Implementação do Custeio e do Gerenciamento Baseado em Atividades Um Estudo na Área de Serviços de Concessionária de Veículos Nacionais.

José Antonio Cescon (UDC/UNIOESTE) - cescon@udc.edu.br

Marcos Antonio de Souza (UNISINOS) - marcosas@unisinos.br

Lauro Brito de Almeida (UFPR) - gbrito@uol.com.br

Resumo:

O presente estudo trata das dificuldades encontradas na identificação dos produtos na área de serviços de uma concessionária de veículos, visando à implementação do Custeio (ABC –- e da Gestão Baseada em Atividades (ABM). Para tal fez-se uma revisão na literatura que trata do tema das técnicas do ABC e do ABM. A pesquisa foi desenvolvida sob a forma do tipo, exploratória, descritiva, quantitativa e qualitativa e se deu através da utilização do método de estudo de caso, iniciando-se com o estudo da estrutura física e dos recursos disponíveis da empresa, prosseguindo com a pesquisa documental e com entrevistas dirigidas a pessoas com envolvimento direto na implantação do ABC na empresa. Este estudo permitiu um conhecimento detalhado dos principais serviços realizados na empresa, possibilitando o entendimento de que a atual forma adotada para identificação e mensuração dos produtos na área de serviços da empresa é muito simplificada, não atendendo as demandas informacionais dos gestores.

Palavras-chave: *Sistema de Custo; Custeio e Gestão Baseados em Atividades; Produtos e Serviços.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Implementação do Custeio e do Gerenciamento Baseado em Atividades: Um Estudo na Área de Serviços de Concessionária de Veículos Nacionais.

Resumo
O presente estudo trata das dificuldades encontradas na identificação dos produtos na área de serviços de uma concessionária de veículos, visando à implementação do Custeio (ABC –- e da Gestão Baseada em Atividades (ABM). Para tal fez-se uma revisão na literatura que trata do tema das técnicas do *ABC* e do *ABM*. A pesquisa foi desenvolvida sob a forma do tipo, exploratória, descritiva, quantitativa e qualitativa e se deu através da utilização do método de estudo de caso, iniciando-se com o estudo da estrutura física e dos recursos disponíveis da empresa, prosseguindo com a pesquisa documental e com entrevistas dirigidas a pessoas com envolvimento direto na implantação do ABC na empresa. Este estudo permitiu um conhecimento detalhado dos principais serviços realizados na empresa, possibilitando o entendimento de que a atual forma adotada para identificação e mensuração dos produtos na área de serviços da empresa é muito simplificada, não atendendo as demandas informacionais dos gestores.

Palavras-chave: Sistema de Custo; Custeio e Gestão Baseados em Atividades; Produtos e Serviços.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

À medida que se evolui no tempo, mensurar quanto custa um produto manufaturado, ou um serviço prestado, tem-se tornado cada vez mais complexo e necessário. A mensuração dos custos em termos de chão de fábrica dos produtos manufaturados é tratada em profusão pela literatura, nos mais diversos métodos de custeio. De outra parte, quando se trata do custeio de serviços, principalmente em autorizadas de veículos automotores, dada as especificidades de cada um deles, dificuldades maiores são encontradas, principalmente pela prevalência dos custos indiretos, cujos rateios arbitrários podem provocar acentuadas distorções nos valores encontrados.

A alocação de custos nas áreas de serviços das empresas encontra nos procedimentos contábeis relativo grau de arbitrariedade. Nesta área de serviços, quando se tem uma carteira regular, ela se assemelha muito a uma indústria de manufaturados, porém, quando não se tem um fluxo constante de serviços, essa mensuração torna-se complexa. Isto ocorre porque tende a estar carregada de subjetividade por parte de quem mensura os custos indiretos dos serviços prestados.

A evolução tecnológica e a flexibilização dos sistemas de produção, aliadas à redução dos ciclos de vida, fazem com que os produtos tenham características e conceitos novos. Neste ambiente, com o crescimento dos custos indiretos, os chamados sistemas tradicionais de custeio baseado em volume - *VBC*, tal como o por absorção, tendem a perder eficácia (NAKAGAWA 2012). A globalização da economia faz com que um ótimo produto hoje possa tornar-se obsoleto amanhã. Assim, entender a composição de custos de um determinado produto ou serviço torna-se essencial para o desenvolvimento das empresas.

Em uma empresa que tem ociosidade permanente nas rotinas de serviços, é comum que os seus funcionários preencham esse tempo realizando diversas outras tarefas no período de trabalho. Desta forma, quando há um aumento na demanda, tende a ocorrer um incremento no quadro funcional ou trabalhos extras. Isto acaba se refletindo em um acréscimo no custo

dos serviços, levando invariavelmente a uma redução nos lucros da empresa. Face á isto, os sistemas tradicionais de custeio tendem a encontrar dificuldades para mensurar a variabilidade encontrada nas indústrias de serviços. Cientes desta dificuldade as empresas prestadoras de serviços passaram a identificar na utilização do custeio *ABC* e da gestão ABM uma alternativa para a nova situação.

Tornar-se competitivo na área de serviços constitui-se em um desafio atual dos administradores das concessionárias de automóveis. Para tanto, devem combinar um preço acessível com a qualidade necessária. Os custos de hora-homem e das horas de trabalho para cada tipo de atividade são geralmente fornecidos pelas montadoras, tendo por base um padrão nacional. Diante do contexto apresentado, o problema deste estudo é: **Quais são realmente seus produtos? A área de serviços de uma concessionária de automóveis tem-se neste fator coum ponto crítico?** A identificação dos produtos na área de serviços de uma concessionária de automóveis tendo por objetivo a implementação do *ABC* e do *ABM* é o objeto deste estudo. O conceito de produto básico na área de serviços é bastante discutível. Neste sentido, este estudo rediscutiu quais são os produtos das empresas prestadoras de serviços, especificamente as concessionárias de veículos automotivos.

A principal contribuição deste estudo é apresentar uma variável ainda não explorada nos estudos sobre a implementação do *ABC* e do *ABM* na área de serviços, que é a de como definir o produto para que possa contribuir no processo de gestão destas empresas.

Diversos estudos sobre o *ABC* e ABM na área de serviços foram realizados, principalmente nas empresas de saúde, dentre os quais cita-se o de Botelho (2006), Goulart (2000), Wensing, Beuren, Raupp e Durieux (2005). Já na área de concessionária de veículos há o estudo de Oliveira e Ferreira (2005).

2 Referencial Teórico

2.1 A Empresa prestadora de serviços

Vive-se atualmente a era dos serviços. O processo de transição da economia baseada na fabricação para a economia baseada em serviços teve início no final da década de 1980. Neste período, ganharam destaque nas reestruturações sociais e das empresas, com a reengenharia, as terceirizações, o aumento da população urbana, as novas tecnologias e a busca constante por uma melhor qualidade de vida. Assim, tem-se observado o incremento da importância das empresas prestadoras de serviços no cenário da economia mundial (ALBRECHT, 2003).

Para Barros (1999), os serviços estão em todos os segmentos da economia, quer seja como atividade principal, ou como atividade de suporte da produção. Estas atividades passaram a exercer um importante papel no desempenho da maioria dos setores de economia.
Cobra (2006, p. 3), define serviços como, “uma mercadoria comercializável isoladamente, ou seja, um produto intangível que não se pega, não se cheira, não se apalpa, geralmente não se experimenta dele antes da compra, mas permitem satisfações que compensam o dinheiro gasto na realização de desejos e necessidades dos clientes”.

Para Albrecht (2003, p. 4), “um serviço é um resultado psicológico e fundamentalmente pessoal, ao passo que um produto físico é geralmente impessoal, quanto a seu impacto sobre o cliente”.

A administração da produção de bens difere da de serviços. Isto porque os serviços possuem características especiais tais como: a intangibilidade, a impossibilidade de constituir estoque e ter a produção e o consumo fisicamente unidos.

Por sua natureza de intangibilidade é que os serviços são considerados a mercadoria mais perecível que existe, pois não é possível estocá-la. Isto impede a aplicação de técnicas utilizadas nas indústrias tradicionais, onde a flutuação do estoque, por exemplo, pode absorver, mesmo que momentaneamente, as flutuações do mercado.

As empresas prestadoras de serviços requerem conhecimentos bem diferentes daquelas inerentes a uma indústria tradicional. As operações de serviços não são rotineiras e nem sempre é possível ter-se o controle direto sobre os mesmos. Daí a importância do aprofundamento no conhecimento e o entendimento profundo destas operações.

Kaplan e Cooper (1998) afirmam que, nas empresas prestadoras de serviços a presença do cliente no processo altera o que é usualmente visualizado como produto, isto porque ele pode ser uma parte ativa do processo, situação esta não encontrada nas indústrias tradicionais. Nesta, por exemplo, o estoque de produtos acabados para pronta entrega na maioria dos custos isola ou ameniza a relação empresa-cliente.

Segundo Las Casas (2008), os clientes percebem os serviços de forma diferenciada, pois a qualidade do serviço é variável de acordo com o tipo de pessoa. Há uma fonte de estímulos físicos para a percepção, além de fatores tais como necessidade, estado de ânimo etc., sendo a similaridade, proximidade e continuidade os principais aspectos físicos destas percepções.

Kotler e Keller (2006) mencionam que as pessoas satisfazem a suas necessidades e a seus desejos com produtos. Um produto é qualquer oferta que possa satisfazer a uma necessidade ou a um desejo. Estes produtos podem ser bens, serviços, experiências, eventos, pessoas, lugares, propriedades, organizações, informações e ideias.

O setor automotivo brasileiro de veículos de passeio e de comerciais leves tem experimentado profundas transformações ao longo das últimas décadas. Ele saiu de um mercado fechado no final dos anos 80, restrito a quatro grandes montadoras, com uma demanda maior que a oferta, para um mercado livre e altamente competitivo.

Em função das alterações profundas que ocorreram na estrutura do mercado, a área de serviços das concessionárias passou a ser olhada com maior interesse. Isto talvez tenha ocorrido na medida em que a manutenção da rentabilidade da empresa não estaria mais associada à margem de contribuição da venda de veículos novos e seminovos, mas sim com os serviços complementares e posteriores prestados pelo departamento de serviços das concessionárias.

Em virtude desta nova tendência, torna-se importante a empresa voltar-se para a gestão de seus processos internos de trabalho, sendo relevante conhecer e entender todo o seu processo produtivo. Esta concepção leva à necessidade de responder a seguinte questão:

Com a implantação do *ABC* é possível levar a empresa ao conhecimento dos seus reais produtos, possibilitando assim uma melhor identificação das atividades, processos que geram estes produtos, e por consequência identificar também as condições de melhorias no processo produtivo da empresa?

Importante salientar que segundos diversos autores, a premissa básica ao se efetuar a implantação de um sistema de custeio baseado em atividades, se deve observar as seguintes fases, (MARTINS, 2010, KAPLAN E COOPER 1998): (a) identificação das atividades; (b) identificação dos direcionadores de atividades; (c) atribuição de custos às atividades; (d) atribuição dos custos aos produtos e/ou departamentos. Observa-se que estes autores trabalham sob a ótica da indústria tradicional e não consideram a variável identificação dos produtos na área se serviços.

2.2 Concessionárias de automóveis

As empresas que atuam no ramo de concessionárias de automóveis possuem quatro tipos básicos de produtos: (a) Venda de Veículos Novos; (b) Venda de Veículos Seminovos; (c) Venda de Peças e Acessórios; (d) Venda de Serviços (Oficina). O acirramento atual de competição não pode ser comparado aos tempos em que a venda de um veículo novo era considerada como um excelente negócio sob o prisma do lucro. Passando pelo compulsório, imposto governmental, ao ágio cobrado pelas concessionárias quando ocorria excesso da

demanda. Vive-se hoje uma guerra pelo cliente em potencial no sentido da aquisição de um veículo novo e até mesmo um veículo seminovo. Corrêa e Caon (2011) apresentam o caso da Sewell Motors, uma concessionária voltada para o relacionamento, em que descrevem como uma das maiores organizações americanas neste setor pratica a política explicita de trabalhar o relacionamento com o cliente mais do que centrar-se apenas nas transações de venda de um produto.

A venda de veículos novos via *internet* tornou as concessionárias das montadoras instaladas no país, numa espécie de representante comercial, com uma possibilidade de gestão restrita no que tange ao preço final do produto. As comissões pagas pelas montadoras neste tipo de venda, chamada direta, na maioria das vezes não cobrem os custos operacionais das concessionárias. Este fato agravou-se nos últimos anos, na medida em que ocorreu um incremento na oferta de veículos. No final dos anos 80 existiam apenas quatro montadoras de veículos de passeio e comerciais leves instaladas no País (GM, VW, FIAT e FORD).

Atualmente são dezesseis as montadoras instaladas no País, e inúmeras importadoras das mais diversas marcas oriundas de mercados de qualquer lugar do mundo o que tornou estes produtos importados atraentes e competitivos frente aos veículos montados aqui no Brasil, tornando mais acirrada ainda uma concorrência já considerada por demais elevada para um único segmento da economia. No quadro 1 apresenta-se a evolução do número das montadoras no Brasil.

Quadro 1: Montadoras Instaladas no Brasil

Final dos anos 80	Atual			
General Motors	General Motors	Renault	Citroen	Mitsubishi
Volkswagen	Volkswagen	Honda	Hyundai	Toyota
Ford	Ford	Peugeot	Mercedes Bens	BMW
Fiat	Fiat	Suzuki	Nissan	Audi

Fonte: Anfavea – Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos Automotores (2011).

Como saída para a manutenção dos resultados, as concessionárias estão se voltando para seu parque interno (veículos seminovos, peças, acessórios e oficina), procurando fidelizar seus clientes (CORRÊA E COAN 2011). Ainda segundo Corrêa e Caon (2011), são cada vez mais frequentes as iniciativas de tentar mudar a visão que se tem da interação com o cliente de transacional para a de relacionamento. Isso significa pensar a gestão das operações de serviços visando à manutenção do relacionamento com o cliente por extensões maiores de tempo que apenas o tempo que dura uma transação em particular.

No setor de serviços automotivo esta tarefa não é fácil, pois há o conceito de que os serviços e peças nas concessionárias sempre são mais caros do que nas oficinas particulares e autopeças paralelas. Os clientes estão mais conscientes dos seus direitos, tendem a conhecer em maiores detalhes os produtos disponíveis no mercado.

2.3 Custeio baseado em atividades

Muitos conceitos são apresentados e diversos autores utilizam diferentes nomenclaturas para o *ABC*. Martins (2003) e Nakagawa (2012) o consideram como uma metodologia. Para Ching (1995) e Bornia (2002), o ABC é um método. Muito embora exista esta diferenciação de nomenclaturas, a essência do conceito atribuído por esses autores ao *ABC* é a mesma, e está ligada ao custeio das atividades.

Para Martins (2003, p. 87), "o custeio baseado em atividades (*ABC*) é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos". Ching (1995, p. 41) assinala que, "o *ABC* é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas

atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos. O *ABC* avalia o valor que cada atividade agrega para a performance do negócio ou departamento".

Nakagawa (2012, p. 40), um dos precursores do *ABC* no Brasil, menciona: "tratar-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa". *Player et al*. (1997, p. 3) explicitam que o ABC se constitui em uma metodologia que "mensura o custo e o desempenho de atividades, recursos, e objetos de custo".

Por sua vez, Martins (2003, p. 103) destaca que o "*ABC* é uma ferramenta que permite uma melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos".

Cogan (1999) afirma que o *ABC* é uma técnica que acompanha a visão empresarial moderna de processos de negócios, sendo inclusive a única forma de se custear as atividades (atividades que representam consumo de recursos, por parte de pessoas/materiais). Portanto, o Custeio Baseado em Atividades é um método de custeio que apura o custo das atividades que integram o processo produtivo e o relaciona aos produtos ou serviços em função de direcionadores de custos.

2.3.1 O *ABC* e o *ABM* (*Activity Based Management*)

Uma vez implantado o Custeio Baseado em Atividades, com os resultados apurados, procede-se à análise das informações obtidas. Uma das técnicas é a utilização do gerenciamento baseado em atividades - *ABM*. O *ABM* diz respeito a um conjunto de ações que podem ser tomadas com base nas informações fornecidas pelo *ABC*.

Segundo Player *et al*. (1997, p. 3), "o *ABM* é uma vasta disciplina que focaliza a administração das atividades como forma de maximizar o valor recebido pelo cliente e o lucro alcançado através dessa adição de valor. Tem o sistema de Custeio Baseado em Atividades, como principal fonte de informação". Para Turney (1991), Ching (1995) e Player *et al* (1997), entre outros, vários são os benefícios do *ABM*, dentre os quais se destacam: a identificação das atividades focalizadas no cliente, a identificação dos custos redundantes e a melhor compreensão dos geradores de custos.

Como elemento chave deste processo do Gerenciamento Baseado em Atividades, as informações devem ser analisadas com ênfase em seu uso para oportunidades de melhorias, as quais podem ser praticadas com base nas atividades através da Análise de Valor – AV.

Kaplan e Cooper (1998, p. 173) mencionam que, na Análise de Valor, alguns autores classificam estas atividades em dois níveis: atividades que agregam valor e atividades que não agregam valor, e completam assinalando que infelizmente "esses esquemas simplistas que distinguem atividades que geram ou não valor agregado apresentam diversos problemas. Primeiro, após uma análise cuidadosa, as pessoas normalmente não conseguem definir coerentemente o que constitui uma atividade de um tipo ou de outro".

Kaplan e Cooper (1998) afirmam, também, que uma das maiores dificuldades é a que diz respeito à reação dos funcionários. Normalmente os funcionários se aborrecem quando são informados de que estão realizando uma atividade que não gera valor agregado. Para eles deve ter uma forma de avaliação de valor que contemple algum ganho, assim apresentam um esquema de codificação de três categorias de valor agregado. (quadro 2)

Atividades com Valor Real Agregado (VRA)	essas atividades acumulam valor do ponto de vista do cliente externo. São aquelas pelas quais normalmente os clientes estão dispostos a pagar. Como, por exemplo, a fabricação de uma peça para um produto, ou a oferta de um serviço que o cliente está necessitando.
Atividades com Valor Empresarial Agregado (VEA)	são as atividades que não agregam valor do ponto de vista do cliente externo e, portanto, este não está disposto a pagar por elas. Porém são atividades necessárias para a operação eficaz do negócio. Como, por exemplo, a preparação de uma máquina para produzir determinado produto ou componente.

Atividades sem Valor Agregado (SVA)	não agregam valor nem do ponto de vista do cliente externo nem do cliente interno. Assim sendo, não são necessárias para a operação da empresa, podendo ser eliminadas sem causar impactos negativos sobre a sua estratégia. Como, por exemplo, a conciliação das contas a receber, cujas baixas ou lançamentos foram feitos erroneamente.

Fonte: Adaptado de Kaplan e Cooper (1998)

Kaplan e Cooper (1998, p. 173) explicam que as Análises de Valor das atividades são utilizadas para redução dos custos nas empresas e que "a redução de recursos dedicados à realização das atividades que não criam valor para os clientes reduz o risco de redução de acidentes da funcionalidade percebida do resultado".

Os estudos de Análise de Valor objetivam inicialmente identificar e eliminar as atividades sem valor agregado. Com isto, as oportunidades de redução de custos e melhoria de processos podem ocorrer nas demais atividades.

Segundo Turney (1991), para melhorar o desempenho dos processos deve-se fazer uma análise das atividades, a qual envolve quatro etapas:

Quadro 3 – Etapas da análise das atividades.

Identificar as atividades não essenciais.	As atividades que não têm valor devem ser identificadas. A partir de então, deve-se buscar uma forma de eliminá-las. Atividades com valor são aquelas essenciais ao cliente ou ao funcionamento da organização.
Analisar as atividades significantes	É necessário conhecer as atividades de maior relevância, em que haverá maiores chances de aperfeiçoamento nos processos. Segundo o autor, a maioria das empresas dedica 80% de seus custos a apenas 20% de suas atividades, seguindo a regra de Paretto.
Comparar as melhores práticas.	Uma das práticas é a utilização do *benchmarking*, ou seja, a comparação com o desempenho das melhores empresas é um sinalizador das oportunidades de melhoria das atividades, mesmo porque uma atividade que agrega valor não necessariamente é desenvolvida com eficiência e qualidade.
Examinar as inter-relações entre as atividades.	O estudo das inter-relações entre as atividades pode evitar demoras inúteis, trabalhos duplicados e descontinuidade do fluxo de trabalho.

Fonte: Adaptado de Turney (1991).

Portanto, entende-se que o *ABM* permite que diversas análises sejam feitas a partir das informações do *ABC*, e que o valor do conhecimento e das informações que levam a melhores decisões e melhorias nos custos e objetivos estratégicos da empresa são a essência desta ferramenta.

Diferentemente dos sistemas tradicionais de custeio, o *ABM* trabalha com a identificação das atividades desenvolvidas na empresa. Portanto, ele analisa toda a dinâmica dos processos e, por conseguinte, a de custos, integrando-as às estratégias da organização. Isto permite identificar as oportunidades de melhoria, ênfase das ações, com subsídios para se prever os resultados destas ações. Com isto, o *ABM* trabalha a orientação para decisões futuras ao contrário da administração tradicional que foca nos controles das operações do passado.

Em estudo desenvolvido em quatro empresas com atividades diferentes (serviços, indústria de manufaturado, distribuidora de produtos e uma empresa de mala direta), McGowan (1999) avaliou o Gerenciamento da Implantação do Custeio Baseado em Atividades (*ABCM*), tendo como base de análise o fator de melhoria de desempenho e melhoria no ambiente de trabalho.

A forma de gerenciamento da implantação diferiu de uma empresa para outra. Na empresa de serviços, este gerenciamento foi executado por pessoas alheias a empresa, já nas demais empresas utilizou-se o pessoal próprio.

3 Metodologia de Pesquisa

O desenvolvimento deste estudo foi realizado através de uma pesquisa exploratória com abordagem qualitativa e quantitativa. Do ponto de vista dos procedimentos técnicos, esta pesquisa se enquadra no Método de Estudo de Caso. Este método traz duas vantagens principais: trabalhar em situações concretas e aliar o conhecimento teórico adquirido através da pesquisa bibliográfica com a observação da realidade (GIL 2007).

Considerando que o propósito do presente estudo foi analisar a forma de como a empresa definiu seus produtos na área de serviços para a implementação do *Custeio Baseado em Atividades – ABC* e do *Gerenciamento Baseado em Atividades – ABM.* A opção por este método decorre do fato de ser necessária observação criteriosa e aprofundada do ambiente que sofreu a interferência do trabalho. Os dados que deram suporte ao estudo de caso são originários de Pesquisa Documental Quantitativa e Qualitativa realizada no Planejamento Anual da empresa concedente por ela fornecido.

4. Desenvolvimento do Estudo

Este estudo foi realizado numa distribuidora de veículos da marca *GM* (*General Motors*), localizada na cidade de Foz do Iguaçu, Paraná, região de fronteira com os países do Paraguai e da Argentina. Trata-se da única concessionária que trabalha com a marca *GM* na região. Atende vinte municípios, e também os veículos da marca que são exportados para o Paraguai e Argentina e Importados da Argentina (peças e serviços).

A alocação dos custos na empresa é por Departamento e são adotados os critérios de alocação propostos pela montadora. Quanto aos Centros de Custos dos Produtos (veículos novos, veículos seminovos, peças e acessórios), por se tratar basicamente de custos diretos e variáveis, entende-se que há pouca distorção. Ou seja, neste caso a arbitrariedade se é que ela existe tende a ser minimizada. O estudo de identificação dos produtos, que serviu de base para a implantação de Custeio Baseado em Atividades foi elaborado somente no departamento de oficina da concessionária.

Os resultados financeiros dos produtos básicos já mencionados, apurados no triênio 2009-2011 reforçam a importância da área de serviços na composição do resultado da empresa. No Quadro 4, apresenta-se o demonstrativo dos resultados.

Quadro 4 – Receita Bruta, Custos e Lucro Bruto.

Receitas por Produtos	2009			2010			2011		
	R$	***	****	R$	***	****	R$	***	****
Receita Bruta	45.564.325,55			48.621.024,53			53.049.962,41		
Veículos Novos	32.169.888,17	70,60%		29.606.509,53	60,89%		29.287.353,55	55,21%	
(-) Custos	-29.120.744,32	63,91%		-26.569.576,45	54,65%		-25.950.475,50	48,92%	
Margem Contribuição	3.049.143,85	6,69%	57,60%	3.036.933,08	6,25%	43,48%	3.336.878,05	6,29%	50,44%
Veículos Usados	8.719.675,18	19,14%		13.025.998,24	26,79%		17.736.817,79	33,43%	
(-) Custos	-8.173.539,35	17,94%		-12.040.020,29	24,76%		-16.976.885,81	32,00%	
Margem Contribuição	546.135,83	1,20%	10,32%	985.977,95	2,03%	14,12%	759.931,98	1,43%	11,49%
Peças e Acessórios *	2.103.550,15	4,62%		1.904.931,24	3,92%		2.259.570,89	4,26%	
(-) Custos	-1.836.127,88	4,03%		-1.669.425,90	3,43%		-1.932.102,20	3,64%	
Margem Contribuição	267.422,27	0,59%	5,05%	235.505,34	0,48%	3,37%	327.468,69	0,62%	4,95%
Serviços **	2.571.212,05	5,64%		4.083.585,52	8,40%		3.766.220,18	7,10%	
(-) Custo	-1.140.293,66	2,50%		-1.357.013,52	2,79%		-1.575.243,98	2,97%	
Margem Contribuição	1.430.918,39	3,14%	27,03%	2.726.572,00	5,61%	39,03%	2.190.976,20	4,13%	33,12%
Lucro Bruto Total	5.293.620,34	11,62%		6.984.988,37	14,37%		6.615.254,92	12,47%	

* somente vendas externas de peças e acessórios
** incluso vendas internas de peças (usadas nos serviços)
*** Percentual de participação na receita de vendas total
**** Percentual de participação na formação da Margem de Contribuição total da empresa

Fonte: Dados da Pesquisa

Pode-se obervar sob a ótica de custeio, que embora a receita de serviços represente apenas 5,64% em 2009, 8,40% em 2010, e 7,10 % em 2011 da receita total da empresa, seu resultado colabora com 27,03% em 2009, 39,03% em 2010, e 33,12% em 2011 na formação da Margem de Contribuição da empresa. Normalmente os relatórios gerenciais das concessionárias de veículos são apresentados contemplando os resultados por departamento Estes relatórios é que são utilizadas pelos administradores para avaliar o desempenho da empresa como um todo. As decisões tomadas por estes números podem não serem suficientemente claros e seguros.

Com base na rotina diária e a necessidade de informações por parte da gerência e da administração da empresa, os produtos do departamento foram classificados de acordo com dois critérios básicos: (a) Grau de dificuldade de execução; (b) Facilidade de identificação.

Basicamente, nas prestações de serviços de caráter de suporte (departamentos auxiliares) este tipo de classificação encontra seu melhor aproveitamento. No caso das concessionárias de veículos, na oficina, usualmente os reparos (ou serviços) tem-se uma tabela de tempo, fornecida pela montadora, para realização deste reparo, a qual possui seu valor de venda previamente definido.

Nota-se que usa-se o termo serviço (produto), quando na verdade, o que se realiza neste setor é um conjunto de atividades e não um produto. Para a definição das atividades, o departamento de oficina foi dividido em três processos distintos (Quadro 5):

Quadro 5: Relação dos processos do departamento de oficina

Processo	Código	Descrição do Processo
1	R	Recepção/atendimento ao cliente
2	E	Execução dos serviços solicitados
3	A	Auxiliares

Fonte: Dados da Pesquisa

As atividades foram denominadas de acordo com as suas nomenclaturas usuais adotadas pelo pessoal do departamento de serviços da empresa, e das informações fornecidas pelos boletins de serviços da montadora.

Um ponto importante a se destacar aqui e que é comum, num primeiro momento de definição de atividades, confundi-las com produtos. Como exemplo pode-se citar a troca de óleo, em que o óleo é realmente um produto, mas a troca não pode ser considerada um produto, mas sim é uma atividade.

No Quadro 6 apresentam-se as atividades auxiliares e no quadro 7 as atividades de recepção e execução.

Quadro 6: Relação das atividades auxiliares

A1	Análise de crédito	Consulta sistema de crédito interno/externo
A2	Seguradoras	Vistoria sinistro/liberação dos serviços
A3	Faturamento	Fechamento O. S emissão da fatura
A4	Limpeza	Limpeza de piso, bancadas e maquians
A5	Compras	Pedido de peças, produtos de uso e consumo
A6	Reuniões	Discução andamento setor, inovação, relatórios.
A7	Apoio à gerencia	Supervisão geral das chefias do depto
A8	Treinamento	Treinamento mecânicos, eletrecistas e pintores
A9	Acesso a informações	Comunicados fabrica/fornecedores

Fonte: Dados da Pesquisa

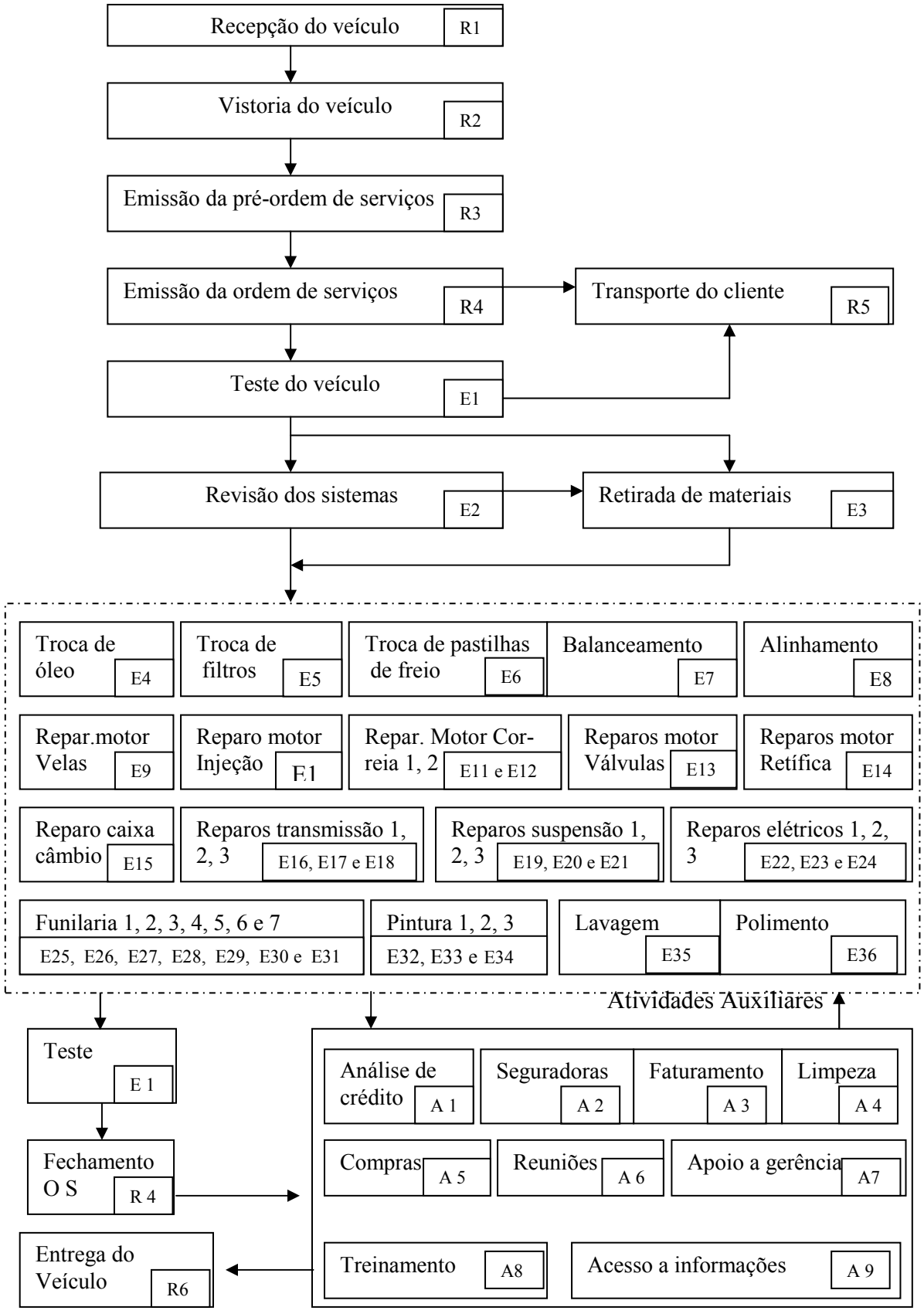
As atividades auxiliares são as tarefas executadas visando suportar as atividades de Recepção e Execução. Para compreender-se melhor a visão micro do sistema de custeio *ABC*, apresenta-se na Figura 1 um fluxograma único destes processos.

Quadro 7: Relação das atividades de Recepção e Execução

RELAÇÃO DAS ATIVIDADES		
Código	**Atividade**	**Descrição da Atividade**
R1	Recepção	Recebimento de veículos novos e veículos para reparos
R2	Vistoria	Verificação se o veículo não está manchado, riscado, vidro quebrado, amassado, etc.
R3	Emissão da pré ordem de serviço	Abertura da pré ordem de serviços, orçamento inicial, assinatura do cliente.
R4	Emissão/fechamento da ordem de serviço	Abertura da ordem de serviços, orçamento, contato com cliente, liberação dos serviços sim/não.
R5	Transporte	Transporte do cliente até local de trabalho/casa e busca para entrega do mesmo.
R6	Entrega do veículo	Vistoria final dos serviços executados e entrega do veículo ao cliente.
E1	Teste	Teste inicial detectar/confirmar problema, teste final confirmar execução dos serviços com exito
E2	Revisão	Manobra de pátio, revisão dos sistemas/execução dos serviços solicitados (produtivo).
E3	Materiais	Retirada de materiais a serem utilizados, solicitações de materiais/serviços externos.
E4	Troca de óleo	Troca de óleo motor, caixa e diferencial
E5	Troca de filtros	Troca de filtro de ar, óleo
E6	Troca de pastilhas de freio	Troca de pastilhas e lonas de freio
E7	Balanceamento	Balanceamento de rodas
E8	Alinhamento	Alinhamento de direção/cambagem
E9	Reparos de motor velas	Troca de jogo de velas
E10	Reparos de motor - injeção	Limpeza sistema injeção de combustivel
E11	Reparos de motor - correia 1	Troca correia alternador/ ar condicionado
E12	Reparos de motor - correia 2	Troca correia dentada comando de válvulas
E13	Reparos de motor - válvulas	Troca/ajustes no comando de válvulas
E14	Reparos de motor - retífica	Retifica do motor (serviços externos)
E15	Reparos de caixa de câmbio	Troca de engrenagens caixa de câmbio
E16	Reparos de transmissão 1	Troca de homocinética
E17	Reparos de transmissão 2	Troca de Cardan
E18	Reparos de transmissão 3	Troca de engrenagens caixa do diferencial
E19	Reparos de suspensão 1	Toca de amortecedores/molas helicoidais
E20	Reparos de suspensão 2	Troca de buchas/ pivos
E21	Reparos de suspensão 3	Troca de bandeijas
E22	Reparos elétricos 1	Troca de lampadas e fusiveis
E23	Reparos elétricos 2	Troca de lanternas e farois
E24	Reparos elétricos 3	Serviços internos no painel de veículo
E25	Funilaria 1	Funilaria retoques
E26	Funilaria 2	Funilaria parcial de veículo sem troca de componente
E27	Funilaria 3	Funilaria geral veículo sem troca de componente
E28	Funilaria 4	Desmonte interno
E29	Funilaria 5	Funilaria parcial veículo com troca de componente
E30	Funilaria 6	Funilaria geral veículo com troca de componente
E31	Funilaria 7	Montagem interna
E32	Pintura 1	Pintura retoques
E33	Pintura 2	Pintura parcial veículo
E34	Pintura 3	Pintura geral veículo
E35	Lavagem	Limpeza externa e interna do veículo
E36	Polimento	Polimento externo partes metálicas

Dados da Pesquisa

Figura 1: Atividades e processos



Fonte: Dados da Pesquisa

No caso deste estudo, os produtos da empresa são as entregas aos clientes de seus veículos devidamente aptos ao uso para o qual foram produzidos. Então como definir os produtos deste departamento neste tipo de empresa. No quadro 8 apresenta-se os principais grupos de produtos na área de serviços, para a implementação do *ABC* e do *AMB* na empresa.

Quadro 8 – Grupos de produtos da área de serviços

Serviços de revisão (pré-entrega) de veículos novos	Os serviços de revisão de pré-entrega, consistem na revisão inicial dos veículos novos recebidos da montadora. A empresa possui dois indicadores financeiros distintos. O primeiro, se o veículo a ser revisado faz parte do estoque da empresa. Neste caso o custo desta revisão é agregado ao custo final de venda do veículo. Já, o segundo indicador, relaciona-se com o fato de que o veículo a ser revisado, embora recebido diretamente da montadora, não faz parte do estoque ele já pertence a um cliente, cuja venda se deu por internet (venda direta). Neste caso, os custos desta revisão são cobrados da montadora, caracterizando uma receita de serviços. No primeiro caso, os custos relativos a esta revisão são debitados ao departamento de vendas sob a forma de transferência interna de mão de obra.
Serviços de consertos simples e complexos	- Os serviços de consertos simples são também chamados de serviços rápidos comuns. São aqueles em que a empresa normalmente já tem o custo pré-determinado. Dentre outros, pode-se citar os serviços de: troca de óleo, filtros, pastilhas de freio, troca de velas, rodízio de pneus, balanceamento e alinhamento. - Serviços de consertos complexos são aqueles em que, primeiramente, torna-se necessário fazer uma avaliação/orçamento antes de se poder repassar ao cliente quanto vai custar o serviço solicitado. Dentre outros pode-se citar como serviços de consertos complexos, a retífica de motores, serviços no conjunto transmissão – caixa diferencial, serviços na suspensão do veículo, funilaria e pintura e outros serviços cuja necessidade de reparo não tenha causa identificada com facilidade.
Serviços de garantia da fábrica e;	Os serviços originários de garantia da montadora obedecem aos mesmos procedimentos dos serviços de reparos simples e complexos. Porém, pode-se observar basicamente uma distinção. A diferença se dá em virtude do fato de que, embora os serviços de garantia/retrabalho estejam livres de ônus por parte do cliente, quanto principalmente à mão de obra ou peças defeituosas, como, por exemplo, nos serviços de revisão coberta pela garantia, quem paga a mão de obra e as peças necessárias para o reparo é a montadora, exceto aquelas peças que sofrem desgaste natural (pastilhas de freio e óleo).
Serviços de garantia retrabalho da empresa.	Os serviços originários de garantia da própria empresa obedecem aos mesmos procedimentos dos serviços de reparos simples e complexos. Neste caso os custos relativos à mão de obra ou peças defeituosas, os gastos são considerados como custos do departamento. Face á enorme gama de modelos disponíveis no mercado, percebe-se que esta distinção dos produtos não atende plenamente às necessidades dos administradores da empresa.

Fonte: Dados da Pesquisa

Para os administradores da empresa, este primeiro estágio de definição dos produtos não atende plenamente suas necessidades, pois nada mais é que centros custos, portanto não atenderia a necessidade para a implantação do Custeio Baseado em Atividades. Neste sentido através de reanálise, passou-se para o segundo estágio de identificação dos produtos do departamento de serviços da empresa, no qual os mesmos foram subdivididos em três categorias (modelos), a saber:

Quadro 9: Configurações dos modelos de veículos

Modelo	Opcionais
Básico	- Veículo com pintura sólida sem opcionais. - Veículo com pintura sólida ou metálica com ar quente, limpador e desembaçador traseiro, para-choque na cor do veículo.
Intermediário	- Veículo com os itens acima e adicionalmente: - Trava, alarme e vidros elétricos, pintura metálica ou perolizada, equipamento de som original de fábrica, ar condicionado e direção hidráulica.
Completo	- Veículos com os itens acima e adicionalmente - *Air bag*, freios *ABS* e câmbio automático.

Fonte: Adaptada da Montadora 2011

As definições do que compõe um modelo básico, intermediário ou completo, foi feita através de seminário e contemplam uma gama de opcionais que podem fazer parte da configuração de cada modelo de veículo.

A variabilidade possível de configuração para cada modelo de veículo é muito extensa. Em função disto, optou-se em delimitar um número máximo de opcionais para cada classificação. Para isto, cada produto foi subdividido de acordo com os modelos de veículos da montadora, os quais foram agregados por similaridade.

A partir dos desmembramentos dos produtos no primeiro estágio chegou-se a identificação dos seguintes produtos.

Quadro 10: Relação dos produtos do departamento de serviços

Produtos	Código	Descrição dos Produtos
1	RVNB	Serviços de revisão em veículos novos modelo básico
2	RVNI	Serviços de revisão em veículos novos modelo intermediário
3	RVNC	Serviços de revisão em veículos novos modelo completo
4	SCVB	Serviços simples e complexos em veículos modelo básico
5	SCVI	Serviços simples e complexos em veículos modelo intermediário
6	SCVC	Serviços simples e complexos em veículos modelo completo
7	GFVB	Serviços de garantia fábrica em veículos modelo básica
8	GFVI	Serviços de garantia fábrica em veículos modelo intermediário
9	GFVC	Serviços de garantia fábrica em veículos modelo completo
10	GEVB	Serviços de garantia empresa em veículos modelo básica
11	GEVI	Serviços de garantia empresa em veículos modelo intermediário
12	GEVC	Serviços de garantia empresa em veículos modelo completo

Fonte: Dados da Pesquisa

A montadora possui uma gama imensa de tipos de veículos, para delimitar uma quantidade razoável de produto, os tipos foram agrupados por similaridade, desta forma no estágio final, para cada grupo de produtos existem três produtos para cada tipo de veículo.

No quadro 11, apresenta-se o estágio final de definição dos produtos para determinado tipo de veículo enquadrado na categoria Serviços de Revisão de Veículos Novos.

Quadro 11: Produtos do departamento de serviços de determinado tipo de veículo – estágio final

RELAÇÃO DOS PRODUTOS		
Produtos	**Código**	**Descrição do Produto**
1	RNCCB	Serviços de revisão em veículos novos modelo Corsa/Celta/Ágile básico
2	RNCCI	Serviços de revisão em veículos novos modelo Corsa/Celta/Ágile intermediário
3	RNCCC	Serviços de revisão em veículos novos modelo Corsa/Celta/Ágile completo

Fonte: Dados da Pesquisa

Esta mesma forma de agrupamento dos tipos dos veículos da montadora, compõem os demais produtos da empresa nas outras três categorias de produtos: Serviços de consertos simples e complexos, Serviços de garantia da fábrica e Serviços de garantia/retrabalho da empresa.

5 Conclusões

A partir de um quadro geral, pode-se dizer que as atuais normas de concorrência apontam para a necessidade das empresas concessionárias de veículos projetarem caminhos diferenciados na busca de resultados econômico-financeiros. Neste contexto, a área de serviços ganha destaque. A mensuração, mais precisa possível dos custos dos produtos e serviços, sob a ótica gerencial de ganhos, evidencia a importância da adoção de modernas técnicas de custeio entre as quais certamente se incluem o sistema de Custeio Baseado em Atividades e o Gerenciamento Baseado em Atividades.

A partir da adoção destes novos princípios e técnicas de custeio, é possível melhorar de forma substancial as informações necessárias para a melhoria contínua de tomada de decisão nas empresas – eixo de centralidade das funções desempenhadas pelos gestores da mesma.

O estudo procurou evidenciar as dificuldades da identificação dos produtos para a consecução dos custos, o qual permite um conhecimento detalhado dos principais produtos/serviços da área de serviços da empresa;

Uma conclusão possível do presente estudo, é que existe a necessidade das empresas se adequarem rapidamente as mudanças de um mundo globalizado. Precisamente neste sentido, é essencial a busca e a sistematização de novos métodos de mensuração de custos, entre as quais se inclui o método *ABC* e o *ABM,* objetivando não só a permanência no mercado, mas também a manutenção e o aumento contínuo da lucratividade das empresas.

Em função da construção metodológica proposta, este estudo não permite generalizações. Sendo assim, a sua aplicação em outras empresas prestadoras de serviços de outros ramos de atividade exige adaptações metodológicas adequadas a cada caso analisado.

A pesquisa desenvolveu-se em uma única empresa do ramo de concessionárias, mais precisamente, em um único departamento da mesma. Portanto, a partir dela são possíveis generalizações analíticas e não estatísticas, mesmo ao levar-se em consideração a aplicação em empresas do mesmo ramo.

REFERÊNCIAS

ALBRECHT, Karl. Revolução nos Serviços. 6. Ed. São Paulo: Pioneira, 2003.

ASSOCIAÇÃO ANFAVEA. Anuário 2011, Disponível em http://www.anfavea.com.br/anuario.html. acesso em: 01 jul. 2011.

BARROS, Claudius D. C. Excelência em serviços: uma questão de sobrevivência no mercado. Rio de Janeiro: Quality Mark, 1999.

BORNIA, Antonio Cezar. Análise Gerencial de Custos. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BOTELHO, Ernani Mendes, Custeio Baseado em Atividades – ABC: Uma aplicação em uma organização hospitalar universitária. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. Disponível: www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-10042008-102523.

CHING, Hong Y.Gestão Baseada em Custeio por Atividades. São Paulo: Atlas, 1995.

COBRA, Marcos. Marketing de servicios. 2. Ed. Santa Fé de Bogotá: Cobra, 2006.

COGAN, Samuel. Activity-based costing. (ABC): A poderosa estratégia empresarial. São Paulo: Pioneira, 1994.

CORRÊA, Henrique L.; CAON, Mauro. Gestão de serviços: lucratividade por meio de operações e de satisfação dos clientes. São Paulo: Atlas 2011

GIL. Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. Ed. São Paulo-SP: Atlas, 2007.

GOULART, Rosângela Leonor. CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE (ABC) APLICADO EM UM SERVIÇO DE RADIOLOGIA EM UNIDADE HOSPITALAR – Dissertação - www.repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/78869/225179.pdf

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. Custo e desempenho: Administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

KOTLER, Philip. KELLER, Kevin Lane Administração de marketing. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2006.

LAS CASAS, Alexandre Luzzi. Qualidade total em serviços: conceitos, exercícios e casos práticos. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LEONE, George G. Curso de Contabilidade de Custos. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MCGOWAN, Annie. Impacts of ABCM on Job Performance and Environment, Journal of Cost Management, pg 32-36 march/april 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. ABC – custeio baseado em atividades. 2. Ed. 9. Reimpressão, São Paulo: Atlas 2012.

OLIVEIRA, Eduardo Kiliam de.; FERREIRA, Flávio Smania. O Sistema de Custeio ABC como Ferramenta de Gestão Empresarial: um estudo de caso da Ouricar Veículos de Ourinhos/SP - http://www.faeso.edu.br/horusjr/artigos/Artigo11.pdf

PEREZ JR, José Hernandez; OLIVEIRA Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. Gestão Estratégica de Custos. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PLAYER, Steve; KEYS, Devid E.; LACERDA, Roberto S. ABM: lições do campo de batalha. São Paulo: Makron Books, 1997.

TURNEY, Peter B.B. Common Cents: the ABC performance breakthrough. Hillsboro, OR: Cost Technology, 1991.

WENSING, Flávia D., BEUREN, Ilse Maria, RAUPP, Fabiano M., DURIEUX, Andréa APLICAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES NO SETOR DE MATERNIDADE DE UMA ORGANIZAÇÃO HOSPITALAR - Artigo www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/.../article/.../36