37	0,21
08.09	DESPESA FINANCEIRA	575,52	1,82	305,99	0,81	512,61	1,28	0,74
TOTAIS ==>		31.705,19		37.570,34		40.109,91		58,25%

[RESUMO GERAL DAS DESPESAS NO MÊS SELECIONADO]

Total Despesas	% Fat.	Faturamento Per.	Tipo de Conta	Valor Total	% Fat.	Tipo de Despesa	Valor Total	% Fat.
40.109,91	58,25	68.857,33	Operacional	36.953,66	53,67	Fixas	26.376,00	38,31
			Não Operacional	3.156,25	4,58	Variáveis	13.733,91	19,95
						Investimentos	0,00	0,00

Fonte: Autor (2018).

APÊNDICE 5 -Relatório Gerencial de Despesas no período de janeiro a março de 2017.

Código	Plano de Contas	jan/2017	%	fev/2017	%	mar/2017	%	% Fat.
AUTO ACESSORIOS PAULO MARC LTDA								
Relatório Gerencial de Despesas								
março de 2017								
Categoria: OPERAÇÃO								
06.01	ALUGUEL	2.033,00	7,56	2.175,00	7,58	2.175,00	7,87	2,65
06.02	INTERNET	202,40	0,75	197,42	0,69	195,03	0,71	0,24
06.03	TELEFONE	175,98	0,65	108,46	0,38	151,01	0,55	0,18
06.04	ENERGIA ELETRICA	313,87	1,17	257,22	0,90	280,58	1,02	0,34
06.05	MATERIAIS INTERNOS	396,29	1,47	165,30	0,58	101,16	0,37	0,12
06.06	ALIMENTAÇÃO	177,18	0,66	223,76	0,78	229,93	0,83	0,28
06.07	INFORMÁTICA	671,00	2,50	679,80	2,37	609,05	2,20	0,74
06.10	PUBLICIDADE	0,00	0,00	0,00	0,00	450,00	1,63	0,55
06.13	DOAÇÕES A ENTIDADES	60,00	0,22	60,00	0,21	60,00	0,22	0,07
06.15	MATERIAIS DE OFICINA	31,00	0,12	108,00	0,38	16,00	0,06	0,02
06.16	EMISSÃO DE BOLETOS	403,44	1,50	203,15	0,71	349,92	1,27	0,43
06.18	SCPC	19,39	0,07	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
06.19	MÁQUINA DE CARTÃO	60,00	0,22	60,00	0,21	60,00	0,22	0,07
Categoria: RH								
07.01	SALARIO	7.060,30	26,26	7.924,55	27,63	8.037,12	29,09	9,79
07.02	COMISSÃO	1.261,88	4,69	1.695,15	5,91	1.266,84	4,59	1,54
07.03	HORA EXTRA	149,72	0,56	226,92	0,79	138,43	0,50	0,17
07.04	REPOUSO REMUNERADO	271,47	1,01	369,62	1,29	305,49	1,11	0,37
07.05	FGTS	1.078,21	4,01	931,14	3,25	875,33	3,17	1,07
07.06	PENSÃO ALIMENTÍCIA	378,40	1,41	402,91	1,41	402,91	1,46	0,49
07.07	VALE COMBUSTÍVEL	360,00	1,34	360,00	1,26	360,00	1,30	0,44
07.09	VALE TRANSPORTE	284,20	1,06	252,20	0,88	290,40	1,05	0,35
07.31	13º SALÁRIO - COMISSÃO	13,39	0,05	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Categoria: ADMINISTRATIVA								
08.01	CORREIOS	55,15	0,21	31,75	0,11	9,80	0,04	0,01
08.02	SAÚDE E SEGURANÇA DO TRABALHO	150,00	0,56	150,00	0,52	235,00	0,85	0,29
08.03	ÁREA FISCAL	1.177,00	4,38	700,00	2,44	692,00	2,50	0,84
08.04	ASSOCIAÇÕES	43,42	0,16	43,42	0,15	43,42	0,16	0,05
08.05	IMPOSTOS	5.748,91	21,38	6.710,17	23,40	5.590,19	20,24	6,81
08.06	SÓCIOS	4.000,00	14,88	4.500,00	15,69	4.500,00	16,29	5,48
08.07	CERTIFICAÇÃO INMETRO	152,00	0,57	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
08.08	MANUTENÇÃO DE CONTA CORRENTE	147,45	0,55	135,90	0,47	195,90	0,71	0,24
08.09	DESPESA FINANCEIRA	8,03	0,03	4,61	0,02	4,97	0,02	0,01
TOTAIS =>		26.883,08		28.676,45		27.625,48		33,66%

[RESUMO GERAL DAS DESPESAS NO MÊS SELECIONADO]

Total Despesas	% Fat.	Faturamento Per.	Tipo de Conta	Valor Total	% Fat.	Tipo de Despesa	Valor Total	% Fat.
27.625,48	33,66	82.078,59	Operacional	25.308,91	30,84	Fixas	22.163,58	27,00
			Não Operacional	2.316,57	2,82	Variáveis	5.461,90	6,65
						Investimentos	0,00	0,00

Fonte: Autor (2018).

APÊNDICE 6 - Relatório Gerencial de Despesas no período de abril a junho de 2017.

Código	Plano de Contas	abr/2017	%	mai/2017	%	jun/2017	%	% Fat.
AUTO ACESSORIOS PAULO MARC LTDA								
Relatório Gerencial de Despesas								
junho de 2017								
Categoria: OPERAÇÃO								
06.01	ALUGUEL	2.175,00	7,65	2.600,07	8,87	2.175,00	8,27	2,78
06.02	INTERNET	190,57	0,67	198,60	0,68	198,60	0,76	0,25
06.03	TELEFONE	151,01	0,53	151,01	0,52	151,01	0,57	0,19
06.04	ENERGIA ELETRICA	307,58	1,08	263,80	0,90	296,66	1,13	0,38
06.05	MATERIAIS INTERNOS	17,25	0,06	163,60	0,56	246,70	0,94	0,32
06.06	ALIMENTAÇÃO	124,13	0,44	263,45	0,90	91,21	0,35	0,12
06.07	INFORMÁTICA	811,95	2,85	1.479,80	5,05	1.250,05	4,75	1,60
06.12	FRETE (ENVIO)	22,50	0,08	61,60	0,21	0,00	0,00	0,00
06.13	DOAÇÕES A ENTIDADES	50,00	0,18	60,00	0,20	50,00	0,19	0,06
06.15	MATERIAIS DE OFICINA	212,90	0,75	229,53	0,78	258,82	0,98	0,33
06.16	EMIÇÃO DE BOLETOS	221,58	0,78	209,12	0,71	185,39	0,71	0,24
06.18	SCPC	12,10	0,04	9,45	0,03	5,14	0,02	0,01
06.19	MÁQUINA DE CARTÃO	60,00	0,21	60,00	0,20	60,00	0,23	0,08
Categoria: RH								
07.01	SALARIO	7.854,33	27,61	6.647,73	22,68	5.649,86	21,49	7,23
07.02	COMISSÃO	1.646,98	5,79	967,63	3,30	715,71	2,72	0,92
07.03	HORA EXTRA	126,21	0,44	72,68	0,25	249,00	0,95	0,32
07.04	REPOUSO REMUNERADO	262,70	0,92	369,02	1,26	185,52	0,71	0,24
07.05	FGTS	913,09	3,21	721,51	2,46	685,08	2,61	0,88
07.06	PENSÃO ALIMENTÍCIA	402,91	1,42	402,91	1,37	402,91	1,53	0,52
07.07	VALE COMBUSTÍVEL	240,00	0,84	240,00	0,82	240,00	0,91	0,31
07.09	VALE TRANSPORTE	217,80	0,77	310,20	1,06	250,00	0,95	0,32
07.10	FÉRIAS	0,00	0,00	1.145,76	3,91	0,00	0,00	0,00
07.19	COMISSÃO FÉRIAS	0,00	0,00	248,40	0,85	0,00	0,00	0,00
07.20	HORA EXTRA FÉRIAS	0,00	0,00	11,20	0,04	0,00	0,00	0,00
07.22	1/3 FÉRIAS	0,00	0,00	552,18	1,88	0,00	0,00	0,00
07.23	ABONO DE FÉRIAS	0,00	0,00	1.104,36	3,77	0,00	0,00	0,00
07.25	FÉRIAS COMPRADAS	0,00	0,00	0,00	0,00	956,50	3,64	1,22
07.26	FGTS FÉRIAS	0,00	0,00	0,00	0,00	176,70	0,67	0,23
07.35	DIFERENÇA SALARIAL	0,00	0,00	0,00	0,00	714,84	2,72	0,91
Categoria: ADMINISTRATIVA								
08.01	CORREIOS	9,80	0,03	4,35	0,01	0,00	0,00	0,00
08.02	SAÚDE E SEGURANÇA DO TRABALHO	191,00	0,67	150,00	0,51	150,00	0,57	0,19
08.03	ÁREA FISCAL	650,00	2,29	650,00	2,22	650,00	2,47	0,83
08.04	ASSOCIAÇÕES	43,42	0,15	43,42	0,15	43,42	0,17	0,06
08.05	IMPOSTOS	6.831,36	24,02	5.124,80	17,49	5.624,79	21,40	7,20
08.06	SÓCIOS	4.500,00	15,82	4.640,00	15,83	4.500,00	17,12	5,76
08.08	MANUTENÇÃO DE CONTA CORRENTE	162,90	0,57	120,90	0,41	120,90	0,46	0,15
08.09	DESPESA FINANCEIRA	33,76	0,12	28,99	0,10	6,21	0,02	0,01
TOTAIS ==>		28.442,83		29.306,07		26.290,02		33,65%

[RESUMO GERAL DAS DESPESAS NO MÊS SELECIONADO]

Total Despesas	% Fat.	Faturamento Per.	Tipo de Conta	Valor Total	% Fat.	Tipo de Despesa	Valor Total	% Fat.
26.290,02	33,65	78.138,30	Operacional	23.966,91	30,67	Fixas	20.694,28	26,48
			Não Operacional	2.323,11	2,97	Variáveis	5.595,74	7,16
						Investimentos	0,00	0,00

www.emcsistemas.com.br

Fonte: Autor (2018).

APÊNDICE 7 - Relatório Gerencial de Despesas no período de julho a setembro de 2017.

11/06/2018 11:53
AUTO ACESSORIOS PAULOMARC LTDA
Relatório Gerencial de Despesas
setembro de 2017

Código	Plano de Contas	jul/2017	%	ago/2017	%	set/2017	%	% Fat.
Categoria: OPERAÇÃO								
06.01	ALUGUEL	2.175,00	7,67	2.175,00	6,10	2.175,00	7,20	3,00
06.02	INTERNET	198,60	0,70	198,60	0,56	198,60	0,66	0,27
06.03	TELEFONE	151,01	0,53	151,01	0,42	158,57	0,53	0,22
06.04	ENERGIA ELETRICA	280,56	0,99	282,03	0,79	279,81	0,93	0,39
06.05	MATERIAIS INTERNOS	145,98	0,51	366,54	1,03	170,35	0,56	0,23
06.06	ALIMENTAÇÃO	118,26	0,42	195,27	0,55	262,65	0,87	0,36
06.07	INFORMÁTICA	695,30	2,45	852,35	2,39	825,60	2,73	1,14
06.10	PUBLICIDADE	850,00	3,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
06.13	DOAÇÕES A ENTIDADES	85,00	0,30	60,00	0,17	60,00	0,20	0,08
06.15	MATERIAIS DE OFICINA	90,00	0,32	401,50	1,13	11,00	0,04	0,02
06.16	EMISSÃO DE BOLETOS	268,30	0,95	284,10	0,80	235,21	0,78	0,32
06.18	SCPC	0,00	0,00	0,00	0,00	13,58	0,04	0,02
06.19	MÁQUINA DE CARTÃO	60,00	0,21	60,00	0,17	60,00	0,20	0,08
Categoria: RH								
07.01	SALARIO	7.484,58	26,38	8.396,25	23,55	6.991,00	23,16	9,64
07.02	COMISSÃO	1.685,02	5,94	1.423,85	3,99	939,95	3,11	1,30
07.03	HORA EXTRA	257,09	0,91	612,94	1,72	44,43	0,15	0,06
07.04	REPOUSO REMUNERADO	140,85	0,50	351,31	0,99	145,86	0,48	0,20
07.05	FGTS	856,86	3,02	983,81	2,76	712,99	2,36	0,98
07.06	PENSÃO ALIMENTÍCIA	402,91	1,42	402,91	1,13	805,82	2,67	1,11
07.07	VALE COMBUSTÍVEL	360,00	1,27	360,00	1,01	480,00	1,59	0,66
07.09	VALE TRANSPORTE	316,80	1,12	323,40	0,91	89,10	0,30	0,12
07.10	FÉRIAS	0,00	0,00	1.086,82	3,05	1.047,19	3,47	1,44
07.19	COMISSÃO FÉRIAS	0,00	0,00	516,64	1,45	285,68	0,95	0,39
07.20	HORA EXTRA FÉRIAS	0,00	0,00	0,00	0,00	30,79	0,10	0,04
07.21	REPOUSO REMUNERADO FÉRIAS	0,00	0,00	140,88	0,40	63,62	0,21	0,09
07.22	1/3 FÉRIAS	0,00	0,00	777,63	2,18	729,69	2,42	1,01
07.23	ABONO DE FÉRIAS	0,00	0,00	1.555,26	4,36	0,00	0,00	0,00
07.25	FÉRIAS COMPRADAS	0,00	0,00	0,00	0,00	854,92	2,83	1,18
07.26	FGTS FÉRIAS	0,00	0,00	0,00	0,00	248,84	0,82	0,34
07.34	RESCISÃO CONTRATUAL	0,00	0,00	1.078,85	3,03	45,43	0,15	0,06
07.35	DIFERENÇA SALARIAL	0,00	0,00	295,92	0,83	0,00	0,00	0,00
Categoria: ADMINISTRATIVA								
08.02	SAÚDE E SEGURANÇA DO TRABALHO	196,00	0,69	150,00	0,42	150,00	0,50	0,21
08.03	ÁREA FISCAL	650,00	2,29	684,85	1,92	650,00	2,15	0,90
08.04	ASSOCIAÇÕES	43,42	0,15	43,42	0,12	43,42	0,14	0,06
08.05	IMPOSTOS	6.210,65	21,89	6.564,26	18,41	6.189,83	20,50	8,54
08.06	SÓCIOS	4.500,00	15,86	4.500,00	12,62	4.500,00	14,91	6,21
08.08	MANUTENÇÃO DE CONTA CORRENTE	120,90	0,43	145,65	0,41	195,15	0,65	0,27
08.09	DESPESA FINANCEIRA	30,50	0,11	227,92	0,64	496,56	1,64	0,68
TOTAIS =>		28.373,59		35.648,97		30.190,64		41,63%

[RESUMO GERAL DAS DESPESAS NO MÊS SELECIONADO]

Total Despesas	% Fat.	Faturamento Per.	Tipo de Conta	Valor Total	% Fat.	Tipo de Despesa	Valor Total	% Fat.
30.190,64	41,63	72.518,47	Operacional	27.608,49	38,07	Fixas	24.393,03	33,64
			Não Operacional	2.582,15	3,56	Variáveis	5.797,61	7,99
						Investimentos	0,00	0,00

Fonte: Autor (2018).

APÊNDICE 8 - Relatório Gerencial de Despesas no período de outubro a dezembro de 2017.

Código	Plano de Contas	out/2017	%	nov/2017	%	dez/2017	%	% Fat.
11/06/2018 AUTO ACESSORIOS PAULOMARC LTDA 11:51								
Relatório Gerencial de Despesas dezembro de 2017								
Categoria: OPERAÇÃO								
06.01	ALUGUEL	2.175,00	5,45	2.175,00	6,75	2.175,00	5,49	3,18
06.02	INTERNET	198,58	0,50	200,32	0,62	198,60	0,50	0,29
06.03	TELEFONE	158,57	0,40	158,57	0,49	158,57	0,40	0,23
06.04	ENERGIA ELETRICA	278,71	0,70	307,23	0,95	303,63	0,77	0,44
06.05	MATERIAIS INTERNOS	257,09	0,64	302,20	0,94	486,17	1,23	0,71
06.06	ALIMENTAÇÃO	119,70	0,30	183,02	0,57	210,22	0,53	0,31
06.07	INFORMÁTICA	601,60	1,51	693,35	2,15	756,60	1,91	1,11
06.10	PUBLICIDADE	230,00	0,58	207,25	0,64	478,50	1,21	0,70
06.13	DOAÇÕES A ENTIDADES	60,00	0,15	70,00	0,22	60,00	0,15	0,09
06.15	MATERIAIS DE OFICINA	265,59	0,67	407,69	1,27	293,69	0,74	0,43
06.16	EMISSION DE BOLETOS	355,54	0,89	193,85	0,60	297,45	0,75	0,43
06.18	SCPC	0,00	0,00	15,92	0,05	15,92	0,04	0,02
06.19	MÁQUINA DE CARTÃO	60,00	0,15	60,00	0,19	60,00	0,15	0,09
Categoria: RH								
07.01	SALARIO	4.409,26	11,04	6.472,29	20,10	8.279,54	20,92	12,10
07.02	COMISSÃO	1.191,12	2,98	1.453,47	4,51	1.588,57	4,01	2,32
07.03	HORA EXTRA	352,73	0,88	916,93	2,85	771,61	1,95	1,13
07.04	REPOUSO REMUNERADO	308,77	0,77	552,72	1,72	533,38	1,35	0,78
07.05	FGTS	806,32	2,02	702,09	2,18	792,68	2,00	1,16
07.06	PENSÃO ALIMENTÍCIA	0,00	0,00	402,91	1,25	402,91	1,02	0,59
07.07	VALE COMBUSTÍVEL	290,00	0,73	570,00	1,77	570,00	1,44	0,83
07.09	VALE TRANSPORTE	353,10	0,88	194,70	0,60	112,20	0,28	0,16
07.10	FÉRIAS	879,55	2,20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
07.11	13º SALÁRIO - 1º PARCELA	0,00	0,00	3.538,74	10,99	0,00	0,00	0,00
07.15	13º SALÁRIO - 2º PARCELA	0,00	0,00	0,00	0,00	2.794,32	7,06	4,08
07.19	COMISSÃO FÉRIAS	30,00	0,08	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
07.20	HORA EXTRA FÉRIAS	16,85	0,04	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
07.21	REPOUSO REMUNERADO FÉRIAS	9,33	0,02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
07.22	1/3 FÉRIAS	349,15	0,87	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
07.23	ABONO DE FÉRIAS	698,31	1,75	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
07.26	FGTS FÉRIAS	0,00	0,00	111,74	0,35	0,00	0,00	0,00
07.27	13º SALÁRIO - FGTS	0,00	0,00	0,00	0,00	283,12	0,72	0,41
07.29	13º SALÁRIO - HORA EXTRA	0,00	0,00	0,00	0,00	267,35	0,68	0,39
07.30	13º SALÁRIO - REPOUSO REMUNERADO	0,00	0,00	0,00	0,00	236,71	0,60	0,35
07.31	13º SALÁRIO - COMISSÃO	0,00	0,00	0,00	0,00	886,33	2,24	1,30
07.33	MULTA RECISÓRIA	3.951,31	9,89	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
07.34	RESCISÃO CONTRATUAL	8.977,66	22,48	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Categoria: ADMINISTRATIVA								
08.02	SAÚDE E SEGURANÇA DO TRABALHO	150,00	0,38	249,26	0,77	170,00	0,43	0,25
08.03	ÁREA FISCAL	650,00	1,63	650,00	2,02	650,00	1,64	0,95
08.04	ASSOCIAÇÕES	43,42	0,11	43,42	0,13	43,42	0,11	0,06
08.05	IMPOSTOS	6.568,11	16,45	6.518,08	20,24	7.079,60	17,89	10,35
08.06	SÓCIOS	4.500,00	11,27	4.500,00	13,97	4.500,00	11,37	6,58
08.08	MANUTENÇÃO DE CONTA CORRENTE	199,65	0,50	224,65	0,70	194,65	0,49	0,28
08.09	DESPESA FINANCEIRA	437,40	1,10	126,25	0,39	108,96	0,28	0,16
TOTAIS =>		39.515,62		32.077,65		39.475,93		57,70%

[RESUMO GERAL DAS DESPESAS NO MÊS SELECIONADO]

Total Despesas	% Fat.	Faturamento Per.	Tipo de Conta	Valor Total	% Fat.	Tipo de Despesa	Valor Total	% Fat.
39.475,93	57,70	68.414,42	Operacional	36.345,81	53,13	Fixas	30.505,75	44,59
			Não Operacional	3.130,12	4,58	Variáveis	8.970,18	13,11
						Investimentos	0,00	0,00

Fonte: Autor (2018).

APÊNDICE 9 - Plano de Ação para redução de custos.

ELEMENTO DE CUSTO	POR QUE?	ONDE?	QUANDO?	QUEM?	COMO?	QUANTO ?
Operação -> Telefone	Conseguir um plano de ligações mais completo com um preço menor que o pago atualmente.	Escritório	Início de ago/2017	Gerente Administrativo	Ligar para a operadora.	Custo de uma ou mais ligações locais.
Operação -> Internet	Conseguir duas opções de internet com valores abaixo de R\$ 200.	Escritório	Início de ago/2017	Gerente Administrativo	Ligar para a operadora.	Custo de uma ou mais ligações locais.
Operação -> Energia Elétrica	Reduzir custos desnecessários com energia elétrica para diminuir o impacto deste custo fixo no fluxo de caixa mensal.	Loja I, loja II e sobreloja.	Início de ago/2017	Todos os colaboradores.	Trocar as lâmpadas convencionais para led e desenvolver o costume ligar equipamentos somente quando necessário.	R\$ 150
Operação -> Materiais Internos	Melhorar o consumo de produtos básicos como materiais de limpeza, de escritório e de manutenção interna. Chegar a um orçamento mensal padrão. Formalizar um gasto mensal de no máximo R\$ 100 com Mat. de Limpeza e R\$ 100 com Mat. de Escritório.	Gerência	Início de ago/2017	Gerente Administrativo	Analisar os pedidos de compras de produtos internos e verificar se o prazo de duração está coerente. Pedir somente o necessário. Diarista: Consumir os materiais de limpeza de maneira consciente.	Custo de mão de obra referente ao tempo dedicado pelo gerente.

Operação -> Alimentação	Padronizar um orçamento base para gastar com alimentação, evitando gastos excessivos	Gerência	Início de ago/2017	Gerente Administrativo	Tempo de análise dos gastos com alimentação e de criação da linha de base do orçamento.	Custo de mão de obra referente ao tempo dedicado pelo gerente.
Operação -> Software de Gestão	Renegociar o contrato atual para gerar uma economia de, pelo menos, R\$ 1000 anuais.	Gerência	Início de set/2017	Gerente Administrativo	Ligar para a empresa dona do software.	Ligação local.
Operação -> Publicidade	Repensar a atual forma de publicidade, se ela não for efetiva, cortar imediatamente e pensar numa nova forma mais em conta.	Gerência	Início de out/2017	Gerente Administrativo	Ligar para o fornecedor.	Ligação local.
Operação -> Emissão de Boletos	Reduzir ao máximo o gasto por emissão, tornando seu percentual de no máximo 2% em relação a venda efetuada.	Gerência	Início de ago/2017	Gerente Administrativo	Ligar para os bancos e cotar uma nova tarifa.	Custo de uma ou mais ligações locais.
Operação -> Máquina de Cartão	A empresa só precisa de uma máquina de cartão e só pode pagar no máximo R\$ 70 de mensalidade.	Gerência	Início de ago/2017	Gerente Administrativo	Ligar para a administradora de cartão.	Custo de uma ou mais ligações locais.
RH -> Hora Extra	Reduzir as horas extras dos colaboradores para evitar a desmotivação e maiores custos.	Gerência	Início de ago/2017	Gerente Administrativo	Controle efetivo da geração de hora extras e criar opção de folga para quem gerar muitas horas-extra.	Custo de mão de obra referente ao tempo dedicado pelo gerente.

Administrativa -> Correios	Diminuir as despesas com Correios de modo a permitir que outros mecanismos de cobrança sejam melhor explorados.	Setor Financeiro	Início de ago/2017	Gerente Financeiro	Aumentar o uso do e-mail para envio de notas fiscais e boletos. Utilizar o serviço dos Correios somente para correspondências autorizadas pela gerência.	Custo de utilização da internet.
Administrativa -> Associações	A empresa deve se filiar a uma única associação para usufruir de serviços de proteção de crédito, suporte jurídico e oferta de treinamentos.	Gerência	Início de out/2017	Gerente Administrativo	Escolher a melhor associação para a empresa se filiar, ligar para a que não foi escolhida e pedir a desfiliação.	Custo de uma ou mais ligações locais.
Administrativa -> Manutenção de Conta Corrente	Estipular um valor máximo a ser gasto com manutenção de conta corrente em banco, incluindo despesas com limite de crédito, para no máximo R\$ 90 por conta.	Setor Financeiro	Início de set/2017	Gerente Financeiro	Ligar para os bancos e verificar o pacote de serviços que se adequa a realidade da empresa.	Custo de uma ou mais ligações locais.

Fonte: Autor (2018).

DECLARAÇÃO

Certifico que o aluno Paulo César Lacerda de Souza Júnior, autor do trabalho de conclusão de curso intitulado "Implementação da gestão de custos como uma ferramenta estratégica em uma organização do setor de autopeças de Minas Gerais", efetuou as correções sugeridas pela banca examinadora e que estou de acordo com a versão final do trabalho.

João Monlevade, 17 de julho de 2018.

Paganini Barcellos de Oliveira

Paganini Barcellos de Oliveira