



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

FABIANA ALVES MARINHO DE ARAÚJO

**O MECANISMO DA TOMADA DE DECISÃO BASEADO NO CUSTEIO PADRÃO
TRADICIONAL EM UMA EMPRESA DE SERVIÇOS MECÂNICOS EM MÁQUINAS
PESADAS**

**RECIFE
2023**

FABIANA ALVES MARINHO DE ARAÚJO

**O MECANISMO DA TOMADA DE DECISÃO BASEADO NO CUSTEIO PADRÃO
TRADICIONAL EM UMA EMPRESA DE SERVIÇOS MECÂNICOS EM MÁQUINAS
PESADAS**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para a conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco.

Orientador: Prof. Msc. José Nelson Barbosa Tenório

Recife

2023

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

MARINHO DE ARAUJO, FABIANA ALVES .

O MECANISMO DA TOMADA DE DECISÃO BASEADO NO CUSTEIO
PADRÃO TRADICIONAL EM UMA EMPRESA DE SERVIÇOS
MECÂNICOS EM MÁQUINAS PESADAS / FABIANA ALVES MARINHO
DE ARAUJO. - Recife, 2023.

38

Orientador(a): JOSÉ NELSON BARBOSA TENÓRIO

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de
Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Ciências Contábeis -
Bacharelado, 2023.

Inclui referências, anexos.

1. CUSTOS. 2. SERVIÇOS. 3. GESTÃO. 4. TOMADA DE DECISÃO. I.
BARBOSA TENÓRIO, JOSÉ NELSON . (Orientação). II. Título.

300 CDD (22.ed.)



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
COORDENAÇÃO DA GRADUAÇÃO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
DEFESA-TRABALHO CONCLUSÃO DE CURSO
2º SEMESTRE DE 2023

DADOS DO AUTOR (A)		
NOME:	FABIANA ALVES MARINHO DE ARAÚJO	
CPF:	831.249.934-20	
DADOS DA MONOGRAFIA		
TÍTULO DO TRABALHO:	O MECANISMO DA TOMADA DE DECISÃO BASEADO NO CUSTEIO PADRÃO TRADICIONAL EM UMA EMPRESA DE SERVIÇOS MECÂNICOS EM MÁQUINAS PESADAS	
COMISSÃO AVALIADORA		
ORIENTADOR (A):	JOSÉ NELSON BARBOSA TENÓRIO	
AVALIADOR (A) 1:	ALVARO PEREIRA DE ANDRADE	
AVALIADOR (A) 2:	EVALDO SANTANA DE SOUZA	
CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO (SUGESTÕES)		
REDAÇÃO DO TEXTO	Relevância do Tema (0,5)	
	Clareza dos objetivos (1,5)	X
	Adequação da Metodologia (0,5)	X
	Coerência e Coesão (1,0)	X
	Organização (Introdução, Desenvolvimento e Conclusão) (1,5)	X
APRESENTAÇÃO	Uso de recursos didáticos (0,5)	X
	Domínio do Assunto (1,5)	X
	Segurança na Exposição (1,5)	X
	Respeito ao tempo (0,5)	
	Resposta as perguntas formuladas pela comissão (1,0)	X

Documento assinado digitalmente
gov.br JOSÉ NELSON BARBOSA TENÓRIO
Data: 11/09/2023 00:52:40-0100
verifique em <https://validar.jf.gov.br>

Professor Orientador

9,0
Nota

gov.br ALVARO PEREIRA DE ANDRADE
Data: 11/09/2023 00:09:14-0100
verifique em <https://validar.jf.gov.br>

Professor Avaliador 1

9,0
Nota

gov.br EVALDO SANTANA DE SOUZA
Data: 11/09/2023 01:53:18-0100
verifique em <https://validar.jf.gov.br>

dor 2

9,0
Nota

Média: 9,0

Recife, 28/09/2023

AGRADECIMENTOS

Meus agradecimentos iniciais são para DEUS, agradeço por todas as dádivas sobre minha vida e, em especial, por ter me dado coragem, forças, paciência e discernimento para entrar no Curso de Ciências Contábeis da UFPE, no turno da Noite e na Primeira Entrada, pois me sinto muito honrada em ter conseguido esse feito depois de anos sem estudar, mas ELE me deu todo o apoio necessário para realização do meu sonho.

Agradeço, mais do que especial, aos meus pais, meu pai, Jacinto Marinho de Araújo (in memoriam), e minha mãe, Severina Alves Silva, pela minha vida e pelos ensinamentos morais e espirituais. À minha mãe, agradeço todo o apoio e por estar, pacientemente, me esperando todas as noites. Sou grata, também, aos meus irmãos pela torcida e vibração neste desafio que eu abracei.

Minha gratidão enorme a todo corpo docente, agradeço o carinho, atenção, paciência que tiveram comigo. Sou grata, também, a todos os funcionários e colegas. O apoio de vocês durante o curso deixou tudo mais leve. Muito obrigada!

Minha eterna gratidão ao meu orientador, Prof. Msc. José Nelson Barbosa Tenório, por toda a paciência, orientação, amizade, carinho, conselhos e tudo que me foi proporcionado para minha chegada ao êxito na realização do meu sonho.

Agradeço, também, a todos os meus amigos que acompanharam minha trajetória universitária e vibraram, positivamente, pelo meu sucesso.

RESUMO

Este trabalho foi elaborado objetivando compreender como a gestão da oficina de serviços de maquinário pesado, em suas seis lojas no Nordeste brasileiro, toma suas decisões com base no custeio padrão tradicional, mesmo após ter passado pelos efeitos da pandemia da Covid-19 e tendo que tomar soluções criativas para driblar a crise financeira. Apresenta-se uma análise sobre a composição dos orçamentos, dos custos, dos pontos críticos dos maiores custos e, aliado a tudo isso, manter a qualidade na realização dos serviços. A pesquisa foi realizada nas dependências da matriz em Recife, além das pesquisas bibliográficas e com aplicação de questionário ao gestor. Verificou-se que a gerência usa de ferramentas de software e dados pré-estabelecidos pela fábrica para gerir seus custos, mas, segundo questionário aplicado, não recebe orientações diretas do contador da empresa sobre a gestão dos custos, visto ser o gestor um profissional da área técnica. A partir dos resultados da pesquisa, observou-se não apenas uma dificuldade no acompanhamento dos custos por parte da gestão, para que possa auferir lucros significativos.

Palavras chave: custos, serviços, gestão, tomada de decisão.

ABSTRACT

This work was prepared with the aim of understanding how the management of the heavy machinery service workshop, in its six stores in the Brazilian Northeast, makes its decisions based on traditional standard costing, even after having gone through the effects of the Covid-19 pandemic and having to take creative solutions to overcome the financial crisis. An analysis is presented on the composition of budgets, costs, critical points of the highest costs and, combined with all this, maintaining quality in the provision of services. The research was carried out at the headquarters in Recife, in addition to bibliographical research and a questionnaire administered to the manager. It was found that management uses software tools and data pre-established by the factory to manage its costs, but, according to a questionnaire administered, it does not receive direct guidance from the company's accountant on cost management, as the manager is a professional in the technical area. From the research results, it was observed not only a difficulty in monitoring costs by management, so that it can earn significant profits.

Keywords: costs, services, management, decision making.

Sumário

1.	INTRODUÇÃO	9
1.1.	CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA	11
1.2.	OBJETIVOS	12
1.3.	JUSTIFICATIVA	13
1.4.	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	15
2.	METODOLOGIA	16
2.1.	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	16
3.	SURGIMENTO DA CONTABILIDADE	19
3.1.	CONCEITOS DE CONTABILIDADE	21
3.2.	CAMPOS DE ATUAÇÃO DA CONTABILIDADE	24
3.3.	A CONTABILIDADE DE CUSTOS	25
3.4.	A APLICABILIDADE DO CUSTO PADRÃO	26
3.5.	O CUSTO PADRÃO COMO FATOR DE DECISÃO	28
4.	A GERÊNCIA DE SERVIÇOS E A UTILIZAÇÃO DO CUSTO PADRÃO	30
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	32
	CONCLUSÃO	34
	REFERÊNCIAS	35
	APÊNDICE	38

1. INTRODUÇÃO

O ano de 2020 foi marcado pelo início de uma pandemia, a Covid-19, que abalou as estruturas do planeta não apenas em termos de saúde pública, mas muito gravemente a saúde das empresas como um todo. Todos os segmentos econômicos foram afetados com a redução das suas receitas. Obviamente, o setor de serviços foi um dos mais sacrificados em todos os contextos, gerando um caos em sua operacionalização e drasticamente uma redução histórica na empregabilidade, a qual corroborou para a queda dos índices econômicos deste segmento.

A área de serviços mecânicos em maquinário pesado, tanto agrícola quanto de construção, passou por uma baixa de atendimento nesse período. Se havia trabalhadores doentes e sem condições de operar máquinas, consequentemente, também havia máquinas paradas, sem plantio/colheita e sem construção, então os índices econômicos, desordenadamente, foram reduzidos a patamares absurdos.

O período da pandemia foi desafiador para todos, pois houve a necessidade de pôr em prática soluções criativas para manter o mecanismo de produção em funcionamento com a baixa na mão-de-obra e dos insumos.

Diante da apresentação do breve cenário relatado acima, percebe-se a importância de um bom controle dos custos de uma empresa, direcionando de maneira eficaz o recurso que, por um momento, está escasso. É nesse sentido que se pretende, através deste trabalho, analisar o mecanismo utilizado para a tomada de decisão de uma empresa de serviços mecânicos em máquinas pesadas diante de um cenário adverso e desafiador no qual ainda reflete, substancialmente, a economia global. Então o trabalho irá mostrar o uso das técnicas de controle com suas respectivas medidas de desempenho e obviamente a análise gerencial para tomada decisões em épocas em que as crises levam às soluções criativas, versus a aplicação do Custo Padrão, como elemento primordial no contexto acima.

Iniciando o primeiro capítulo, a abordagem será em torno da contextualização do problema, objetivos (geral e específicos) e a justificativa pela escolha do tema a ser estudado, além de como serão detalhados os procedimentos metodológicos que foram utilizados para chegar aos resultados da pesquisa.

Na sequência, serão abordados conceitos contábeis e a origem da Contabilidade de Custos. Neste capítulo, será evidenciado a importância da Contabilidade de Custos no processo decisório de toda e qualquer organização para melhorar o desempenho de suas atividades.

Um breve histórico da empresa estudada será também apresentado no contexto deste

trabalho. Não será informado o nome da empresa em análise por não ter sido permitida a sua citação, sendo, portanto, citada apenas o ramo de atividade e seus dados de maneira comparativa.

A Contabilidade de Custos tem o papel de gerenciar, planejar e controlar os gastos das organizações de maneira clara e objetiva, buscando fornecer informações para atender os diferentes níveis hierárquicos. Nesse sentido, os campos a serem destacados nas tomadas de decisões são a rentabilidade e o desempenho das atividades diante de um cenário de controle dos gastos, sem que ocorra uma queda na qualidade do produto/serviço final entregue ao cliente.

1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA

A crise econômica como resultado do estado de pandemia da Covid-19 se tornou um fator onde as organizações se perceberam ainda mais forçadas a repensar seus gastos, tanto no sentido de reduzir quanto de melhor monitoramento de sua produção e oferecimento de seus serviços.

Essa nova realidade mundial das organizações, em todas as áreas, sendo comércio, indústrias e serviços, torna-se imprescindível uma mudança de estratégia, até então consolidada, para uma gestão voltada para atingir maior nível de produtividade em todos os seus parâmetros, procurando cortar gastos supérfluos e focando no extremamente necessário, porém de maneira racional e ainda tendo a preocupação de, com esse novo modelo, manter os empregos e benefícios aos colaboradores.

Repensar os custos e seus impactos em todo o processo organizacional passou a ser ainda mais desafiador. Gerir custos estrategicamente requer uma análise holística da organização, conforme corrobora Shank (1997, p. 4) quando diz que a visão estratégica de custos “é uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, e que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais”. Parafraseando Martins (2003) quando ele reforça ser o uso da Contabilidade de Custos para tomada de decisão na área de serviços e de quão importante é esse ramo da Contabilidade abranger essa área de controle de maneira formidável.

Observou-se que a gerência do centro de custo de oficina de serviços mecânicos em maquinário pesado está utilizando do custeio padrão para administrar e diminuir os gastos, com base na análise das demonstrações contábeis, em especial a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e a Margem de Contribuição. Os altos gastos do Centro de Custos Oficina têm levado a prejuízos devido os custos da demanda de viagens e hospedagens pelos técnicos, consequentemente a gerência não está conseguindo administrar, de maneira eficaz, as receitas em relação às despesas e precisa encontrar um ponto de equilíbrio.

Nesse sentido, para analisar esses aspectos na prática, será utilizado como escopo deste trabalho o mecanismo de custeio padrão utilizado em uma empresa de serviços mecânicos em máquinas pesadas, observando o ano fiscal de 2022, onde se inicia em novembro de 2021 e finaliza em outubro de 2022, posto que a empresa segue o modelo fiscal americano por se tratar de uma concessionária de uma marca oriunda dos Estados Unidos. Portanto, o objetivo é o de analisar as informações para que se consiga a resposta ao seguinte questionamento: **estaria o custo padrão tradicional adequado para medidas de desempenho e tomada de decisão em uma empresa de serviços mecânicos em maquinário pesado?**

1.2. OBJETIVOS

Objetivo Geral

Análise da aplicação do custo padrão tradicional como elemento adequado para medida de desempenho e para tomada de decisão.

Específicos

- Examinar como é composto o orçamento dos serviços para os clientes
- Evidenciar a composição dos custos para cada tipo de serviço
- Identificar onde se encontram os pontos dos maiores custos
- Analisar como a gerência de serviços toma as decisões sobre a realização dos mantendo a qualidade com a redução dos custos.

1.3. JUSTIFICATIVA

As demonstrações contábeis representam para as organizações a coletânea de informações de grande relevância para uma análise da saúde financeira da empresa. É por elas que o corpo diretivo traçará quais serão as decisões que levarão a empresa a alcançar a meta almejada por todos e, com isso, estudar a possibilidade de investimentos a curto, médio e longo prazos. Apesar dos avanços tecnológicos permitirem o rápido acesso às informações, os gestores precisam analisar nos relatórios muito mais do que números, mas entender de que maneira esses números interferem nos desempenhos de seus Centros de Custos.

Mesmo usando dos recursos tecnológicos, cada análise é diferenciada por segmento empresarial, por produto e, conseqüentemente, por Centro de Custos o que requer análises detalhadas de cada conta para que se consiga chegar aos tópicos necessários para uma acertada decisão dentro da empresa. No caso da empresa em análise, há de se considerar o fato de que o gestor do centro de custo de oficina de serviços mecânicos em maquinário pesado na Região Nordeste ser responsável por 5 lojas e tem que gerenciar os custos e despesas de cada uma e no contexto geral e isso requer uma avaliação precisa dos relatórios contábeis, em especial a Demonstração do Resultado do Exercício(DRE), disponibilizada, mês a mês, aos gestores para acompanhamento.

Nesse contexto, o Balanço Patrimonial juntamente com a Demonstração do Resultado do Exercício(DRE) são relatórios contábeis mais consultados pelos gestores objetivando analisar qual a melhor forma de cortar gastos e auferir ao lucro desejado. Porém, o desafio na área de serviços é o de conseguir atingir lucros consideráveis por ser um produto intangível.

No CPC 00 (R2), onde descreve a estrutura conceitual para os relatórios financeiros, encontra-se quais são os objetivos na apresentação das demonstrações contábeis :

Fornecer informações financeiras sobre os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas da entidade que reporta que sejam úteis aos usuários das demonstrações contábeis na avaliação das perspectivas para futuros fluxos de entrada de caixa líquidos para a entidade que reporta e na avaliação da gestão de recursos da administração sobre os recursos econômicos da entidade (CPC 00 (R2), 2019, p. 5)

Para Assaf Neto (2012), com a ajuda das demonstrações contábeis os gestores podem analisar, com grau de confiança, como está a situação financeira da empresa e, com isso, observar em quais pontos há de se melhorar e quais estão indo de acordo com o esperado. Elas permitem, também, ao grupo gestor traçar uma linha do tempo da trajetória financeira da empresa.

Diante do breve contexto apresentado acima, optou-se por analisar o mecanismo

utilizado por uma empresa que tem, dentre os seus centros de custos, uma gerência de oficina de serviços mecânicos em maquinário pesado para tomar certas decisões e melhorar o desempenho desse Centro de Custo saindo de uma situação em que vem de um histórico onde está dando prejuízo, partindo do princípio da análise, principalmente, da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).

1.4. DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Este trabalho terá como base de análise e sua delimitação sobre a DRE e a Margem de Contribuição através de comparativos dos dados da empresa e a utilização do custeio padrão para tomada de decisão realizado pela gerência do centro de custo de oficina de serviços mecânicos em maquinário pesado. Optou-se por omitir a razão social da empresa pelo fato da mesma, apesar de ter autorizado a utilização dos dados e a divulgação da razão social, decidiu-se pela não utilização por razões éticas. A opção pelo sigilo da empresa não interferiu em nada no conteúdo deste trabalho, tão pouco pela análise dos dados e documentos necessários para o bom andamento do fluxo das atividades.

O material analisado é referente à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), apuradas mensalmente, referente ao período de maio a outubro de 2022. A escolha do período se deve ao fato de representar um período crítico para a Gerência de Serviços para o atingimento das metas estipuladas.

Procurou-se utilizar de metodologia compatível e rigorosa para analisar os documentos e material deste trabalho, limitando-o, com isso, a um estudo de caso, restringindo o trabalho a uma atividade específica dentro da empresa em análise, podendo ser considerado, portanto, como um trabalho exclusivo e não compatível para uma generalização e aplicabilidade de suas conclusões em outras empresas.

No entanto, não se deve considerar este trabalho como encerrado em suas análises. O intuito é o de instigar novas análises sobre o tema de gestão de custos, em especial o custeio padrão.

2. METODOLOGIA

Para Gil (2008, p. 08), “pode-se definir método como caminho para chegar a determinado fim e método científico como o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento”. Sendo necessária a identificação dos passos para se alcançar a verificação almejada, determinando o método utilizado para o objetivo do conhecimento. O autor ainda se refere a uma época em que alguns teóricos defendiam a tese da utilização de um método a ser considerado universal e com possibilidade de aplicação em qualquer ramo do conhecimento científico. Porém, pesquisadores modernos e com visões mais amplas afirmam que a diversificação de métodos é justa e cabível em virtude da diversidade de ciências, onde uma não se adequa a outra e vice-versa. Uma determinada pesquisa na área da Matemática não pode utilizar dos procedimentos metodológicos das Ciências Sociais, pois cada ciência tem as suas especificidades e é prudente respeitar cada uma delas.

Com relação ao preceitos de Richardson (1999), o método científico é a relação entre os conhecimentos adquiridos de maneira empírica e observados na sociedade e catalogados para servirem de parâmetros em futuros testes, sendo possível sua aplicabilidade, investigação, observação, comparabilidade, desde que sejam analisados nas mesmas circunstâncias e sendo obtidos resultados semelhantes.

Portanto, para ambas as definições acima, metodologia é o estudo dos métodos, tendo como objetivo observar, coletar e proporcionar, de modo sistemático, um caminho para a investigação de alguma situação/problema e, com isso, findar na produção de um conhecimento que seja pautado da confiabilidade e na possibilidade de verificação por qualquer outro pesquisador interessado no tema.

2.1. CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Após breve definição à respeito de metodologia, serão descritas as classificações da pesquisa e como serão trabalhadas informações para se alcançar o resultado esperado, ou seja, a resposta ao questionamento ao problema.

- *Quanto ao aspecto da natureza da pesquisa:*

o objeto deste estudo foi realizado nas dependências da loja matriz da empresa em Recife-PE, sendo observados e analisados o andamento das atividades da prestação de serviços em máquinas pesadas, sempre avaliando a maneira como os gestores da oficina de serviços tomam

suas decisões, tendo como base a análise da DRE gerada no mês anterior e adequando os custos do mês atual, objetivando atingir a meta estipulada para o mês em curso.

Em sendo uma pesquisa na área social aplicada, há de se destacar essas duas relevantes citações a respeito da pesquisa em si, onde para Silva & Menezes (2005, p.20) “pesquisa aplicada: objetiva gerar conhecimentos para aplicações práticas dirigidos à solução de problemas específicos” e para Boaventura (2004, p.56) “uma pesquisa aplicada, isto é, gera conhecimentos úteis à solução de problemas sociais”. Ou seja, a pesquisa no âmbito das ciências sociais aplicadas serve como parâmetro para solução de problemas sociais, em especial no caso deste trabalho, serviu para fornecimento de material robusto para a elaboração dos dados adequados para corroborar na conclusão deste estudo.

A pesquisa aplicada é fundamentalmente motivada pela necessidade de resolver problemas concretos, mais imediatos, ou não. Tem, portanto, finalidade prática, ao contrário da pesquisa pura, motivada basicamente pela curiosidade intelectual do pesquisador e situada, sobretudo no nível da especulação (VERGARA, 2004, p.47).

Gil (1999, p.43) corrobora sobre o assunto quando afirma que “A pesquisa aplicada, por sua vez, apresenta muitos pontos de contato com a pesquisa pura, pois depende de suas descobertas e se enriquece com o seu desenvolvimento”. Sem dúvida, ao se iniciar uma pesquisa aplicada vários aspectos, não pensados anteriormente, vão se desenvolvendo e enriquecendo o trabalho em curso e, muitas vezes, servindo de temas para outros trabalhos desmembrados a partir da ideia inicial. Nesse sentido e após as abordagens anteriores, chaga-se a observação de que esta pesquisa é, realmente, caracterizada como pesquisa social aplicada, em virtude de, não apenas entender o sistema da tomada de decisão e de custeio padrão, mas de gerar valor para futuras pesquisas na área.

- *Quanto aos objetivos da pesquisa:*

esta pesquisa, no que tange aos seus objetivos, é caracterizada no ponto de vista de ser uma pesquisa exploratória e descritiva onde Gil (2010, p.27) defini como exploratória a pesquisa que “(...) têm como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”. A pesquisa exploratória visa aumentar os conhecimentos em uma determinada área de conhecimento em que há pouco interesse, às vezes quase nenhum, e, com isso, poucos materiais de pesquisa para embasamento de pesquisas futuras. Vergara (2004, p.47) afirma que as pesquisas descritivas “expõem características de determinada população ou de determinado fenômeno. Pode também estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza”. Segundo Gil (2010, p.27) “São em grande número as pesquisas que podem ser classificadas como descritivas e a maioria das que são realizadas com objetivos profissionais provavelmente se enquadra nesta categoria”. Diante do exposto, este estudo foi definido como

uma pesquisa descritiva por ter buscado os dados necessários para seu embasamento, assim também se destaca como pesquisa de cunho exploratório por se tratar de um olhar detalhado da real situação dos custos na área de serviços mecânicos em maquinário pesado.

- Quanto à abordagem do problema:

No que tange a abordagem do problema, observa-se que a pesquisa está caracterizada como de forma qualitativa, não havendo necessidade de traduzir para números os dados observados, não sendo, ainda, necessária a utilização de ferramentas da estatística para entendimento e explicação dos dados observados.

Para Beuren (2004, p.92) “Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”. Parafraseando Roesch(2006, p.154), pesquisas qualitativas são ideais para uma avaliação formativa, onde se tem como objetivo corroborar para uma melhoria em algum programa observado, podendo, ainda, servir como uma proposta para renovação de metas de um determinado setor, possibilitando um avanço e aumento no lucro das empresas.

- Quanto aos procedimentos:

Considera-se este trabalho classificado, quanto aos seus procedimentos, como uma pesquisa documental, embasada por pesquisas bibliográficas e, pode-se ainda afirmar, que se trata de um estudo de caso em virtude de ser o mesmo uma análise de uma empresa em específico.

Segundo Gil (2010, p.30), “a principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”. Ou seja, a pesquisa bibliográfica facilita a abordagem do pesquisador, permitindo que ele explore uma gama muito maior de informações quase que impossíveis de se pesquisar in loco, pois, na maioria dos casos, o tempo de pesquisas é muito curto e dificulta o cumprimento do cronograma.

Este trabalho também tem como procedimentos a pesquisa documental, valendo-se da análise de materiais, de certa forma, sem um tratamento detalhado ou analítico. São esses documentos os relatórios, tabelas, demonstrações etc. Conforme afirma Vergara (2004, p.50) “A pesquisa é também documental, porque será feito uso de documentos de trabalho e relatórios de consultorias privadas, não disponíveis para consultas públicas”.

Com relação ao procedimento da pesquisa como um estudo de caso, vimos na afirmativa de Gil (2010, p.37) que “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permitam seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados”.

3. SURGIMENTO DA CONTABILIDADE

A pesquisa deste trabalho, será realizada com o descritivo dos conceitos e ideias que corroboram com o problema a ser analisado durante a pesquisa, objetivando traçar um raciocínio lógico e coerente com a utilização de bibliografias, artigos, pesquisas em sites e outros.

De acordo com fatos e pesquisas da história da civilização, o surgimento da contabilidade remonta desde 4000 anos a. C., quando o homem sentiu a necessidade de estabelecer um controle sobre as suas posses, criando regras através de desenhos (MARQUES, 2010). Encontra-se em Iudícibus, Marion e Faria (2009) o destaque para a história do controle do pastoreio de ovelhas em uma região com as estações climáticas bem definidas e intensas, tendo o pastor de ovelhas a ideia de montar um controle de seu rebanho para observar melhor quando ocorrer aumentos ou perdas de cabeças, dessa forma ele começa a usar o sistema de guardar pedrinhas representando cada uma de suas ovelhas, de maneira intuitiva ele criou o que conhecemos como inventário. Observa-se na figura abaixo que cada ovelha era representada por uma pedrinha.

Resultado da contagem		
Cada símbolo (pedrinha) corresponde a uma cabeça de ovelha		
Primeiro Inverno	Segundo Inverno	Comparação entre 2 invernos
 1º Inventário	 2º Inventário	 Acréscimo de cabeças de ovelhas

Fonte: Iudícibus, Marion e Faria (2009).

Nesse exemplo, Iudícibus, Marion e Faria (2009), fazem uma analogia com a questão das pedrinhas poderem ser consideradas uma moeda, transformando as ovelhas em um valor que já poderia ser considerado uma moeda de troca, ou seja, dinheiro. Mais um contexto de se evidenciar o processo de controle da época como uma espécie de inventário, descoberta de maneira empírica, é verdade, mas que, grosso modo, pode-se constatar que é utilizada atualmente, contando item a item e transformando em moeda/ valor para cada produto, com isso identificando o patrimônio

das pessoas físicas ou jurídicas.

Abreu(2006) afirma que o método de contagem de animais com o artifício das pedrinhas ainda não pode ser considerado Contabilidade, sendo mais bem definido, em verdade, como um inventário, conforme a citação no parágrafo anterior. Abreu(2006) afirma, ainda, que para ser considerada Contabilidade há de se observar o caso das operações que envolvam valores monetários, fato que ainda não ocorria no método das pedrinhas.

Apesar de ter passado séculos sem uma utilização formal da Contabilidade ou até mesmo de sua normatização, foi no período entre os séculos XII e XIV que a Contabilidade passou a tomar uma forma, vindo a ser denominada de Contabilidade Moderna, porém se atribuindo ao Frei Luca Pacioli, natural da Itália, a sua normatização a partir da criação do método das partidas dobradas no final do século XV. A Era dos Descobrimentos aliada a expansão do comércio fortaleceu a utilização da nova Ciência para controlar os recursos (IUDÍCIBUS, 2010).

Nascida na Itália, enquanto Ciência, a Contabilidade vai ganhar mais força ao atravessar o Oceano Atlântico e aportar nos Estados Unidos no início do século XX. Nessas novas terras, ela passa a ter um destaque maior nos centros de pesquisas, instigando o interesse dos pesquisadores e a formulação de novas Demonstrações Contábeis que melhor atendessem à demanda dos empresários da época (ABREU, 2006).

Diante do aumento de aplicação da Contabilidade, desde os primórdios da contagem das ovelhas, passando pela nomatização realizada pelo Frei Luca Pacioli, é perceptível a importância da Ciência Contábil em várias áreas econômicas. De acordo com Iudícibus(2010), a Contabilidade foi galgando e firmando sua importância em todos os sistemas que envolvem o controle e observação monetária, onde o profissional contábil tem sua presença garantida em toda e qualquer instituição, da mais simples até a de mais alto nível de participação no mercado, podendo as organizações não precisar, por tempo efetivo, dos demais profissionais e chegando até a dispensá-los, porém não há como exercer uma boa gestão sem a permanência firme de um profissional contábil, pois dele dependerá a análise das contas da empresa.

Apesar da importância do profissional contábil dentro das organizações, é primordial lembrar que não se deve confundir um profissional contábil como um “ditador” de regras ou do certo/errado. O Abreu(2006) chega até a fazer um comparativo do jornalista com um contador, onde faz uma analogia do jornalista que, enquanto narrador dos fatos de uma determinada localidade, não lhe é permitido exercer poder de polícia obrigando as pessoas a agir de maneira correta. O jornalista apenas direciona ou mostra os meios de se agir. Do mesmo modo é o contador com relação às empresas ou pessoas físicas que os procuram ou aos quais ele é contratado. Não cabe ao contador impedir certas atitudes dos proprietários(sócios) de uma organização, o máximo

que cabe a ele é orientar e mostrar quais serão os bônus e os ônus agindo em determinada situação.

Será abordado, no próximo tópico, os diferentes conceitos de alguns autores fazem da Contabilidade que, apesar de usarem palavras diferentes, são convergentes em seus aspectos gerais. Em cada conceito, será feita uma breve abordagem a cerca da compreensão dos fundamentos.

3.1. CONCEITOS DE CONTABILIDADE

Para iniciar este tópico, descreve-se a definição dada por Padoveze(2016, p. 3) para a Contabilidade, onde o autor também inicia com o principal objetivo da Contabilidade:

é o controle de um Patrimônio. O controle é feito através de coleta, armazenamento e processamento das informações oriundas dos fatos que alteram essa massa patrimonial. Portanto, podemos definir Contabilidade como o sistema de informação que controla o patrimônio de uma entidade.

A definição no contexto da Contabilidade, é bastante sucinta. Ele simplesmente afirma que a Contabilidade controla o patrimônio de uma entidade, mais a frente apenas complementa ser essa entidade física ou jurídica e, em sendo jurídica, pode ter fins lucrativos ou não.

De acordo Marion(2004), a Contabilidade pode ser considerada um instrumento responsável por organizar o maior número possível de informações de relevância, ocorridas no âmbito interno ou externo da empresa, e que serão úteis aos gestores ou usuários interessados para as posteriores tomadas de decisões, esta é uma visão um pouco mais abrangente do que vem a ser a formulação do conceito.

Abreu(2006, p. 3) define a Contabilidade “como a ciência que estuda as situações patrimonial, financeira e econômica das organizações através de relatórios específicos”. O autor deste conceito é um pouco mais abrangente do que a citação no início deste tópico. Ele já chega a mencionar a criação dos relatórios e ainda fala, um pouco mais a frente, que ele utiliza da palavra organizações para ampliar o campo de atuação da Contabilidade, não sendo limitada às empresas, mas a todo e quaisquer seguimentos onde haja a necessidade de se estudar e acompanhar a evolução de um patrimônio.

Paralelamente aos conceitos citados acima, Franco(2006, p. 26) vem decrever que a Contabilidade:

registra, estuda e interpreta (por análise) os fatos financeiros e econômicos que afetam a situação patrimonial de determinada pessoa física ou jurídica. Essa situação patrimonial é apresentada ao usuário (pessoa que tem interesse em avaliar a situação da entidade) por meio das demonstrações contábeis tradicionais e de relatórios de exceção, específicos para determinadas finalidades. A evolução da teoria dos sistemas contábeis revela que, além dos valores monetários, é indispensável incluir a informação de natureza física (quantidade de produtos

e/ou serviços gerados, número de clientes) para que o sistema de informações e avaliação seja considerado bom.

Nesse contexto definido por Franco(2006), percebe-se que ele ainda inclui a questão do quantitativo de produtos/serviços como fator indispensável para emissão de demonstrações contábeis confiáveis.

Quando se analisa o conceito dado por Greco(2009), percebe-se que o autor vai um pouco mais além dos conceitos anteriores, pois ele já inclui as importantes ações de auditoria em conjunto com as análises das transformações que ocorrem no patrimônio das entidades. Destaca, ainda, o fato da Contabilidade atingir seu objetivo de cunho tanto econômico quanto o social.

Diante do exposto com relação aos conceitos citados, percebe-se que, apesar de usarem de palavras diferentes, todos os autores relatam sobre o objeto e os objetivos primordiais da Contabilidade, ou seja, o estudo, análise, controle, auditoria, observação e tantas outras ações voltadas para o patrimônio das organizações, em seus vários aspectos, tanto das pessoas físicas quanto as jurídicas.

A Contabilidade se classifica em três grandes segmentos, sendo eles a Contabilidade Gerencial, Contabilidade Financeira e a Contabilidade Tributária/Fiscal. A primeira, tem como objetivo medir e avaliar o desempenho dos gestores de cada centro de custos, observando se suas decisões estão sendo acertadas e estão tomando o rumo certo. A segunda, observa e controla como estão sendo geridas as receitas e despesas do centro de custos. A terceira, está voltada para analisar, calcular e organizar os pagamentos dos tributos gerados pelas transações da empresa no seu todo.

Quanto à Contabilidade Gerencial, Padoveze(2010) afirma ser um instrumento para a administração. Já para o Iudícibus(1998, p. 21) ela “atinge e aproveita conceitos da administração da produção, da estrutura organizacional, bem como da administração financeira, campo mais amplo, no qual toda a contabilidade empresarial se situa.”

Para Crepaldi(2002, p.18):

[...] A contabilidade gerencial é destinada aos usuários internos da empresa, administradores, proprietários, gerentes, diretores etc. Diferente da contabilidade financeira que registra fatos já ocorridos, a contabilidade gerencial fornece informações úteis e relevantes na tomada de decisão, destinadas ao futuro da empresa. Contabilidade Gerencial é o ramo da Contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial.

Diante dos breves conceitos acima, observa-se a importância da Contabilidade Gerencial

como ferramenta obrigatória para todo o corpo gestor das instituições, desde os níveis de gerências até os altos corpos diretivos. Esse ramo da Contabilidade gera relatórios embasados em informações fundamentais para a tomada de decisões de qualquer nível e área das instituições.

Com a análise detalhada dos relatórios produzidos pela Contabilidade Gerencial, é possível tomar decisões mais bem sustentadas nos dados reais e relevantes, proporcionando uma visão abrangente das relações que ocorrem entre custos versus mercado versus lucratividade. Essa análise leva, ainda, a composição de dados para atuais e futuras prospecções dos resultados nas atividades das instituições.

Diferentemente da Contabilidade Gerencial, a Contabilidade Financeira é voltada para os públicos externos, ao fisco, acionistas, às instituições bancárias, fornecedores e demais credores existentes. Ela, ainda, atua nos fatos financeiros e econômicos, permitindo uma análise nos registros contábeis para facilitar a tomada de decisões da diretoria das instituições. Dentre seus focos, também estão as questões tributárias pertinentes aos aspectos legislativos para cada atividade desenvolvida. Além da apuração dos custos dos produtos e serviços, são atribuídas as responsabilidades pelas conciliações das contas bancárias em função do controle das contas patrimoniais.

Para Padoveze (2009, p. 9):

A Contabilidade Financeira, que podemos denominar de Contabilidade Tradicional, é entendida basicamente como instrumento contábil essencial para a feitura dos relatórios para usuários externos e necessidades regulamentadas.

Percebe-se que a Contabilidade Financeira é a que mais se aproxima da Contabilidade tradicional, pois segue o que é determinado pelas Leis e determinações dos entes federativos, sejam eles União, Estados, Distrito Federal e Municípios, atendendo às solicitações das obrigações principais e acessórias.

Segundo Fabretti (2006, p. 28) a Contabilidade Tributária/Fiscal “é o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada”, ou seja, a Contabilidade Tributária tem suas ações combinadas com a Contabilidade Financeira, preocupando-se em cumprir as obrigações principais e acessórias em seus prazos e legislações definidas pelos entes federativos.

A Contabilidade Tributária/Fiscal tem sua atividade principal na administração tributária da empresa e a sua devida adequação no ramo de atividade exercido. Dentro desse aspecto, está uma das importâncias do profissional contábil para as empresas, pois é ele quem direcionará a melhor maneira da empresa realizar um planejamento tributário e, com isso, alinhar a empresa às

suas reais obrigações tributárias aos seus produtos, estudando a melhor maneira de diminuir os custos com os vários tributos que tanto oneram os cofres das empresas e proporcionando um aumento no objetivo das empresas que visam o lucro.

Em Fabretti (2009, p. 8) se destaca, ainda, os seguintes aspectos sobre a Contabilidade Tributária/Fiscal e sua importância:

Apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando-o de forma clara e sintética para, em seguida, atender de forma extracontábil as exigências das legislações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) – e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) – determinando a *base de cálculo fiscal* para formação das provisões destinadas ao pagamento desses tributos, as quais serão abatidas do resultado econômico (contábil), para determinação do lucro líquido à disposição dos acionistas, sócios ou titular de firma individual.

3.2. CAMPOS DE ATUAÇÃO DA CONTABILIDADE

No decorrer desses longos anos de surgimento da Contabilidade, ela foi ganhando espaços nos diversos campos das ciências administrativas e econômicas. A área de atuação e aplicabilidade da Contabilidade é cada vez mais expandida, ousa-se dizer que em toda e qualquer atividade social é possível incluir princípios contábeis. Padoveze (2012) destaca quatro principais áreas de atuação da Contabilidade: contabilidade financeira e gerencial, auditoria, perícia e administração financeira e de investimentos. Ainda sendo possível subdividir essas áreas e ampliar o leque de atuação da Contabilidade.

Martins(2010) afirma que a Contabilidade de Custos tem sua base na Contabilidade Financeira que, até a Revolução Industrial (século XVII) era a única que existia para atender às empresas da época, sendo o foco deste trabalho a Contabilidade de Custos. Contudo, a Contabilidade Financeira estava limitada, por assim dizer, a auxiliar comerciantes, apenas nos processos de compra e revenda de mercadorias, não havendo necessidade de estimar, avaliar, contabilizar determinados valores monetários.

Para Martins (2010 p.21), a Contabilidade de Custos surgiu como “uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária de estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento de administração”. O advento da Revolução Industrial também trouxe a necessidade para os empresários em ter um maior controle de todo o fluxo de sua produção. Estoques, compra de matéria-prima, despesas e custos com tudo que for produzido, mão-de-obra, alugueis, estrutura etc. passaram a fazer parte das preocupações do empresários na formulação de seu preço final. Com isso, surgiu a necessidade de usar a Contabilidade de uma maneira mais direcionada para o objetivo das instituições.

De acordo com Santos (1990), a contabilidade de custos ganhou importância no sentido

de possibilitar um auxílio mais efetivo à administração das empresas, principalmente, industriais. A partir do momento que o capitalismo cresce e as indústrias se expandem, conseqüentemente, ocorre um aumento das contas, surgindo a necessidade de melhor alocação desses lançamentos para uma análise do quanto se está expandindo e auxiliando no controle da produção que passou a ser mais complexa, exigindo o uso de mais especificidades nos fluxos da cadeia produtiva.

Martins (2010) destaca o fato da contabilidade de custos, inicialmente, ter sido voltada para um maior controle monetário das entradas e saídas de mercadorias, melhorando as condições de análise dos estoques e controle de resultados, sendo essas principais atenções dos contadores e fiscais. Não havia por parte dos profissionais da contabilidade uma intenção de usar a contabilidade de custos como uma ferramenta de uso gerencial, o que, de certa forma, impossibilitou o crescimento por um bom tempo dos estudos na área de custos voltada para a produção e demais setores de serviços.

Segundo Martins (2010), a contabilidade de custos começa a receber um destaque por possibilitar análises voltadas para o controle de estoques e, com isso, auxiliar os gestores a tomarem decisões fundamentadas na situação real das empresas. A contabilidade de custos passou a ser utilizada, com mais frequência, na estruturação dos dados e, com isso, delineando um padrão de comportamento da produção o que possibilita avaliar e comparar um período anterior com um atual e traçar um possível cenário posterior. O destaque da Contabilidade de Custos no campo estratégico das empresas, onde tomar decisões acertadas é cada vez mais desafiador, ganha sua importância no sentido de que, quanto mais fiel forem suas informações maior será seu papel nas decisões a serem tomadas em medidas a curto, médio e longo prazos, tendo ainda relevância no controle de despesas, margens de contribuição, determinação de preços para vendas dentre outras funções.

Após o breve cenário, exposto acima, observa-se que a Contabilidade de Custos passou a ter uma importância muito maior para a gestão de qualquer empresa, apesar de ser voltada para a produção, é verdade, mas sua abrangência de análises pode ser, e deve, ser aplicada em toda em qualquer ramo de negócios, sendo ele indústria, comércio e/ou serviços. Em virtude deste trabalho ser voltado para oficina de máquinas pesadas, obviamente, será utilizada as técnicas da Contabilidade de Custos para analisar a gestão de serviços da oficina e como a área responsável toma as decisões com base na análise da Demonstração do Resultado do Exercício(DRE).

3.3. A CONTABILIDADE DE CUSTOS

Para Leone (1983), a contabilidade de custos visa atingir três objetivos principais, sendo

eles: a determinação do lucro, o controle das operações e a tomada de decisão, a medida que contabiliza os custos e coloca em ordem as informações relevantes para passar ao gestor. Ao condensar as informações, é possível auxiliar, ainda, tanto a contabilidade financeira quanto a contabilidade gerencial.

Há de se ter conhecimento, também, de que maneira Custos é definido e as suas classificações nas terminologias contábeis. Martins (2010, p.17) define custo como “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”, ou seja, tudo que for adquirido para a produção de um bem ou a realização de um serviço a ser comercializado deve ser contabilizado como um custo.

Em Horngren, Foster e Datar (2004), encontra-se a definição de custo como o sacrifício de quantias monetárias feitos pelas empresas para aquisição de mercadorias, onde se abre mão para atender um objetivo traçado.

Em Martins (2010, p.20), o autor afirma que custo e despesa são bem distintos, onde diz que “Custo é para o gasto relativo a consumo na produção. Gastos que se destinam às fases de administração, esforço de vendas e financiamento serão chamados de Despesas”. No caso das despesas, elas tendem a reduzir o Patrimônio Líquido, sendo caracterizada como sacrifício para obtenção de receitas.

Custos possuem classificações importantes a saber. São eles considerados: Custos Diretos, Indiretos, Fixos e Variáveis. Os custos diretos, como a própria nomenclatura, estão diretamente relacionados à produção final de um produto ou a realização final de um serviço. Já os custos indiretos há uma necessidade de conhecer a sua alocação, considerando o rateio, estimativas e todos os envolvidos na produção. Com relação aos custos fixos e variáveis, eles não são considerados no produto diretamente, mas no contexto total da produção/serviço em um determinado período, pois é contabilizado por um período e volume. Os custos fixos são os que não sofrem oscilações durante um período de atividade/produção. Quanto aos variáveis, não é previsível, podendo sofrer oscilações em decorrência de vários fatores. Martins(2010, p. 30) afirma, ainda, que “Fixos e Variáveis são uma classificação aplicável também às Despesas, enquanto Diretos e Indiretos são uma classificação aplicável só a Custos”.

3.4. A APLICABILIDADE DO CUSTO PADRÃO

Antes de demonstrar como é utilizado o custo padrão na empresa em análise, faz-se necessário o conhecimento acerca do que vem a ser custo padrão. Leone (1997, p. 281) traz duas definições - de A. Lopes de Sá e de Ana M. Lopes de Sá(1989) em o Dicionário de Contabilidade

e a definição do Prof. Eric Kohler(1975) do livro Dicionário para Contadores - sobre o que vem a ser custo padrão, ambas descritas em dois dicionários contábeis, conforme segue:

(...) |Os custos padrão são, depois de efetuados os gastos, comparados com os históricos, a fim de observar as discrepâncias; tais verificações podem ser feitas para atender a múltiplas finalidades, quais sejam as de controle de produção, de estudo de investimentos, de estudo do grau de ocupação etc.(...)
É uma previsão ou predeterminação do que os custos reais devem ser dentro de condições projetadas, servindo como uma base para o controle de custos e como uma medida da eficiência de produção(padão de comparação), quando colocada diante desses custos reais. Ele fornece uma oportunidade para que os resultados correntes sejam analisados e as responsabilidades pelos desvios possam ser apontadas.

Observa-se, segundo os conceitos acima, que o custo padrão é uma previsão que servirá de uma diretriz a ser seguida pela gestão para melhor definir não apenas os preços dos produtos, mas também a eficiência dos serviços prestados. Com ele se obterá informações em números de possíveis desvios de rotas, possibilitando um realinhamento da direção das metas a serem atingidas.

Martins(2010, p. 315) afirma que “a mais eficaz forma de se planejar e controlar custos é a partir da institucionalização do Custo-Padrão”, sendo essa técnica de controle com uma ampla possibilidade de uso, com capacidade de ser utilizada tanto no Custeio por Absorção quanto no Variável, o que proporciona uma visão estratégica para a empresa.

Vários setores empresariais se valem da utilização do custo padrão como ferramenta de mensurar e decidir suas estratégias de operação, dentre elas se destacam os setores fabris, alimentícios, entidades sem fins lucrativos e o setor de serviços, objetivo central deste trabalho.

Conforme afirma Garrison(2001, p. 307), “o estabelecimento dos preços e quantidades padrões é mais arte do que ciência”, vai requerer de todos os envolvidos um perfeito alinhamento de ideias para que tudo se harmonize como numa verdadeira orquestra, resultando no produto final, o atingimento das metas pré-estabelecidas.

Parafraseando Padoveze (2003, p. 226), tem-se que o custo padrão há de ser considerado, inicialmente, o elemento prioritário para formação de preço de venda, por trazer, em seu contexto, os componentes fundamentais para definição de um preço de venda compatível com as margens de contribuição a serem alcançadas nas suas metas.

O custo padrão pode ser dividido em três classes, são elas:

- Custo padrão ideal: determina-se um valor com base na utilização de melhores recursos, melhor mão de obra, melhor utilização da estrutura/capacidade geradora da empresa, melhor tempo de resposta ao objetivo final;

- Custo padrão estimado: trata-se de um pressuposto de eventos passados, determinados a partir de uma média, sendo acrescido de quantidades, novos eventos ou outros novos acréscimos;

- Custo padrão corrente: refere-se a valores fixados e determinados pela empresa, nomeados como metas, a serem atingidos, sendo formados com base em eventos de períodos anteriores e com a diferença de terem sido previamente corrigidos em consideração aos períodos passados.

Para Crepaldi (2002) o custo padrão corrente vem a ser considerado entre o Custo Padrão Ideal e o Custo Padrão Estimado. O Custo Padrão Corrente diverge do Estimado por ser formulado a partir de uma análise da produção baseada na sua eficiência na realização do serviço/produção, para que possa ser determinado pela empresa. Já o Custo Padrão Ideal com relação ao Custo Padrão Corrente, o Corrente busca solucionar todas as pendências durante o período, não permitindo que as atividades sejam atrasadas ou prejudicadas por falta de qualquer recurso referente à produção/ prestação de serviços.

Analisando as abordagens acima, percebe-se a relevância do Custo Padrão, mesmo sendo Ideal, Corrente ou Estimado, nos processos de controle tanto do fabrico quanto da prestação de serviços. Sabe-se que é através dessas análises que os gestores observarão qual o trajeto que os negócios estão seguindo e, havendo distorção das metas estabelecidas ou problemas operacionais, será possível traçar a nova rota em tempo hábil, garantindo, com isso, o sucesso do objetivo final da empresa.

Conforme Martins (2010, p. 319) afirma, “a grande finalidade do custo-padrão é o controle dos custos”, fixando valores de faturamento a serem atingidos com base em parâmetros estabelecidos e aliados ao Custo Real. Porém há de se ter cautela com relação ao estabelecimento do Custo Padrão, pois diante de toda e qualquer meta estabelecida a ser atingida por um grupo de pessoas, pode ocorrer entraves quando mal elaboradas ou sendo impossíveis de serem alcançadas, podem desestimular toda a equipe.

3.5. O CUSTO PADRÃO COMO FATOR DE DECISÃO

Para Crepaldi (2004, p. 13), a contabilidade de custos “tem a função de gerar informações precisas e rápidas para administração, para tomada de decisões. É voltada para a análise de gastos da entidade no decorrer de suas operações”. Nesse sentido, percebe-se a importância em utilizar os conceitos da contabilidade de custos para que a empresa obtenha êxitos confiáveis e tome o rumo mais seguro possível para seus investimentos.

No que tange aos níveis gerenciais dentro da empresa, Leone (2000, p. 19) afirma que a contabilidade de custos é um:

ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio as funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões. A contabilidade de custos coleta, classifica e registra os dados operacionais das diversas atividades da entidade, denominados de dados internos, bem como, algumas vezes, coleta e organiza dados externos.

A contabilidade de custos tem fator de extrema relevância em toda e qualquer empresa que tenha como objetivo manter seus clientes em razão de um preço de venda compatível e competitivo com o preço de mercado. São essas ações que possibilitam uma análise do preço de venda vislumbrando a margem de lucro.

No que se refere ao custo padrão, Bornia (2002, p. 89) ratifica que:

o objetivo principal da metodologia do custo padrão é fornecer suporte para o controle dos custos da empresa. A ideia básica de custos para controle é fornecer um padrão de comportamento dos custos, ou seja, fixar quais deveriam ser os montantes para, ao final da apuração dos custos do período, proceder-se à comparação com os custos realmente incorridos. As diferenças existentes entre o padrão e o real são evidenciadas e analisadas.

Conforme a citação acima, o custo padrão não se trata de algo engessado, mas apenas como norteador da definição dos preços de um produto ou serviço. Ao término de um período especificado, ele será confrontado com o custo real e poderá ser redirecionado a partir da análise de um comportamento do mercado, sendo nesse momento o ponto crucial para a tomada de uma decisão de curto e/ou longo prazo.

4. A GERÊNCIA DE SERVIÇOS E A UTILIZAÇÃO DO CUSTO PADRÃO

Com base nas informações contidas nas mídias sociais da própria empresa em análise, descreve-se a breve história da empresa.

Trata-se de uma empresa sólida e conceituada no Brasil, de capital fechado e no regime de tributação no Lucro Real, atuando há mais de 44 anos, com forte compromisso de zelo pela qualidade no atendimento e na excelência da prestação de serviços e suporte aos clientes e parceiros. Sempre conectado às novas tecnologias, o grupo considera essencial acompanhar todas as novidades do mercado mantendo seus colaboradores atualizados em conceitos e práticas visionárias.

Contando atualmente com mais de 1.100 colaboradores engajados com os valores, princípios e crenças para alcançar o Sonho Grande, destaca-se, também o fato de receber, pelo terceiro ano consecutivo, o selo Great Place to Work (GPTW), pelas empresas nas Regiões Nordeste e Sudeste. Este selo certifica as empresas pela excelência no ambiente de trabalho, pela valorização dos profissionais e pela forte cultura e valores, que é algo indispensável para o Grupo.

Presente em 11 estados do Brasil, o Grupo atua nos segmentos de Automóveis, Caminhões e Ônibus, Máquinas e Implementos Agrícolas, Equipamentos para Construção e Mineração, além de locações.

Outra forte preocupação do Grupo é o de prezar pelo compromisso com a responsabilidade social corporativa, gerando valor de maneira compartilhada, pois possui a essência do cuidado com sua gente, com a comunidade ao seu entorno e com o meio ambiente, apoiando e desenvolvendo projetos e iniciativas sociais. Os colaboradores são engajados nos projetos através da participação como voluntários no Programa de Voluntariado Corporativo, transferindo conhecimentos para os jovens participantes dos projetos.

Toda essa estrutura requer um controle de custos organizada e, obviamente, voltada para obter lucros de maneira exponencial. E justamente neste ponto que este trabalho será embasado, buscando conhecer, não apenas como são formados os custos, bem como a analisar como esses custos impactam na tomada de decisão por parte da Gerência da Oficina de seis lojas no Nordeste, Departamento de Serviços.

A gerência do Centro de Custos de Serviços no maquinário agrícola e equipamentos pesados é responsável pelas seis lojas da Região Nordeste, nas cidades de Recife(matriz), Bayeux, Mossoró, Petrolina, Feira de Santana e Fortaleza. O fato de gerir uma concessionária, desse porte, requer uma gama, não apenas de conhecimento do setor, mas também de uma estratégia de gestão para melhor direcionar os recursos, materiais e técnicos, para obter resultados favoráveis ao final de cada mês.

Todo o grupo tem como base sua gestão por Centros de Custos distintos, onde o gestor

de cada um precisa acompanhar e administrar seus gastos de maneira a reduzi-los e auferir lucros, ou seja, não basta ser apenas técnico, há de trabalhar a gestão racional de seus liderados e de seus recursos.

Em especial, o gestor do Centro de Custos de Oficina, com a responsabilidade sobre 6 lojas, além de administrar receitas e despesas, também tem o comando de quase 50 colaboradores, entre técnicos e administrativos, devidamente alocados nas lojas e dentro das despesas e custos do departamento.

Por ser uma concessionária e haver o compromisso de seguir as regras da fábrica, a empresa segue o padrão determinado pela fábrica para formação dos valores dos serviços prestados aos cliente. Através de uma ferramenta denominada Tempo Padrão de Reparação, onde há uma determinação de tempo para cada tipo de serviço a ser realizado em um determinado maquinário, podendo, assim, ser mensurado o custo da mão de obra e compor os orçamentos para serem repassados aos clientes. Dessa forma é possível, também ter o conhecimento de todas despesas/custos/tributos desembolsado por cada colaborador de cada loja.

A empresa utiliza como base de análise o método de custeio variável ou direto, sendo os métodos de custeio considerados os ideais para embasamento aos grupos de gestores no sentido de proporcionar uma visão mais ampla para se chegar a uma tomada de decisão mais perto da ideal para seus negócios.

Segundo Martins (2010, p. 198) em sua definição sobre o custeio variável que eles apenas “são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

Já em Martins, Rocha(2015, p.65), tem-se que custeio variável são considerados:

como sendo dos produtos exclusivamente seus custos variáveis, somente eles. Todos os custos fixos, inclusive os identificáveis com os produtos (custos fixos diretos), são debitados ao resultado do período em que são incorridos.

Com base nessas informações dos custos e suas análises é que a empresa procura alocar seus investimentos, custos e despesa, dentro de uma classificação clara e bem definida do que vem a ser custos fixos/variáveis e diretos/indiretos. Agindo de maneira estratégica com essas informações que são controladas a partir da utilização do *Power BI* como ferramenta de compartilhamento de dados entre todos os coordenadores de lojas.

O gestor do Centro de Custos de Serviços, diante dos dados que lhes são apresentados, tem conhecimento que o mais oneroso em seu departamento são os custos decorrentes com os gastos de combustíveis, não apenas pelo atual cenário da alta dos combustíveis, mas também pelas distâncias que os técnicos precisam percorrer para atender as demandas dos serviços, em virtude das máquinas e equipamentos não serem trazidas às lojas, pela própria dificuldade e custos de transporte, onde são os técnicos que vão até elas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O tema deste trabalho, em torno da tomada de decisão a partir da análise dos custo padrão do Centro de Custos da Oficina de Serviços em máquinas pesadas em uma concessionária de máquinas e equipamentos pesados, foi de extrema importância para a compreensão de como é trabalhoso para um profissional com perfil mais voltado para por a mão na “massa”, ou melhor, por mão em graxas e ferramentas. Uma certa falta de habilidade para com processos administrativos o leva a necessidade de aprender a administrar e, conseqüentemente, gerir números e pessoas com o foco no resultado satisfatório.

Diante dos estudos realizados e de acordo com o questionário aplicado ao gestor do Centro de Custos de Serviços mecânicos em máquinas pesadas, serão apresentadas as conclusões chegadas com base nos objetivos geral e específicos.

Em relação ao objetivo geral, onde foi exposta a necessidade de entender sobre a “análise da aplicação do custo padrão tradicional como elemento adequado para medida de desempenho e para tomada de decisão”. Identificou-se que o custo padrão é sim adequado para a empresa acompanhar seu desempenho. No que se refere aos objetivos específicos, tem-se o seguinte:

- examinar como é composto o orçamento dos serviços para os clientes: eles colocam em sistema todas solicitações e necessidades dos clientes, desde as peças a serem trocadas, hora por deslocamento, quilometragem do veículo e as horas trabalhadas, sendo os custos do consultor técnico;

- evidenciar a composição dos custos para cada tipo de serviço: quanto a esse tópico, observou-se que as receitas do Centro de Custo da Oficina de Serviços começa a ter resultados desde a pré-entrega das máquinas e equipamentos, onde há toda a revisão das máquinas na chegada às lojas. Outra receita é na entrega técnica, onde o consultor técnico acompanha a máquina até o cliente e faz as devidas demonstrações de funções. Outro serviço prestado e gerador de receita é a manutenção preventiva e já devidamente programada por hora de uso da máquina, sendo aos 100h, aos 500h e aos 1000h. Além desses pontos de serviços/receitas, tem-se, ainda as manutenções preditivas que são os acompanhamentos e análises de desempenho das máquinas e as manutenções corretivas quando necessárias. Todos esses serviços compõem, além dos custos especificados no tópico anterior, as receitas do Centro de Custo;

- identificar onde se encontram os pontos dos maiores custos: observou-se e o próprio gestor nos afirmou em entrevista pessoal que os maiores custos são os referentes às horas técnicas e todos que envolvem os deslocamentos para atendimento aos clientes, pois, em sua maioria, são localizados em áreas rurais;

- Analisar como a gerência de serviços toma as decisões sobre a realização dos mantendo a qualidade com a redução dos custos: foi dito pelo gestor que é feito um acompanhamento diário com base em sistema conectado aos técnicos, sistema Simova, onde eles recebem as devidas orientações cadastradas pela programação de serviços. O sistema permite se ter uma visão geral das áreas a serem atendidas, diária, semanal e mensalmente, na tentativa otimizar, com antecedência, como serão os deslocamentos de cada técnico. Com isso, pode-se gerenciar melhor os custos dos veículos, alimentação e hospedagens.

CONCLUSÃO

O controle dos custos é sempre um grande desafio para as empresas de todos os ramos e, em especial, as que prestam serviços têm um desafio a mais por ser um produto intangível. A base deste trabalho foi a análise do custo padrão tradicional para tomada de decisão pelo gestor da oficina de serviços e, finalmente, chega-se aos resultados sobre o questionamento deste trabalho, onde temos a seguinte pergunta: estaria o custo padrão tradicional adequado para medidas de desempenho e tomada de decisão em uma empresa de serviços mecânicos em maquinário pesado? Chegou-se a conclusão de que, em verdade, as análises dos custos não estão sendo favoráveis, havendo uma necessidade melhor adequação e sistemática para se chegar a uma condição razoável de resultados positivos, pelo menos um ponto de equilíbrio.

REFERÊNCIAS

- ABREU, Ari Ferreira de. **Fundamentos de Contabilidade: utilizando o EXCEL**. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e Análise de Balanços**: um enfoque econômico e financeiro. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- BEUREN, Ilse Mari. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: 2ed. Atlas, 2004.195 p.
- BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BOAVENTURA, Edivaldo M. **Metodologia da pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2004. 160 p.
- BORNIA, Antônio Cezar. **Análise Gerencial de Custos em Empresas Modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- COMITÊ de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2): Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro. Brasília, dez de 2019. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80> Acesso em: 18/01/2023 às 10h45.
- Controle de gastos na indústria, comércio e serviços: https://brasilmais.economia.gov.br/s/torage/files/shares/E-Book_Controlde%20de%20gastos%20na%20ind%C3%BAstria%20com%C3%A9rcio%20e%20servi%C3%A7os.pdf E-book Sebrae-SP visitado em 19/07/2022 às 14h55
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23. Ed. 4. Reimpr. – São Paulo: Atlas, 2006.
- GARRISON, R. L.; NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial**. 9ª. Ed. Tradução: José Luiz Paravato. Rio de Janeiro. LTC Editora, 2001.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**.5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.184 p.
- GRECO, Alvisi Lahorgue. **Contabilidade: teoria e prática básicas**. 2. ed. rev. e atual. São

Paulo: Saraiva, 2009.

HORNGREN, C; FOSTER, G; DATAR, S. **Contabilidade de custos**. 11ª. Ed. Rio de Janeiro: LTC, 2004

HORNGREN, C.; SUNDEM, G.; STRATTON, W.O. **Contabilidade gerencial**. 12ª. Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Editora Atlas. 1998

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à Teoria Da Contabilidade: Para o Nível de Graduação**. São Paulo: Atlas, 2009

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: um enfoque administrativo**. 7. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1983.

LEONE, George S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

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

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARQUES, Wagner Luiz. **Contabilidade Geral I – Passo a Passo (Contabilidade Comercial)** – Gráfica Vera Cruz. Cianorte – Paraná 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de Custeio Comparados: Custos e Margens Analisados sob Diferentes Perspectivas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria: Estratégica e Operacional**. 2 Ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de Contabilidade básica: contabilidade introdutória e intermediária**. 10. Ed. – Rio de Janeiro: Atlas, 2016

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2006. Cap. 9, 154 p

SANTOS, Joel José dos. **Análise de Custos: um enfoque gerencial com ênfase para**

custeamento marginal. 2. ed. São Paulo: Atlas,1990.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; PINHEIRO, Paulo Roberto; NUNES, Marcelo Santos. **Manual de Contabilidade de Custos.** 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2010

SHANK, John K. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos.** 2ª. Ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, Edna L. & MENEZES, Estera M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação.**4. ed. rev. atual. Florianópolis: UFSC, 2005. 139 p.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** São Paulo: 5 ed. Atlas, 2004. 96 p.

APÊNDICE

Este questionário tem como objetivo fornecer material para Trabalho de Conclusão de Curso da aluna Fabiana Alves Marinho de Araújo. Ele faz parte da pesquisa sobre O MECANISMO DA TOMADA DE DECISÃO BASEADO NO CUSTEIO PADRÃO TRADICIONAL EM UMA EMPRESA DE SERVIÇOS MECÂNICOS EM MÁQUINAS PESADAS. Este trabalho busca compreender como o gestor do centro de custos da área de Serviços da empresa toma as decisões.

1- Qual o ramo de atividade da empresa?

CONCESSIONÁRIA

2- A empresa realiza as atividades em qual cidade?

RECIFE

3- A empresa possui filiais? Caso positivo, em quais cidades?

BAYEUX, MOSSORÓ, PETROLINA, FEIRA DE SANTANA, FORTALEZA

4- A empresa utiliza qual regime de tributação?

- | | |
|--|--|
| ☐ Simples Nacional | ☐ Lucro Presumido |
| ☒ Lucro Real | ☐ Lucro Arbitrado |

5- A empresa está dividida em Centros de Custos?

- | | |
|---|------------------------------|
| ☒ Sim | ☐ Não |
|---|------------------------------|

6- Em caso de resposta SIM a pergunta acima, são quantos Centros de Custos?

Cinco

7- Quantidade de funcionários do seu Centro de Custo ?

- | |
|---|
| ☐ 1 a 10 |
| ☐ 11 a 20 |
| ☐ 21 a 30 |
| ☒ 31 a 50 |

8- A empresa ou o seu Centro de Custo tem o planejamento de previsão de faturamentos mensais?

- | | | |
|---|------------------------------|-----------------------------------|
| ☒ Sim | ☐ Não | ☐ Um pouco |
|---|------------------------------|-----------------------------------|

9- Em caso de resposta SIM para a questão anterior, a empresa/Centro de Custo tem como base todos essas previsões para formação de preço dos serviços?

- ☒ Sim ☐ Não ☐ Não tenho conhecimento

10- De que maneira Centro de Custos de Serviços determina os valores dos serviços para os cliente e quais os itens que compõem os orçamentos?

É USADO O TPR DA FÁBRICA, CADA SERVIÇO A FÁBRICA INFORMA O TEMPO DE M.O

11- O seu Centro de Custos tem conhecimento de todas as despesas/custos e tributos por cada funcionário?

- ☒ Sim ☐ Não ☐ Alguns

12- A empresa tem como base de análise algum método de custeio?

- ☒ Sim ☐ Não

13- Em caso de resposta SIM para a questão anterior, qual é o método utilizado?

- ☐ Custeio por Absorção ☐ Custeio baseado em ☐ Não utiliza
Atividades ABC
- ☒ Custeio Variável ou ☐ Custeio Pleno
Direto

14- Você costuma tomar as decisões para o seu Centro de Custos tendo como base a análise dos custos?

- ☒ Sim ☐ Não

15- O contador responsável pela empresa possui alguma participação/ajuda na formação dos preços dos serviços?

- ☐ Sim ☒ Não

16- Há uma classificação bem definida, por parte da empresa, sobre a alocação dos Investimentos, Custos, Despesas?

- ☒ Sim ☐ Não

17- A empresa apresenta uma classificação clara e bem definida do que são seus Custos Fixos/Variáveis e Diretos/Indiretos?

☒ Sim ☐ Não

18- O seu Centro de Custos utiliza de uma gestão estratégica?

☒ Sim ☐ Não

19- Como a empresa faz o controle dos custos e das despesas?

ATRAVÉS DE UMA FERRAMENTA

20- No seu ponto de vista, qual o custo/despesa que mais onera os planejamentos mensais?

CUSTO DE COMBUSTÍVEL

21- De que forma é possível melhorar a gestão dos custos da empresa?

APLICAR NOVAS ESTRATÉGIAS DE CONTROLE POR DEPARTAMENTO ENTRE OUTROS

22- Você acha importante a utilização da Contabilidade de Custos na gestão do seu Centro de Custos?

☒ Sim ☐ Não