

**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**PATRÍCIA NOELI GIRARDI**

**CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO FERRAMENTA DE GESTÃO: ESTUDO DE  
CASO EM UMA EMPRESA DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE PASSAGEIROS  
DE CAXIAS DO SUL - RS**

**CAXIAS DO SUL**

**2015**

**PATRÍCIA NOELI GIRARDI**

**CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO FERRAMENTA DE GESTÃO: ESTUDO DE  
CASO EM UMA EMPRESA DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE PASSAGEIROS  
DE CAXIAS DO SUL - RS**

Monografia apresentada como requisito  
para a obtenção do Grau de Bacharel em  
Ciências Contábeis da Universidade de  
Caxias do Sul

Orientador: Prof.Me.Evandro Stumpf

**CAXIAS DO SUL**

**2015**

PATRÍCIA NOELI GIRARDI

**CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO FERRAMENTA DE GESTÃO:  
ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO  
DE PESSOAS DE CAXIAS DO SUL**

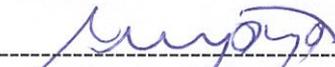
Monografia apresentada como requisito para a obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Evandro Carlos Stumpf.

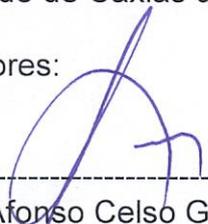
Aprovado (a) em 02 / 12 / 2015

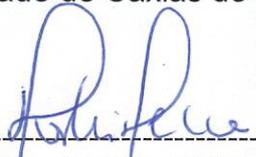
**Banca Examinadora:**

Presidente

  
-----  
Prof. Ms. Evandro Carlos Stumpf.  
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

  
-----  
Prof. Ms. Afonso Celso Goulart Martins  
Universidade de Caxias do Sul - UCS

  
-----  
Profª. Drª Marlei Salete Mecca  
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico a todas as pessoas que estiveram ao meu lado, me apoiando e incentivando, a toda minha família, principalmente a minha mãe, Noeli. Sem eles certamente não teria chegado até aqui.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradecer é demonstrar gratidão, recompensar, reconhecer e retribuir a tudo e a todos que em algum momento nos ajudam a realizar sonhos, alcançar metas, superar desafios.

Quero agradecer em primeiro lugar a minha mãe, Noeli, por ter sido meu pilar mais forte sempre me incentivando e acompanhando, sem jamais permitir que eu desistisse. Agradeço a compreensão de toda minha família e amigos, que souberam entender todos os momentos em que precisei ser ausente para me dedicar ao trabalho e aos estudos, e por terem me ajudado a seguir em frente e concluir mais essa etapa.

No momento de agradecer, ficamos com receio de esquecer alguém que passou pelo nosso caminho e foi de certa forma importante e até mesmo fundamental para nossa formação e conclusão de metas.

Não poderia deixar de agradecer a empresa Angst & Araújo, onde foram realizadas as atividades do presente trabalho de conclusão, que se mostrou aberta na passagem de informações, sem impor restrições, permitindo o livre acesso à empresa e as informações.

*“Apesar dos nossos defeitos,  
precisamos enxergar que  
somos pérolas únicas no teatro  
da vida e entender que não  
existem pessoas de sucesso ou  
pessoas fracassadas. O que  
existe são pessoas que lutam  
pelos seus sonhos ou desistem  
deles.”*

Augusto Cury

## RESUMO

Em um mercado que se mostra cada vez mais competitivo, a busca por informação relevante, redução de custos e competitividade tornam-se necessários para continuidade da empresa. A correta gestão de custos, com análise dos resultados, permite à empresa sua permanência no mercado. A Contabilidade de Custos é o ramo da ciência contábil que permite a produção de informação para diversos níveis gerenciais, auxiliando no controle das operações e tomada de decisão. Sob esse ponto de vista, a questão de pesquisa apresentada é: “Como a utilização da Contabilidade de Custo pode auxiliar uma empresa de pequeno porte do setor de transporte rodoviário de passageiros, na identificação, mensuração e controle de seus custos, servindo de suporte à tomada de decisão?”. As respostas se dão através da tabulação e alocação dos custos por centro de custo, estipulando um custo-padrão, demonstrando os custos realizados e projeções. A metodologia utilizada consisti em um estudo de caso precedido de um levantamento bibliográfico a cerca do assunto tratado. Por fim, é possível comparar os resultados projetados e realizados. Os resultados apresentaram distorções, consequência do recesso que vem ocorrendo, levando a projetar um novo cenário para 2016 a fim de se manter no mercado em frente à recessão econômica. Conclui-se que a gestão de custo é de suma importância para a continuidade da empresa, sendo uma forte ferramenta de apoio à tomada de decisão.

**Palavras-chave:** Contabilidade de Custos. Margem de Contribuição. Tomada de decisão.

## LISTA DE FIGURAS

- Figura 1 – Modelo de Apuração de Custos pelo Método de Custeio por Absorção 32
- Figura 2 – Esquema Básico do Custeio por Absorção para Empresas Prestadoras de Serviço 33
- Figura 3 – Fórmula Custeio Absorção Total 33
- Figura 4 – Fórmula Custeio Absorção Parcial 34
- Figura 5 – Esquema Básico do Custeio Variável 35
- Figura 6 - Diferenças entre o custeio por absorção e o custeio variável 37
- Figura 7 – Fatores a Considerar no Custo-Padrão 38
- Figura 8 – Classificação dos Custos 45
- Figura 9 – Classificação das Despesas 46

## **LISTAS DE QUADROS**

Quadro 1 - Principais Custos do Setor de Transporte Rodoviário.....	28
---	----

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Apuração do Custo – Padrão – Média de Janeiro a Junho de 2015 .....	47
Tabela 2 – Custos Incorridos no mês 07/2015 .....	49
Tabela 3 – Composição da Receita – 07/2015 .....	50
Tabela 4 – Custo das Viagens Terceirizadas – 07/2015 .....	51
Tabela 5 – DRE – 31/07/2015 .....	51
Tabela 6 – Custos incorridos no mês 08/2015 .....	53
Tabela 7 – Composição da Receita – 08/2015 .....	54
Tabela 8 – Custo das Viagens Terceirizadas – 08/2015 .....	55
Tabela 9 – DRE – 31/08/2015 .....	55
Tabela 10 – Projeção de Custos para 09/2015 .....	57
Tabela 11 – Projeção Composição da Receita para 09/2015 .....	58
Tabela 12 – Projeção de Custos com Terceiros para 09/2015.....	59
Tabela 13 – DRE Projetado para 30/09/2015 .....	59
Tabela 14 – Projeção Mensal de Custos para 2016.....	62
Tabela 15 – Composição Mensal da Receita Bruta .....	63
Tabela 16 – Projeção Mensal de Custos com Terceiros para 2016 .....	64
Tabela 17 – DRE Mensal Projetado para 2016 .....	64
Tabela 18 – Comparação dos Resultados – Custos: Custo – Padrão x Setembro/2015 x Projeção 2016.....	65
Tabela 19 – Comparação dos Resultados – DRE: Custo – Padrão x Setembro/2015 x Projeção 2016 .....	66

## LISTA DE ABREVIATURAS

ABC	Activity Based Costing
ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
CNI	Confederação Nacional da Indústria
CPV	Custo dos Produtos Vendidos
Ed.	Edição
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
FIB	Faculdades Integradas Brasileiras
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
KM	Quilômetro
PAS	Pesquisa Anual de Serviços
RKW	Reichskuratorim für Wirtschaftlichkeit
TCC	Trabalho de Conclusão do Curso
UCS	Universidade de Caxias do Sul
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul
UNESP	Universidade Estadual Paulista
Vol.	Volume

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO .....	13
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA .....	14
<b>1.2.1</b>	<b>Delimitação do tema .....</b>	<b>14</b>
<b>1.2.2</b>	<b>Motivação da escolha do tema .....</b>	<b>15</b>
<b>1.2.3</b>	<b>Definição do problema.....</b>	<b>15</b>
1.3	HIPÓTESES .....	16
1.4	OBJETIVOS .....	16
<b>1.4.1</b>	<b>Objetivo geral .....</b>	<b>16</b>
<b>1.4.2</b>	<b>Objetivos específicos .....</b>	<b>16</b>
1.5	JUSTIFICATIVA .....	17
1.6	METODOLOGIA .....	18
<b>1.6.1</b>	<b>Delineamento da pesquisa .....</b>	<b>18</b>
<b>1.6.2</b>	<b>Procedimento de coleta e análise dos dados.....</b>	<b>19</b>
1.7	ESTRUTURA DO ESTUDO .....	20
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>21</b>
2.1	SURGIMENTO DA CONTABILIDADE .....	21
2.2	SURGIMENTO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	22
2.3	AS TERMINOLOGIAS DE CUSTOS .....	23
2.4	CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS .....	24
<b>2.4.1</b>	<b>Custos Diretos.....</b>	<b>24</b>
<b>2.4.2</b>	<b>Custos Indiretos.....</b>	<b>25</b>
<b>2.4.3</b>	<b>Custos Variáveis .....</b>	<b>27</b>
<b>2.4.4</b>	<b>Custos Fixos.....</b>	<b>27</b>
2.5	CUSTOS NAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS.....	27
2.6	MÉTODOS DE CUSTEIO.....	29
<b>2.6.1</b>	<b>Custeio RKW .....</b>	<b>30</b>
<b>2.6.2</b>	<b>Custeio por Absorção.....</b>	<b>31</b>
<b>2.6.3</b>	<b>Custeio Variável .....</b>	<b>34</b>
<b>2.6.4</b>	<b>Custeio ABC .....</b>	<b>37</b>
2.7	CUSTO-PADRÃO.....	38

2.8	TRANSPORTE RODOVIÁRIO NO BRASIL .....	41
<b>3</b>	<b>ESTUDO DE CASO .....</b>	<b>42</b>
3.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA.....	42
3.1.1	<b>Histórico.....</b>	<b>42</b>
3.1.2	<b>Mercado de Atuação .....</b>	<b>43</b>
3.1.3	<b>Estrutura da Empresa .....</b>	<b>43</b>
3.1.4	<b>Custos e Despesas da Empresa .....</b>	<b>45</b>
3.1.4.1	Mensuração e Classificação dos custos e despesas .....	45
3.1.5	<b>Custo-Padrão.....</b>	<b>46</b>
3.1.6	<b>Método de Custeio Variável .....</b>	<b>48</b>
3.1.6.1	Apropriação e Apuração dos Custos por Centro de Custos .....	48
3.1.7	<b>Simulação do Cenário para 2016 .....</b>	<b>60</b>
<b>4</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>68</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>72</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

Como decorrência da velocidade com que as mudanças estão ocorrendo em todas as áreas, exige-se que a tomada de decisão seja tempestiva. Por isso há necessidade de conhecer e utilizar ferramentas eficazes de gestão, que permitam às empresas manterem-se aptas a enfrentar um cenário de negócios cada vez mais competitivo e dinâmico.

A contabilidade, por sua vez, não difere das demais áreas e teve que acompanhar essas mudanças, adaptando-se as novas exigências empresariais, criando novas ferramentas e reduzindo, na medida do possível, suas limitações frente à realidade.

Antigamente a contabilidade tinha como objetivo registrar a história da empresa e atender ao fisco. Hoje ela é um instrumento de administração do presente. Neste contexto, a Contabilidade de Custos também evoluiu, deixando de ser uma ferramenta de avaliação de estoque, passando a ter caráter administrativo como ferramenta de gestão, aplicável a qualquer setor, independente de trabalhar com estoque ou de apenas fornecer serviço.

A Contabilidade de Custos é capaz de produzir informações para diversos níveis gerenciais das organizações, como auxílio às funções de acompanhamento de desempenho, planejamento, controle das operações e tomada de decisão, além de se preocupar com o atendimento às leis e normas pertinentes à área.

Conforme Fontoura (2013, p.3)

A contabilidade de custos surge como uma nova perspectiva citada por vários autores como controladoria, necessitando de maior aprofundamento no tratamento das informações gerenciais, nas modelagens dos métodos de custeio alinhados às estratégias empresariais, no planejamento dos resultados e das operações. (FONTOURA, 2013 p.3).

Dentre as metodologias trazidas pela Contabilidade de Custo, Florentino (2003) cita que o custo-padrão é uma ferramenta de auxílio à gestão que proporciona o planejamento, controle e mensuração dos custos, permitindo aos gestores medirem a eficiência do seu negócio através de uma ampla visão operacional da sua empresa.

Neste trabalho estuda-se a Contabilidade de Custos para fins gerenciais aplicada a uma empresa do ramo de transporte rodoviário de passageiros, que não possui departamento de controle de custos, por meio dos métodos de custo-padrão e custeio variável.

A empresa em estudo, atualmente não possui nenhum sistema de custo, utilizando a contabilidade apenas para cumprimento às exigências do fisco. Desconhece as terminologias e metodologias da Contabilidade de Custos e os benefícios proporcionados por essa ferramenta.

A intenção do estudo é apresentar esses benefícios para empresa, sugerindo a sua aplicação no dia a dia da empresa.

## 1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

### 1.2.1 Delimitação do tema

Mediante o atual cenário econômico, onde a cada dia aumenta a competição por espaço no mercado, a informação, e o correto uso da mesma, faz-se uma ferramenta indispensável para sobrevivência empresarial (COSTA, 2009). Em vista disso, o tema desse trabalho está direcionado à capacidade da contabilidade de custos em auxiliar as empresas prestadoras de serviço a melhorarem seu desempenho.

Vanderbeck e Nagy (2001, p.13) mencionam que “a contabilidade de custos fornece dados detalhados sobre custos que a gestão precisa para controlar as operações atuais e planejar o futuro”.

Sendo a contabilidade de custos capaz de fornecer a informação, cabe a cada empresa adotar o método de custeio que melhor atenda suas necessidades, de forma a reduzir possíveis distorções nas informações gerenciais.

A empresa em estudo atua no ramo de transporte rodoviário de passageiros, os veículos utilizados para prestação do serviço são próprios e a empresa não possui nenhum tipo de estoque, peças e acessórios para manutenção dos veículos são adquiridos conforme a necessidade.

Para Silva (1984) para que uma empresa possa controlar seus custos, se são eficientes ou não, não basta só conhecer o custo real incorrido, é preciso também medir, antes de produzir, quanto custará essa produção e isso é possível através do

custo-padrão, onde a empresa elabora o que seria o custo ideal levando em consideração o cenário de desempenho operacional e eventuais deficiências.

Dessa forma o presente estudo tem como delimitação do tema de pesquisa o uso da Contabilidade de Custos, com enfoque a metodologia apresentada pelo custeio variável e pelo custo-padrão, para controle dos custos em uma empresa de prestação de serviço de transporte rodoviário de passageiros.

### **1.2.2 Motivação da escolha do tema**

O mercado atual, em constante evolução, exige que o empresário seja cuidadoso com seus custos, tendo sempre a exata noção do que pode alcançar aplicando uma gestão dos custos, sob pena de não conseguir se firmar no cenário econômico.

Em vista disso, é inviável para uma empresa, independente do seu porte, não controlar seus custos, não medi-los, no cenário econômico atual a qual está inserida. Florentino (2003) diz que em qualquer lugar do mundo, conhecer e controlar os custos é a diferença entre a vida e a morte das empresas.

Existem várias formas de mensurar e controlar os custos de uma empresa, seja pelo método do custeio variável, seja pelo método de custeio por absorção, ou ainda pelo sistema ABC. Todas essas formas serão explicadas no referencial teórico, porém para fins do estudo proposto, entendeu-se que o que melhor atenderia as necessidades da empresa, para controle e análise, seria o custeio variável com sua metodologia de margem de contribuição, em conjunto ao custo-padrão, uma vez que os custos da empresa em estudo são em sua totalidade diretos e semidiretos.

### **1.2.3 Definição do problema**

Com base na delimitação do tema de pesquisa proposto, a questão de pesquisa para o estudo é: Como a utilização da Contabilidade de Custo pode auxiliar uma empresa de pequeno porte do setor de transporte rodoviário de passageiros, na identificação, mensuração e controle de seus custos, servindo de suporte à tomada de decisão?

A definição da questão de pesquisa, além de levar em consideração a delimitação do tema, também considerou a importância de se ter um controle dos custos para manter a operação da empresa.

### 1.3 HIPÓTESES

H<sub>1</sub>: Empresas que usam o sistema de custeio para controlar seus custos apresentam maiores resultados.

H<sub>2</sub>: Empresas que não realizam controle de custos, não conseguem medi-los corretamente para utilizá-los como ferramenta de gestão.

H<sub>3</sub>: Existe uma correlação entre mensuração e controle de custos com melhoria de resultados e continuidade da operação da empresa.

### 1.4 OBJETIVOS

#### 1.4.1 Objetivo geral

Propor a utilização da Contabilidade de Custos como ferramenta de suporte para tomada de decisão para uma empresa de transporte rodoviário de passageiros em Caxias do Sul.

#### 1.4.2 Objetivos específicos

- Fazer o levantamento bibliográfico relacionado à Contabilidade de Custos.
- Realizar o levantamento e a classificação dos custos da empresa em estudo.
- Apurar o custo-padrão em conformidade com a realidade da empresa em estudo.
- Desenvolver um sistema de custo como ferramenta de controle e simulações.
- Propor a utilização do sistema de custo desenvolvido
- Analisar os resultados obtidos.

## 1.5 JUSTIFICATIVA

Embora sistema, controle de custos, seja um tema bastante exaurido em pesquisas, ele ainda é de suma importância para as organizações. Além disso, microempresas e empresas de pequeno porte, e nessas ainda destaca-se as de gerenciamento familiar, ainda não fazem uso dessa ferramenta em parceria com a tomada de decisão.

Neste contexto, esse trabalho é importante porque todas as organizações precisam controlar seus custos, gastos, futuros desembolsos para maximizar seus resultados. Desta forma, mostra-se um trabalho útil para empresa, para a universidade e para o acadêmico. Para empresa possibilitará maior controle de seus custos, garantindo sua competitividade e melhoria dos resultados. Para universidade, que manterá em seu acervo a pesquisa que poderá servir de fonte para pesquisas futuras. Para o acadêmico irá permitir a evolução no processo de sua experiência profissional.

Um controle de custos torna a atividade empresarial repleta de alternativas, onde pode-se mensurar, da maneira mais correta possível, os pontos a serem melhorados, evitando distorções e resultados negativos.

De acordo com Costa (2009 p.118)

É preciso passar a encarar a contabilidade de custos como uma forma eficiente de auxílio no desempenho da nova missão, que é a gerencial. Martins que, nesse novo campo, a contabilidade de custos tem duas funções relevantes: no auxílio ao controle: fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão, além de acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. Na tomada de decisão: alimentar informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo. (COSTA, 2009 p.118).

Embora o custeio por absorção seja o de maior aplicabilidade para empresas prestadoras de serviço e ainda o único aceito pelo fisco, para fins gerenciais o de maior utilidade é o variável, independente do ramo de atuação da empresa, além disso, a empresa em estudo não possui custos indiretos passíveis de rateio. Dessa forma será adotada a metodologia de custeio variável em conjunto ao custo-padrão, por ser um estudo voltado ao controle e análise dos custos como ferramenta de

gestão em uma empresa do ramo de serviço de transporte rodoviário de passageiros.

Através da implantação do modelo de sistema de custo proposto, verifica-se a sua eficácia na obtenção de informações pertinentes para micro e pequenas empresas do ramo de transporte.

## 1.6 METODOLOGIA

### 1.6.1 Delineamento da pesquisa

Quanto aos procedimentos técnicos, será realizada uma pesquisa bibliográfica para desenvolvimento do referencial teórico e fundamentação do tema através de livros e artigos. Além disso, será realizada uma pesquisa documental, uma vez que estudos históricos não serão suficientes para atingir aos objetivos devido à necessidade de analisar o comportamento dos custos da empresa em estudo, que influenciam sua situação econômica.

Em relação à pesquisa documental Gil (2002), coloca que a mesma é desenvolvida através materiais que ainda não receberam tratamento analítico ou reelaborados conforme os objetivos da pesquisa.

Em relação aos procedimentos de pesquisa, será realizado um estudo de caso em uma empresa de transporte rodoviário de pessoas, situada em Caxias do Sul, estado do Rio Grande do Sul. O principal objetivo é propor a utilização do custo-padrão em conjunto com o custeio variável, seja no controle dos custos, na sua gestão, ou na tomada de decisão. Esse método possibilita aprofundar conhecimentos a respeito de um caso específico.

Vergara, afirma que:

Estudo de caso é o circunscrito a uma ou poucas unidades, entendidas essa como uma pessoa, uma família, um produto, uma empresa, um órgão público, uma comunidade ou mesmo um país. Tem caráter de profundidade e detalhamento (VERGARA, 2000, P. 49).

De acordo com Andrade *apud* Coelho (2005, p.23) o estudo de caso consiste na “observação de determinados indivíduos, profissões, condições, grupos ou comunidade, com a finalidade de obter generalizações”.

Quanto à forma de abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa e quantitativa, pois dever-se-á obter informações do processo para correta identificação e alocação dos custos do serviço prestado. Dessa forma, buscar-se-á precisão dos resultados, evitando distorção na interpretação e análise dos dados coletados.

Já em relação aos objetivos, trata-se de uma pesquisa descritiva para permitir a análise, registro, classificação e interpretação dos fatos observados, possibilitando maior conhecimento das necessidades da empresa em estudo. Serão necessários também diálogos com os gestores da empresa para coleta de dados necessários para elaboração da proposta.

Diante das colocações dos autores, entende-se que as metodologias escolhidas são as mais adequadas para o tipo de estudo proposto.

### **1.6.2 Procedimento de coleta e análise dos dados**

Primeiramente será elaborada uma pesquisa bibliográfica relacionada ao tema utilizando livros e artigos como principal fonte de informação. Feito a revisão e em posse do conhecimento teórico acerca do assunto tratado, iniciar-se-á a realização de entrevistas e diálogos formais e informais com os gestores da empresa em estudo para coleta de dados, informações e documentos necessários para elaboração do trabalho proposto.

Será necessária a coleta de demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício) do último ano encerrado, além de balancetes do ano corrente. Além disso, serão utilizadas notas fiscais de saída e entrada, relatórios e resumos da folha de pagamento. Far-se-á necessário também os controles internos da empresa, planilhas internas de controle de quilometragem e abastecimento, com intuito de explorar situações da realidade da empresa para preservação do caráter unitário do objeto de estudo.

Nas demonstrações serão analisadas as contas de imobilizado e depreciação, receitas e custos dos serviços prestados.

De posse dos dados e documentos, será feita a classificação e a estruturação dos mesmos em tabelas a fim de proporcionar uma melhor visualização e interpretação dos números. Após separação dos documentos será feito o mapeamento dos custos por centro de custo. A partir disso poderá ser feita

formulação do custo-padrão e apuração do custo variável por meio do Excel. Com todos os dados organizados e de posse do embasamento teórico, será feita a análise dos dados levantados, alinhado ao objetivo e a questão de pesquisa.

## 1.7 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo é apresentada uma contextualização do tema, bem como os objetivos, a questão de pesquisa e a metodologia.

No segundo capítulo serão apresentados diversos aspectos teóricos que devem ser observados para formação de um sistema de custo. Este capítulo tem como objetivo evidenciar que existem muitos fatores que devem ser considerados na escolha do método de custeio e formação do mesmo.

No terceiro capítulo são apresentados o sistema de custeio variável que será utilizado para a mensuração dos custos da empresa, e o custo-padrão que será utilizado como medida de variações dos custos reais incorridos. Neste capítulo, serão abordados os aspectos conceituais relacionados com o sistema variável e com custo-padrão. O objetivo desse capítulo é demonstrar as qualidades do sistema variável em conjunto com o padrão para controle e suporte para tomada de decisão.

Ainda no terceiro capítulo, é apresentado o desenvolvimento de um sistema, utilizando-se do Excel, que permita a mensuração, controle e análise dos custos, e comparação do custo real como padrão estabelecido, além de projeções, para uma empresa prestadora de serviço de transporte rodoviário de pessoas. Neste capítulo são avaliadas todas as variáveis que serão utilizadas no sistema. Além do sistema de custeio, nesse capítulo é apresentada uma análise dos dados levantados e suas consequências no resultado.

Por fim, pretende-se atingir o objetivo principal da pesquisa, ou seja, elaborar um sistema de custeio, alinhado ao custo-padrão, que possa servir de suporte para melhor gestão da empresa, comprovando que a Contabilidade de Custo é uma grande ferramenta de gestão e suporte para tomada de decisão.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo são apresentadas as fontes teóricas que descrevem as principais abordagens envolvidas na pesquisa, como as definições referentes ao surgimento da contabilidade, da contabilidade de custos, as terminologias e classificação dos custos, além dos métodos de custeio e o custo-padrão.

### 2.1 SURGIMENTO DA CONTABILIDADE

Segundo Ferreira (1999), a Contabilidade surgiu da necessidade de se controlar o Patrimônio, desde a Era Pré-Histórica, quando os homens primitivos controlavam seu Patrimônio através de desenhos nas cavernas.

Zanluca (2009 *apud* Ribeiro 2013) complementa que a origem da Contabilidade está ligada a necessidade de registros do comércio, como atividades de venda e troca, que requeriam o acompanhamento da variação do seu Patrimônio a cada transação efetuada.

Para Marion (2003)

A Contabilidade é uma ciência social, pois estuda o comportamento das riquezas que se integram o Patrimônio, em face das ações humanas (portanto, a Contabilidade ocupa-se de fatos humanos). (MARION, 2003, pg.26).

Para Hendriksen (*apud* Padoveze, 2000)

Contabilidade é um processo de comunicação de informação econômica para propósitos de tomada de decisão tanto pela administração como por aqueles que necessitam fiar-se nos relatórios externos. (HENDRIKSEN, *apud* PADOVEZE, 2000, p.49).

Greco, Gärtner e Arend (2009) comentam que a contabilidade registra, estuda e interpreta, por análise, os fatos financeiros e econômicos que afetam o Patrimônio da pessoa física ou jurídica.

Ferreira (1999) destaca que na época da colonização no Brasil, designavam-se pessoas para controlar os produtos enviados para Portugal. Quando surgiram as

primeiras empresas no país, os comerciantes também contratavam pessoas específicas para o trabalho de controle de mercadorias.

Oliveira e Perez Jr. (2009) destacam que nos primórdios da civilização não existiam apenas atividades de comércio e indústria, mas também as prestadoras de serviços que acompanharam a evolução e sofisticação da sociedade. Destacam ainda que este é um segmento que tem crescido principalmente nas nações modernas, criando alternativas de emprego e gerando riqueza em curto espaço de tempo.

Com a constante evolução dessa ciência, os registros e controles foram se tornando cada vez mais complexos, fazendo assim com que surgissem ramificações dentro da área da Contabilidade, é o caso da Contabilidade de Custos, que, segundo Coelho (2005), surgiu com a Revolução Industrial, devido à necessidade de se mensurar monetariamente o valor dos produtos fabricados.

## 2.2 SURGIMENTO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Conforme Coelho (2005) com o passar do tempo, a necessidade de informações com o objetivo de estabelecer padrões, elaborar orçamentos e controlar gastos, a Contabilidade de Custos passou a ser adotada também pelas empresas prestadoras de serviços.

A Contabilidade de Custos trata, portanto dos gastos incorridos para produção de bens e/ou serviços, podendo ser aplicada em qualquer empresa que necessite controlar esses gastos, de acordo com Costa (2009).

Zanella (1993 *apud* Sousa 2012) ressalta que a Contabilidade de Custos é um dos instrumentos que os administradores podem utilizar para revitalizar a estrutura interna de controles da empresa, garantindo o domínio dos fatores que influenciam nas operações.

Almeida e Camargo (2009) comentam que os pequenos empresários precisam de suporte gerencial para administrarem seus negócios, mas como estão acostumados a se preocuparem com a Legislação, seja Trabalhista, seja Tributária, se estão agindo de acordo com as leis, e com a execução do trabalho propriamente dito, muitas vezes, até por falta de conhecimento, acabam esquecendo de utilizar a ferramenta de mensuração dos seus custos, o que pode inclusive diminuir sua competitividade no mercado.

A área de Custos, ou a Contabilidade de Custos propriamente dita, é um ramo bastante abrangente, e diretamente ligado ao processo decisório. Mas para o uso correto dessa área e das informações por ela apuradas, é necessário ambientar-se com suas terminologias e métodos de apuração, que podem variar de uma empresa para outra, levando em consideração, principalmente, o ramo de atividade que a empresa segue.

### 2.3 AS TERMINOLOGIAS DE CUSTOS

Conforme Fontoura (2013) as terminologias utilizadas em custos assemelham-se quanto aos fatores, o que pode acabar gerando dúvidas para os iniciantes da área. Os principais termos encontrados na literatura são: gastos ou dispêndios, investimentos, custos, despesas, desembolsos, perdas e desperdício.

Para Martins (2003) gasto é a compra de um produto ou serviço que gera um sacrifício financeiro. Já Bruni e Famá (2004) embora concordem com a definição de Martins, acrescentam que no final os gastos serão destinados como custos ou despesas, dependendo de sua utilização, mas que num primeiro momento, gastos são temporariamente classificados como ativos.

Segundo Padoveze (2004 *apud* Fontoura 2013), investimentos são os gastos em ativos que serão imobilizados ou diferidos. São gastos que se dão em função da vida útil ou benefícios futuros.

Com relação aos custos, Costa et al. (2009) referem-se como sendo insumos ligados ao processo produtivo, medidos em dinheiro para que se obtenha algo.

Para Martins (2008 *apud* Fontoura 2013) as despesas são classificadas como tudo aquilo que for consumido diretamente ou não, para obtenção de receita. São os gastos necessários para distribuir, vender os produtos, geralmente ligadas ao comercial ou administrativo.

Para Fontoura (2013) o desembolso, por sua vez, é tudo aquilo que se dá em troca de um serviço ou de um bem. É o pagamento independente de quando o produto/serviço foi ou será consumido.

Perdas são bens ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária. Desperdício, por outro lado, é o mau uso, ou o uso ineficiente dos recursos disponíveis, que não agregam valor e resultam em gasto de tempo, dinheiro, agregando custos desnecessários ao produto (WERNKE, *apud* FONTOURA, 2013).

Wernke (2008) diz que “desperdício são custos e despesas utilizadas de forma não eficiente, ou seja, todas as atividades que agregam valor e resultam em gastos de tempo, dinheiro e recursos”.

## 2.4 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Os custos podem ser classificados em diretos ou indiretos em relação ao produto, fixos ou variáveis em relação ao volume. Atkinson et.al (2000 *apud* Coelho 2005) comenta que é comum que os custos sejam classificados de acordo com sua função.

### 2.4.1 Custos Diretos

Para Greco, Gärtner e Arend (2009) custo direto é todo aquele facilmente identificado e diretamente relacionado com o produto fabricado ou serviço prestado, ou ainda, relaciona-se de forma direta com a produção contínua, seriada ou por ordem de serviço de bens.

Para Oliveira e Perez Jr. (2009) custos diretos:

São os custos que podem ser quantificados e identificados aos produtos ou serviços e valorizados com relativa facilidade. Dessa forma não necessitam de critérios de rateio para serem alocados aos produtos fabricados ou serviços prestados, já que são facilmente identificados. (OLIVEIRA e PEREZ JR., 2009, p.70).

Segundo os mesmos autores, os custos diretos na sua maioria, são compostos por materiais e mão de obra.

Com base em Fontoura (2013) custos diretos normalmente tratam-se de materiais diretos utilizados no produto ou serviço independente do método de custeio utilizado.

Conforme Costa (2009)

Custos diretos são aqueles que podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando apenas que se tenha uma unidade de medida de consumo, como kg de matéria-prima por produto, unidades de embalagem utilizada no produto, horas de mão de obra, gastos no produto, etc. (COSTA, 2009, p. 101).

Custos diretos são aqueles identificados com os produtos no processo produtivo (MARTINS, 2003)

Os custos diretos mais comuns são os com materiais diretos e com mão de obra direta. Materiais diretos são aqueles que se tornam parte do produto fabricado, como por exemplo, a madeira usada para fabricação de móveis. (VANDERBECK E NAGY, 2001).

Para Oliveira e Perez Jr, (2009) são todos os materiais necessários à produção, acabamento e à apresentação do produto final acabado.

De acordo com Greco, Gärtner e Arend (2009) os materiais diretos definem-se conforme sua aplicação no processo de transformação ou integração ao produto final, como por exemplo, matéria-prima, material secundário, embalagens e ferramental de consumo.

De acordo com Oliveira e Perez Jr, (2009), mão de obra direta é o trabalho aplicado diretamente no processo de produção do produto, suas partes e componentes, ou na prestação de serviços.

Greco, Gärtner e Arend (2009) apontam como mão de obra direta:

[...] aquela composta no processo de apropriação de custos pelos salários do pessoal lotado nos setores de produção, acrescidos dos encargos trabalhistas e previdenciários. (GRECO, GÄRTNER E AREND, 2009, p.61).

Costa (2009) destaca que nas empresas prestadoras de serviços é possível definir quanto tempo de mão de obra se gasta em cada serviço, e a outra parte seria composta pelos salários de chefias de equipes, tornando-se difícil sua alocação por produto.

#### **2.4.2 Custos Indiretos**

Para Fontoura (2013) custos indiretos são aqueles que não são facilmente identificados aos produtos e serviços, e que normalmente são apropriados através de algum critério de rateio, ou então são recuperados pela margem de contribuição defendida pelo custeio variável.

Os custos indiretos não oferecem condição de medida objetiva, dessa forma sua alocação tem que ser feita de maneira estimada e algumas vezes arbitrária aos produtos. (COSTA, 2009).

Devido a necessidade de alocar os custos indiretos aos produtos ou serviços, deve-se estabelecer bases de rateio, ou seja, como distribuir esses custos de forma mais correta possível para os produtos. (FLORENTINO, 2003).

Segundo Florentino (2003), o mais comum é distribuir proporcional aos valores de mão-de-obra direta, proporcional aos valores de material direto, proporcional a quantidade de energia elétrica consumida (quanto aplicável), pelo tempo consumido, pelas unidades produzidas ou ainda, por área utilizada.

De acordo com Greco, Gärtner e Arend (2009):

Os Custos Indiretos correspondem aos gastos que não contribuem de forma direta para a fabricação de produtos e os critérios de sua distribuição ao custo da produção são arbitrários. (GRECO, GÄRTNER e AREND, 2009, p. 62).

Oliveira e Perez Jr. (2009), esses custos não podem ser apropriados de forma direta para as unidades específicas, ordens de serviço, serviços executados, entre outros, por não serem perfeitamente identificados nos produtos ou serviços.

É comum identificar como custo fixo os custos com mão de obra indireta, materiais indiretos e outros custos indiretos (depreciação, por exemplo).

Para Oliveira e Perez Jr. (2009) a mão de obra indireta é representada pelo trabalho dos departamentos auxiliares e que não são mensuráveis em nenhum produto ou serviço.

Para Oliveira e Perez Jr. (2009) são materiais de consumo aplicados nas atividades auxiliares de produção ou cujo seu relacionamento com o produto/serviço é irrelevante.

Para Costa (2009), esses materiais são tratados como indiretos por sua alocação por produto ser feita através de critérios de rateio, não sendo possível definir exatamente o quanto cada produto consumiu.

Oliveira e Perez Jr. (2009) fundamentam como outros custos indiretos:

São aqueles que dizem respeito à existência do setor fabril, como depreciação das máquinas e dos equipamentos, valor dos materiais consumidos nas manutenções, seguro contra incêndio e outros acidentes na fábrica, transporte e refeições da mão de obra, etc. (OLIVEIRA e PEREZ JR., 2009, p. 73).

Costa (2009) cita que depreciação, aluguel e alguns serviços, não permitem a alocação adequada a cada produto, e por isso são classificados como custo indireto.

### **2.4.3 Custos Variáveis**

Com base em Greco, Gärtner e Arend (2009), custos variáveis são aqueles que aumentam ou diminuem de valor em relação ao menor ou maior volume da produção.

Para Fontoura (2013) esses custos variam de acordo com o volume da produção, entretanto possuem característica de fixo quando tratado em relação ao custo unitário, pois este permanece igual.

Segundo Costa (2009) os custos variáveis mantêm relação direta com a quantidade de serviços prestados, porém em empresas prestadoras de serviços a classificação dos custos quanto ao volume é de difícil mensuração, dessa forma a grande maioria dos custos são fixos.

### **2.4.4 Custos Fixos**

Costa (2009) afirma que custos fixos referem-se à estrutura da empresa e possuem valor fixo, não sendo afetados pela quantidade produzida.

Greco, Gärtner e Arend (2009) expõem que

Por Custos Fixos entende-se os gastos incorridos no exercício, indispensáveis ao funcionamento da empresa, sem qualquer dependência ou relação direta com o volume da produção. Os custos são constantes e inalterados, independente do maior ou menor volume de produção ou vendas. (GRECO, GÄRTNER e AREND, 2009, p. 62).

Para Fontoura (2013) são custos que não variam dentro da capacidade instalada, porém o custo unitário varia conforme o volume de produção ou serviço.

## **2.5 CUSTOS NAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS**

Costa (2009) comenta que no mercado existem diferentes tipos de serviços oferecidos, como manutenção, vigilância, transporte de pessoas e mercadorias,

entre outras, porém, apesar das particularidades de cada atividade, a apuração dos custos nas empresas desse setor assemelha-se à apuração realizada nas empresas industriais.

Para Oliveira e Perez Jr. (2009) a maioria dos gastos incorridos no processo de prestação de serviço são classificados como custos.

Anthony e Govindarajan (2001 apud Garcia 2005)

As empresas prestadoras de serviços apresentam características peculiares como (a) ausência de estoques regulares, pois serviços não podem ser estocados; (b) a dificuldade do controle de qualidade pelo fato de que a empresas prestadoras de serviços não podem avaliar a qualidade de seus serviços até o momento em que são prestados, e mesmo assim, as avaliações geralmente são subjetivas; (c) mão de obra intensa, devido às empresas prestadoras de serviços não poderem substituir a mão de obra por equipamentos na maioria de seus serviços, para conseqüente redução de custos; e (d) múltiplas unidades, entre outras. (ANTHONY E GOVINDARAJAN apud GARCIA, 2005, p. 37).

Conforme Silva e Bazoli (2010) no modal de transporte rodoviário também é possível separar custos fixos de variáveis. O Quadro 1, apresenta como principais custos do setor.

Quadro 1 - Principais Custos do Setor de Transporte Rodoviário

FIXOS	VARIÁVEIS
Salários e Encargos dos Motoristas	Peças e Material de Manutenção
Manutenção e Depreciação dos Veículos	Combustível
Impostos e Tributos do Veículo	Óleos e Lubrificantes
Seguro dos Veículos	Pedágios
Equipamentos	Lavagens
Custo de oportunidade	Pneus

Fonte: Adaptado de Silva e Bazoli (2010)

Se a empresa, prestadora de serviço, for contribuinte do ICMS, a determinação do custo do material aplicado será semelhante à determinação na empresa comercial (possibilidade de realizar o crédito do ICMS, sendo custo o valor líquido do produto, sem os impostos recuperáveis), e se não for contribuinte, não poderá deduzir o ICMS do valor de aquisição do material, logo será considerado custo. (COSTA, 2009).

Segundo o mesmo autor, o controle físico e monetário se houver estoque pode ser realizado pelos mesmos métodos de avaliação utilizados nas empresas comerciais e industriais.

Costa (2009) classifica a mão de obra como sendo:

- a) Direta: os funcionários que atuam diretamente na execução do serviço
- b) Indireta: está envolvida com a prestação do serviço, porém não o executa.

Com base na afirmação de Costa (2009) os custos indiretos são considerados os materiais indiretos, mão de obra indireta e outros custos indiretos como aluguel de equipamentos, depreciação e manutenção. Esses custos podem ser apropriados através da divisão de departamentos em auxiliares e produtivos.

## 2.6 MÉTODOS DE CUSTEIO

Após identificar os custos e despesas, e separá-los quanto a sua natureza e aplicação, é preciso definir qual o melhor método de custeio para mensurar o custo do produto ou do serviço.

O método de custeio é uma ferramenta que auxilia a contabilidade de custos na geração de informações que servirão de apoio aos gestores da empresa para tomada de decisão.

Para Hansen e Mowen (2001), os métodos de custeio possuem três objetivos amplos: fornecer informações para computar o custo de serviço, fornecer informação para o planejamento e controle e fornecer informação para tomada de decisão.

Para Leone (2012) os sistemas de custos funcionam como um centro processador de informações, que colhe dados monetários ou não, externos e internos, organiza-os e analisa-os a fim de gerar informações gerenciais destinadas a auxiliar a gestão empresarial a desincumbirem de suas funções e responsabilidades.

Segundo Costa (2009) para mensuração e apuração dos custos, é necessário que a empresa utilize algum sistema que acumule esses custos e os demonstre de forma que a empresa possa analisa-los.

Os sistemas de acumulação de custos consistem na forma como os custos são acumulados e apropriados aos produtos. Os sistemas de acumulação de custos referem-se aos mecanismos utilizados nas sucessivas transferências de valores aos produtos ou serviços ofertados pelas empresas. (BRUNI e FAMÁ, 2004, p. 147).

Os sistemas podem ser integrados ou não integrados. Sistema de Custo Integrado é aquele onde o custo dá suporte para o restante da escrituração, por meio dos controles auxiliares de custos que deverão condizer com os dados da escrituração contábil. (FONTOURA, 2013)

Fontoura (2013) diz ainda que o Sistema não Integrado é aquele totalmente separado da escrituração contábil, não estando atrelados aos princípios legais, servindo apenas como sistema de gestão.

Para Martins (2003) custeio nada mais é do que a apropriação de custos.

Para Costa (2009)

Pode-se dizer que método de custeio é a forma que os custos serão levados aos produtos. É o método de custeio que determina quais custos serão considerados no inventário e no resultado. (COSTA, 2009, p.100).

Os principais métodos de custeios são: Custeio RKW, Custeio por Absorção, Custeio Variável e Custeio ABC.

### **2.6.1 Custeio RKW**

O Custeio RKW é conhecido como custeio pleno ou método dos centros de custos, que teve sua origem na Alemanha no século XVII, sendo o precursor do sistema Activity Based Costing (ABC). (FONTOURA, 2013).

Para Bornia (2002)

[...] esse método trata somente de custos de transformação, portanto, não contempla matérias-primas e outros materiais diretos. Para fins de apropriação desses custos divide a empresa em centro de custos. Assim os custos são alocados aos centros de custos por meio de bases de distribuição, e esses são alocados aos produtos por meio de critérios de utilização desses recursos. (BORNIA, 2002, p. 101).

De acordo com Mattos (2001 *apud* Fontoura 2013) esse sistema permite que cada centro de custo transfira seu custo total, através de rateio, para todos os

centros de custos que tenham prestado serviços, por sequencia hierárquica dos centros de custos.

### **2.6.2 Custeio por Absorção**

O Método de Custeio por Absorção é o de maior aplicabilidade nas empresas prestadoras de serviços, devido a dificuldade de separação dos custos variáveis dos fixos (COSTA, 2009), além de ser o método derivado dos princípios contábeis aceitos, e no Brasil é o adotado pela legislação comercial e fiscal. (OLIVEIRA e PEREZ JR., 2009).

O objetivo do custeio por absorção é ratear todos os elementos (fixos ou variáveis) em cada fase da produção. ( VICECONTI e NEVES, 2003, p.33).

Ainda segundo Viceconti e Neves (2003), o esquema básico do custeio por absorção é:

- a) Separação dos gastos em custos e despesas;
- b) Apropriação dos custos diretos e indiretos à produção no período;
- c) Apuração do custo da produção acabada;
- d) Apuração do custo dos produtos vendidos;
- e) Apuração do resultado.

A Figura 1, apresenta um modelo de apuração de custo pelo método de custeio por absorção:

Figura1 – Modelo de Apuração de Custos pelo Método de Custeio por Absorção

Materiais Diretos	R\$ 14.560,00	
Mão-de-Obra Direta	R\$ 6.700,00	
A - Total Custos Diretos	R\$ 21.260,00	
Custos Indiretos	R\$ 31.023,00	Receitas R\$ 55.660,00
Total Custos Indiretos	R\$ 31.023,00	(-) Custo dos Serviços Prestados -R\$ 25.446,04
Km Rodados	7500	(=) Lucro Bruto R\$ 30.213,96
Custos Indiretos Unitários	R\$ 4,14	
Quantidade de Corridas Efetuadas	1012	
B - Custo da Prestação de Serviço - Indireto	R\$ 4.186,04	
<b>Custo Total da Prestação de Serviço (A+B)</b>	<b>R\$ 25.446,04</b>	

Fonte: Elaborado pela autora.

Ainda de acordo com Oliveira e Perez Jr. (2009)

No custeio por absorção, todos os custos de produção são alocados aos bens ou serviços produzidos, o que compreende todos os custos variáveis, fixos, diretos ou indiretos. Os custos diretos, por meio da apropriação direta, enquanto os indiretos, por meio de sua atribuição com base em critérios de rateios. (OLIVEIRA e PEREZ JR., 2009, p. 134).

Neste contexto, pode-se dizer que o custeio por absorção aloca os custos indiretos por meio de departamentalização ou centro de custos. Dessa forma, Martins (1996) conceitua centro de custo como a unidade mínima de acumulação de custos indiretos.

Martins (2003) complementa que departamento é a unidade mínima administrativa da Contabilidade de Custos representada em sua maioria por pessoas e máquinas, em que se desenvolvem atividades homogêneas, como por exemplo montagem, manutenção, pintura.

Segundo o mesmo autor, na maioria das vezes um departamento é também um centro de custo, sendo nele acumulados os custos indiretos para posterior alocação aos produtos/serviços ou a outros departamentos.

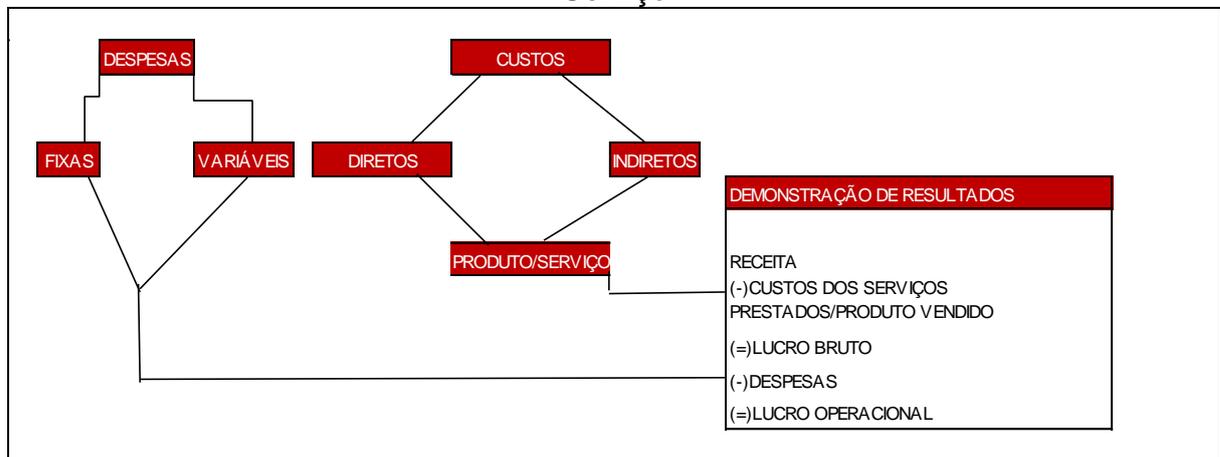
Oliveira e Perez JR (2009) comentam que os critérios de rateio são critérios utilizados para distribuir os custos indiretos aos produtos/serviços aos centros de

custos, sendo a principal regra para determinar o critério o bom senso, analisando as peculiaridades de cada empresa, levando em consideração a relevância.

De acordo com Crepaldi (1998 *apud* Fontoura 2013) o custeio absorção ou custeio pleno, consiste “na apropriação de todos os custos (fixos e variáveis) à produção do período, sendo os gastos não fabris excluídos e considerados como gastos do período”.

Na Figura 2, exemplifica-se um esquema básico de custeio por absorção para empresas prestadoras de serviço.

Figura2 – Esquema Básico do Custeio por Absorção para Empresas Prestadoras de Serviço



Fonte: Adaptado de Costa (2009)

O custeio por absorção pode ser integral ou parcial. Segundo Tregansin (2004) o custeio por absorção total não diferencia as perdas dos custos, sendo essas absorvidas pelo custo do produto/serviço, incorporando as ineficiências e ociosidade do processo produtivo.

A Figura 3, abaixo, demonstra a fórmula utilizada para calcular o custeio por absorção total.

Figura3 – Fórmula Custeio Absorção Total

$$\text{Custo por Absorção Total} = \text{custo variável} + \frac{\text{custo fixo}}{\text{produção boa}}$$

Fonte: Adaptado de Tregansin (2004)

Já no custeio por absorção parcial ou ideal, os custos fixos também são alocados aos custos, porém a ociosidade e ineficiências do processo são computadas diretamente como perdas no período (TREGANSIN, 2004). Abaixo, na Figura 4, apresenta-se a fórmula para cálculo do custeio por absorção parcial.

Figura 4 – Fórmula Custeio Absorção Parcial

$\text{Custo por Absorção Parcial} = \text{custo variável} + \frac{\text{custo fixo}}{\text{capacidade produtiva}}$
---

Fonte: Adaptado de Tregansin (2004)

Nesse contexto, Tregansin (2004) afirma ainda que o custeio por absorção ideal adapta-se ao auxílio de controle de custos para tomada de decisão a longo prazo.

### 2.6.3 Custeio Variável

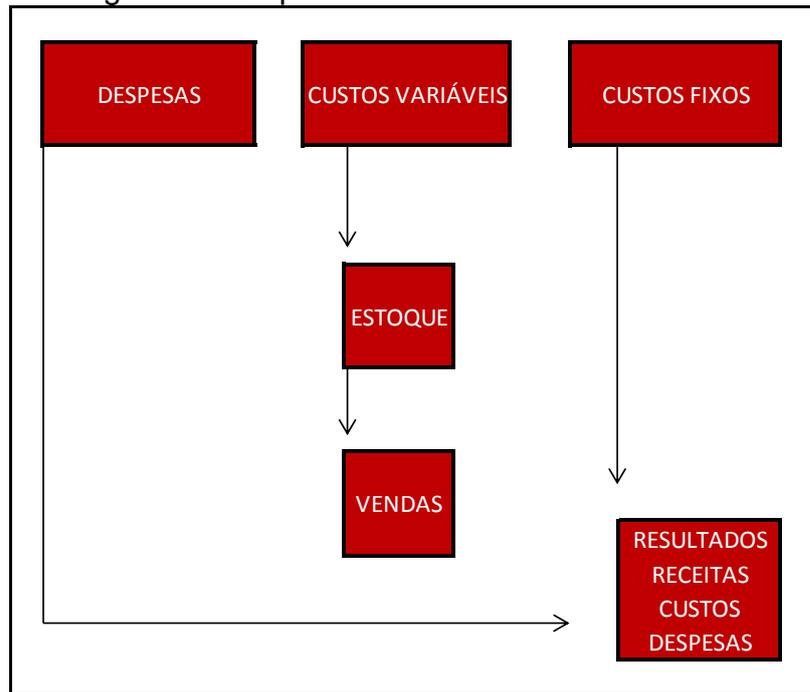
Para Oliveira e Perez Jr. (2009) o custeio variável consiste na separação dos gastos em variáveis e fixos e depende de um adequado suporte do sistema contábil, na forma de um plano de contas que separe corretamente no momento do registro os custos fixos dos variáveis.

Esse método, embora não seja aceito pelo fisco, pode ser utilizado internamente pelas empresas para fins de análise e gerenciamento de operações. Os dados obtidos por esse método facilitam a estimativa de lucratividade dos produtos/serviços, clientes e outros segmentos de negócio.

No método de custeio variável, somente consideram-se custos dos serviços os classificados como custos variáveis, e os custos fixos têm o mesmo tratamento de despesas, sendo levado diretamente ao resultado do período incorrido. (BRUNI e FAMÁ, 2004, *apud* COSTA, 2009, p.103).

A Figura 5, apresenta o esquema básico do custeio variável.

Figura 5 – Esquema Básico do Custeio Variável



Adaptado de Tarifa (2009)

Segundo Padoveze (2007), este método de custeio é conduzido por três importantes conceitos: margem de contribuição, ponto de equilíbrio e alavancagem operacional.

**Margem de Contribuição:** diferença entre o preço de venda unitário do produto ou serviço e os custos e despesas variáveis por unidade de produtos ou serviços.

**Ponto de Equilíbrio:** é o volume que a empresa precisa produzir ou vender para que consiga pagar todos os custos e despesas fixas, além dos custos e despesas variáveis que ela tem que necessariamente de incorrer para fabricar/vender o produto.

**Alavancagem Operacional:** é a possibilidade de acréscimo do lucro total pelo aumento da quantidade produzida e vendida, buscando a maximização do uso dos custos e despesas fixas. Alavancagem é dependente da margem de contribuição, ou seja, do impacto dos custos e despesas variáveis sobre o preço de venda unitário e dos valores dos custos de despesas fixas.

Com base em Costa (2009) o Método de Custeio Variável tem por objetivo auxiliar na tomada de decisão. É através desse método que se apura a Margem de Contribuição que é o valor que recupera os custos fixos, e o Ponto de Equilíbrio que

é quando o total dos custos é igual ao total das receitas, onde o lucro será zero. Neste método, considera-se como custo do produto apenas o que for variável, considerando os fixos diretamente no resultado independente de ter ocorrido a venda.

Para Fontoura (2013) são vantagens da margem de contribuição:

- a) Auxílio à administração a decidir quais produtos merecem prioridade de divulgação.
- b) Facilita a decisão a respeito de quais segmentos produtivos devem ser ampliados, restringidos ou abandonados.
- c) Permite avaliar a viabilidade de aceitação de pedidos em condições especiais.
- d) Avaliação de alternativas quanto a reduções de preço, descontos especiais, uso de prêmios para aumentar o volume de vendas.
- e) Auxiliar gerentes a entenderem a relação entre custos, volume, preços e lucros.

De acordo com Megliorini (2007) *apud* Fontoura (2013) as principais vantagens do custeio variável são:

- a) Identificar os produtos/serviços que mais contribuem para lucratividade da empresa.
- b) Determinar os produtos/serviços que podem ter suas vendas incentivadas ou reduzidas, e os que podem ser excluídos da linha de produção.
- c) Identificar os produtos/serviços que proporcionam maior rentabilidade.
- d) Definir o preço dos produtos/serviços em condições especiais, como por exemplo, para ocupar eventual capacidade ociosa.
- e) Determinar o nível mínimo de atividades para que o negócio seja rentável.
- f) Definir, em uma negociação com o cliente, o limite de desconto permitido.

A Figura 6, tem por objetivo comparar o método de custeio por absorção com método de custeio variável, apontando as principais diferenças entre os dois.

Figura 6 - Diferenças entre o custeio por absorção e o custeio variável

ABSORÇÃO	VARIÁVEL
Todos os custos de fabricação são considerados como custo do produto.	Apenas os custos variáveis são considerados.
O resultado varia em função da produção.	O resultado varia somente em função das vendas.
É necessário utilizar métodos de rateio para atribuir os custos fixos aos produtos.	Não se utilizam métodos de rateio, os custos fixos são considerados como despesas e não como custo do produto.
É possível estabelecer o custo total unitário dos produtos.	Há um custo unitário parcial, pois considera os custos variáveis.
Não identifica a margem de contribuição.	Identifica a margem de contribuição unitária e global.
Importante para decisões de longo prazo	Importante para decisões de curto prazo.

Fonte: Adaptado de Fontoura (2013)

Comparando os dois sistemas, nota-se que utilizam-se os mesmos dados, mas a forma como esses dados são tratados é diferente.

#### 2.6.4 Custeio ABC

Quanto ao Método ABC, a ideia básica é tomar os custos das diversas atividades da empresa e compreender seu comportamento, encontrando bases que representem a relação entre os produtos e as atividades. Fontoura (2013) afirma que nesse método todas as informações estão alicerçadas na gestão por processos e aplicação da contabilidade de custos como ferramenta de gestão e controle estratégico.

Para Vanderbeck e Nagy (2002) empresas que utilizam o ABC tentam deslocar todo custo indireto possível, que precisam ser alocados para as ordens, grupos de custos diretos, que podem ser rastreados por ordens individuais, e que foram a causa pela ocorrência dos custos.

É um método de difícil aplicação devido à complexidade de implementação, dificuldade da definição dos direcionadores dos centros estratégicos, além de ter um alto custo para implantação. (FONTOURA, 2013).

## 2.7 CUSTO-PADRÃO

Segundo Silva (1984) custo-padrão são valores dentro dos quais deveriam manter-se os custos reais. É quanto a empresa entende que deveria custar determinado produto, levando em consideração as condições de fabricação oferecidas pela empresa.

A finalidade básica do custo-padrão é proporcionar um instrumento de controle para gestores. Oliveira e Perez Jr. comentam que:

Conceitua-se custo-padrão como aquele custo normal de um produto. é elaborado considerando um cenário de bom desempenho operacional, porém levando em conta eventuais deficiências existentes nos materiais e insumos de produção, na mão de obra, etc. (OLIVEIRA e PEREZ JR., 2009, p.304).

De acordo com Martins, Gelbcke, Santos e Ludícibus (2013) o custo-padrão pode ser adotado inclusive pela própria contabilidade, desde que sejam feitos os ajustes ao custo real por absorção para efeitos tributários e de publicação.

A Figura 7, tem por objetivo demonstrar fatores que devem ser considerados para formulação do custo-padrão.

Figura 7 – Fatores a Considerar no Custo-Padrão



Adaptado de Silva 1984, p.16

Vanderbeck e Nagy (2001) custos padrões seriam incorridos sob condições de operações eficientes e são previstos antes do processo de manufatura começar. Segundo os mesmos autores, o custo padrão baseia-se na predeterminação do que devia custar um produto e subsequente sua comparação com o custo real para visualizar os desvios e conseqüentemente tomar medidas para eliminar esses desvios.

Silva (1984) afirma que com o custo-padrão, busca-se a redução dos custos por meio da eliminação das ineficiências e pelo estabelecimento de responsabilidades quanto essas ineficiências.

Esse método deve ser implantado em conjunto com outro sistema que forneça os custos reais. Segundo Sousa (2012), dessa forma, utilizando o método do custo padrão em conjunto com outro, pode-se se fazer uma comparação entre o custo padrão estabelecido previamente e os custos reais incorridos.

Ainda segundo Sousa (2012) o método do custo padrão só terá importância para empresa se utilizado em conjunto com outro, para que possa haver a comparação dos valores e a busca pelas ações corretivas necessárias.

Conforme Viceconti e Neves (1995)

(...) O Custo-Padrão é um instrumento muito poderoso para que a empresa tenha controle sobre seus custos, comparando o que deveria ser com o que efetivamente ocorreu. Ao detectar as ineficiências a empresa terá diante de si um quadro adequado para determinar de que forma poderá cortar custos e aumentar sua lucratividade. (VICECONTI e NEVES, 1995 p.102).

Segundo os mesmos autores, se o custo-padrão for menor que o custo real, a variação será desfavorável. Por outro lado, se o custo real for menor que o custo-padrão, a variação será favorável, uma vez que a empresa apresentou um custo menor que o estabelecido como padrão.

Conforme Silva (1984)

Os padrões adotados devem ser revisados, de tempo em tempo, como consequência das modificações ocorridas nas condições utilizadas para o seu cálculo. Padrões desatualizados podem levar os administradores a diminuir a importância dos erros ocorridos e desestimular esforços, mesmo onde seja necessária ação mais enérgica. (SILVA, 1984 p.77).

Crepaldi (2004 *apud* Marquesini et al. 2006) reconhece três tipos de custo-padrão, o ideal, o estimado e o corrente:

- a) Custo-padrão ideal: determinado de forma científica, pelo setor de engenharia de produção da empresa, dentro das condições ideais de qualidade dos materiais, eficiência da mão de obra, com desperdício mínimo dos insumos;
- b) Custo-padrão estabelecido: determinado através de uma projeção para o futuro por meio de uma média dos custos ocorridos no passado;
- c) Custo-padrão corrente: situado entre o ideal e o estimado, determinado através da realização de um estudo para avaliar a eficiência da produção, levando em consideração as deficiências existentes que não podem ser sanadas pela empresa, pelo menos no curto e médio prazo.

De acordo com Marquesini et al. (2006) o gerenciamento pelo método do custo-padrão é fundamentado na análise das variações para identificar as causas que a provocaram. As variações entre padrão e real podem apresentar desvios em quatro aspectos:

- a) Variação de preço: quando há desvio entre o preço estabelecido e o realizado. O mercado é responsável por essa variação;
- b) Variação de quantidade: desvio entre a quantidade de insumos estabelecidos e a efetivamente consumida, são variações de natureza técnica;
- c) Variação mista: efeito da variação de preço na variação de quantidade e vice-versa;
- d) Variação por mudança técnica: geradas no processo produtivo por técnicas inovadoras ou substituição de matéria-prima.

Conforme Leone (2012) o custo-padrão é aplicado sobre tudo em operações repetitivas, quando os parâmetros já estão definidos e os custos mantêm relação íntima com a variabilidade dos dados quantitativos.

Ainda conforme Leone (2012) a implantação do custo-padrão em empresas prestadoras de serviços, cujas atividades sejam realizadas respectivamente, é possível, uma vez que indicadores de produtividade, desempenho e rendimento já estão definidos.

## 2.8 TRANSPORTE RODOVIÁRIO NO BRASIL

Conforme Silva e Bazoli (2010) os primeiros investimentos na infraestrutura rodoviária no Brasil se deram em meados de 1920, no governo de Washington Luís. Em 1926 construiu-se a única rodovia pavimentada do país até 1940, a Rodovia Rio - São Paulo. Dessa época em diante, os próximos governantes do Brasil foram dando prosseguimento aos investimentos rodoviários, acarretando na instalação de grandes fabricantes de automóveis no Brasil, como Volkswagen, Ford e General Motors, utilizando como fonte de atração o apoio à construção de rodovias.

Para Silva e Bazoli (2010) hoje o transporte rodoviário é o principal sistema logístico no Brasil, sendo esse sistema o principal meio de transporte de cargas e passageiros no tráfego do país.

Segundo o IBGE, o transporte rodoviário sempre esteve no topo do meio de transporte mais utilizado no Brasil, e a tendência é que com o passar dos anos esse setor cresça cada vez mais.

De acordo com a PAS 2007, o segmento de transporte rodoviário de passageiros correspondeu a 51,4% do pessoal ocupado no transporte rodoviário e a 36,3% da receita, em 2007. Destacou-se o serviço de transporte municipal (urbano e suburbano), inclusive regiões metropolitanas em linhas regulares, com 62,3% da receita.

Com base nos dados acima apresentados, conclui-se que o setor de transporte rodoviário está em constante ascendência por ser o principal meio de transporte utilizado no país. No capítulo a seguir, dar-se-á início ao estudo de caso em uma empresa desse setor, com o foco na utilidade da Contabilidade de Custo.

### **3 ESTUDO DE CASO**

#### **3.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA**

A seguir é apresentada a empresa em que é efetuado o estudo de caso. Inicialmente será apresentado o histórico da empresa, seu mercado de atuação e estrutura para, posteriormente, tabular os dados e aplicar a metodologia sugerida pelo problema de pesquisa, com intuito de alcançar os objetivos elencados anteriormente.

##### **3.1.1 Histórico**

A empresa Angst & Araújo Comércio de Alimentos e Transportes Ltda, foi fundada em 10 de março de 2006, com o objeto social de comércio de gêneros alimentícios como, por exemplo, amendoim, balas, salgadinhos, e transporte rodoviário de cargas e encomendas, pelos então sócios, Álei Lucas Girardi e Manoel Ramos de Araújo, porém com a administração exercida apenas pelo sócio Álei. Inicialmente localizada na Rua Vergínio Tonietto, número 2148, Bairro Kayser, embora tivesse em seu objeto o comércio de gêneros alimentícios, o forte da empresa era o transporte de cargas realizado de forma terceirizada para a transportadora Braspress Brasil Transportes Urgentes, na época realizado pelo próprio sócio Álei Lucas. No mesmo ano de sua fundação, foi necessário realizar a compra de um caminhão furgão para que se pudesse iniciar a prestação de serviço, iniciando assim a sua frota.

Em janeiro de 2008, a empresa realizou sua primeira alteração contratual, mudando o objeto social, sede e administração. A partir de então, acrescentou ao seu objeto o transporte de passageiros e o transporte escolar. Sua sede passou a ser na Rua Maria Bohn, nº 428 no Bairro Sagrada Família, e a administração passou a ser exercida por ambos os sócios.

Em meados de abril de 2008, a empresa conseguiu seu primeiro trabalho fixo na área de transporte de passageiros, fechando um contrato de prestação de serviço com a empresa Origin Indústria de Utilidades. Com o crescimento do serviço na área dos passageiros, a área das vendas foi ficando de lado, sendo exercida apenas alguns dias da semana.

Em maio de 2008 surgiu a oportunidade de participar de uma licitação da Prefeitura Municipal de Caxias do Sul, pela SMED – Secretaria Municipal da Educação, concorrendo à prestação de serviços de transportes escolar para escolas municipais e estaduais, com contrato assinado por cinco anos. A empresa cotou preço para sete roteiros, a modalidade da licitação era por concorrência, ganhando aquele que apresentasse o menor valor por roteiro, sendo que dos sete roteiros que cotaram, ganharam quatro. Começava ali uma nova fase, o transporte escolar passaria a ser o responsável por mais de 50% do faturamento mensal da empresa. Para isso foi necessária aquisição de novos carros e contratação de funcionários.

Essa prestação durou até meados de 2013, quando, com o vencimento do prazo de validade da licitação, a empresa optou por parar de fornecer serviço à Prefeitura, passando a atender exclusivamente empresas e escolas particulares. O transporte de carga foi repassado para um sucessor que registrou uma empresa específica para esse tipo de prestação de serviço.

### **3.1.2 Mercado de Atuação**

Atualmente, a Angst & Araújo tem como objeto social principal o transporte rodoviário de passageiros sobre regime de fretamento municipal e transporte escolar. Presta seu serviço para cinco empresas situadas em Caxias do Sul, além do transporte escolar para três escolas, sendo seu faturamento concentrado cerca de 40% em um cliente.

O ramo de transporte possui um mercado muito amplo e com grande concorrência, desta forma para se manter no mercado é necessário oferecer diferenciais, como por exemplo, serviços especializados, veículos equipados, etc.

Todas as empresas atendidas pela Angst & Araújo são indústrias, do ramo metalúrgico e plástico. Com relação às escolas, são atendidas escolas para deficientes e escolas particulares, sendo nessas atendidas crianças que estejam matriculadas até o sexto ano.

### **3.1.3 Estrutura da Empresa**

Por se tratar de uma empresa familiar de pequeno porte, inicialmente todos os serviços oferecidos eram realizados pelos sócios, não possuindo funcionários.

Com o passar dos anos e com o aumento da demanda, passou-se a necessitar contratação de mão de obra, seja para desenvolver função diretamente ligada à prestação de serviço, ou seja, os motoristas, seja para desenvolver funções secundárias e administrativas. Hoje conta com seis colaboradores, além dos dois sócios.

O escritório da empresa, onde são tratados todos os assuntos de cunho administrativo e decisório, situa-se na casa de um dos sócios. Para prestação dos serviços possui uma frota composta por quatro vans e um micro ônibus. Devido à demanda atual que atende, conta com a parceira de sete terceiros.

Pelo histórico da empresa, nota-se que ela foi crescendo com o passar dos anos, porém sem nenhum gerenciamento das informações que produzia, a não ser pela contabilidade que é encarada pela empresa mais como uma exigência do fisco do que uma ferramenta para tomada de decisão. Essa falta de gerenciamento, e até mesmo de controle, com o passar do tempo torna-se um agravante para o crescimento da empresa, pois hoje nenhuma empresa evolui na sorte, é necessário ter planejamento.

Dentre a falta de controle, cita-se como foco deste estudo, a falta de gestão do custo. Por essa falta de gestão a empresa não consegue medir qual de seus carros rende mais, o que pode fazer para aumentar o rendimento daqueles que não estão dando o retorno esperado, e até mesmo que cenários poderia explorar para maximizar seus resultados.

Um dos fatores que vem se agravando na realidade da empresa é que ela não está sabendo visualizar e apurar seus custos, impactando na sua formação de preço e manutenção dos seus serviços. Além disso, a concentração significativa do faturamento em um único cliente geralmente influencia negativamente o negócio se não gerenciado e controlado corretamente os custos gerados por esse cenário.

Nos subcapítulos a seguir, serão elencados, apurados e mensurados os custos da empresa, separados por centro de custos, que neste caso serão os carros da frota. Após essa separação, será demonstrado o custo-padrão apurado pela média dos meses de janeiro a junho de 2015, os custos incorridos nos meses de julho e agosto, bem como uma projeção para setembro, e com base nesse histórico, será feita uma simulação de possíveis cenários que poderão ser explorados pela empresa, seja para tomada de decisão, seja para maximização de resultado.

### 3.1.4 Custos e Despesas da Empresa

Os custos da empresa em estudo são em sua totalidade diretos e semidiretos, ou seja, estão todos diretamente ligados à prestação de serviço, um dos motivos para que o método de custeio a ser aplicado seja o variável, por não existir custos que necessitam bases de rateio para serem alocados.

A empresa apresenta como custos: mão de obra, combustíveis e lubrificantes, manutenção, e neste encontram-se custos com mecânica, elétrica, seguro da frota, depreciação a ser calculada pela vida útil com base no tempo permitido pela Prefeitura de Caxias do Sul de tráfego do veículo.

Quanto às despesas, que são os gastos incorridos para obtenção de receita, são basicamente despesas com pessoal do administrativo, honorários contábeis, despesas com publicidade e propaganda, além de eventuais despesas tributárias como taxas municipais, de localização e vistoria. A empresa não possui conta em banco e, portanto não apresenta despesas ou receitas financeiras.

#### 3.1.4.1 Mensuração e Classificação dos custos e despesas

Através da coleta, separação e análise dos documentos fornecidos pela empresa, a classificação dos custos ficou conforme Figura 8.

Figura 8 – Classificação dos Custos

Fixos	Variáveis
Salário	Combustível
Seguro	Manutenção
Depreciação	

Fonte: Elaborado pela autora

Com relação às despesas, a Figura 9, apresenta a classificação das principais despesas:

Figura 9 – Classificação das Despesas

Administrativa	Comercial	Tributária
Salário	Salário	Taxa de Localização
Honorários	Publicidade/Propaganda	Taxa de Vistoria de
Energia Elétrica	Telefone	Veículos

Fonte: Elaborado pela autora

A correta classificação dos custos e despesas é de suma importância para aplicação do sistema de custeio, alocação nos centros de custos, apuração do custo-padrão, e correta análise dos resultados.

### 3.1.5 Custo-Padrão

Conforme visto no referencial teórico, o custo-padrão é aquele custo considerado normal do produto/serviço, elaborado em um bom cenário operacional considerando eventuais deficiências.

Para apuração do custo-padrão da empresa Angst & Araújo, considerou-se a média dos custos incorridos de janeiro/2015 a junho/2015, tendo em vista que neste ano a empresa reduziu o transporte escolar e ampliou o transporte a empresas, o que influencia diretamente nos custos e receitas.

Desta forma, o custo-padrão ficou estabelecido conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Apuração do Custo – Padrão – Média de Janeiro a Junho de 2015

<b>Veículo</b>	<b>Boxer - ILA 1596</b>		<b>Master - INL 5811</b>		<b>GS - MAX 8101</b>		<b>Micro - JTV 8557</b>		<b>Jumper - LBZ 7928</b>		<b>Custo Total</b>
Km Rodados		3.125		5.329		2.300		1.552		2.626	14.931
Salário	R\$	1.319,40	R\$	1.319,40	R\$	906,00	R\$	906,00	R\$	788,00	R\$ 5.238,80
FGTS	R\$	105,55	R\$	105,55	R\$	72,48	R\$	72,48	R\$	63,04	R\$ 419,10
Provisão Férias	R\$	146,60	R\$	146,60	R\$	100,67	R\$	100,67	R\$	-	R\$ 494,54
Provisão 13º Salário	R\$	109,95	R\$	109,95	R\$	75,50	R\$	75,50	R\$	-	R\$ 370,90
Encargos s/Provisões	R\$	20,52	R\$	20,52	R\$	14,09	R\$	14,09	R\$	-	R\$ 69,24
Combustível	R\$	860,94	R\$	1.422,04	R\$	633,68	R\$	427,41	R\$	723,28	R\$ 4.067,37
Manutenção	R\$	503,23	R\$	522,04	R\$	430,12	R\$	481,93	R\$	501,07	R\$ 2.438,39
Seguro	R\$	148,62	R\$	133,31	R\$	125,18	R\$	178,97	R\$	178,32	R\$ 764,39
Depreciação	R\$	233,33	R\$	305,56	R\$	138,89	R\$	208,33	R\$	322,22	R\$ 1.208,33
<b>Custos Totais</b>	<b>R\$</b>	<b>3.448,15</b>	<b>R\$</b>	<b>4.084,98</b>	<b>R\$</b>	<b>2.496,61</b>	<b>R\$</b>	<b>2.465,39</b>	<b>R\$</b>	<b>2.575,94</b>	<b>R\$ 15.071,06</b>
<b>Custo por Km Rodado</b>	<b>R\$</b>	<b>1,10</b>	<b>R\$</b>	<b>0,77</b>	<b>R\$</b>	<b>1,09</b>	<b>R\$</b>	<b>1,59</b>	<b>R\$</b>	<b>0,98</b>	<b>R\$ 1,01</b>

Fonte: elaborado pela autora

### 3.1.6 Método de Custeio Variável

Pelo fato da empresa não possuir custos indiretos, que necessitariam de rateio, entende-se que o método de maior aplicabilidade, com enfoque gerencial, para a empresa é o método do custeio variável.

Desta forma, alinhando o referencial teórico com a realidade apresentada pela empresa, tabulou-se os valores dos custos por centro de custos e totalizados, as receitas por centro de custos e totalizadas, e por fim montou-se uma Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) adaptada a cada cenário demonstrando o lucro, a rentabilidade ou margem de contribuição e o ponto de equilíbrio gerado por centro de custo.

#### 3.1.6.1 Apropriação e Apuração dos Custos por Centro de Custos

Na Tabela 1, serão apresentados os custos incorridos no mês de julho, apropriados, mensurados e tabulados no sistema desenvolvido para empresa. No sistema serão demonstrados, além dos custos por centro de custos, a composição da receita e o DRE apurado.

O sistema foi desenvolvido graficamente de forma a possibilitar a fácil visualização dos resultados e oscilações que serão explicadas e analisadas.

Para melhor compreensão dos resultados vale ressaltar que o Micro realiza 02 viagens diárias para um único cliente recebendo um valor fixo por mês, independente dos quilômetros rodados ou dias úteis do mês. A Master por sua vez além de prestar serviço para a empresa cliente 1, também realiza transporte escolar no qual cobra um valor fixo mensal por aluno. Os clientes 03 e 04 são totalmente atendidos por terceiros, com exceção do mês de julho/2015 em que o Micro realizou algumas viagens para o cliente 3. Os carros Boxer, GS e Jumper trabalham exclusivamente para o cliente 1.

Tabela 2 – Custos Incorridos no mês 07/2015

<b>Veículo</b>	<b>Boxer - ILA 1596</b>	<b>Master - INL 5811</b>	<b>GS - MAX 8101</b>	<b>Micro - JTV 8557</b>	<b>Jumper - LBZ 7928</b>	<b>Total</b>
<b>Km Rodados</b>	<b>4094</b>	<b>5356</b>	<b>1288</b>	<b>1557</b>	<b>2708</b>	<b>15003</b>
<b>Combustível - Litro</b>	<b>R\$ 2,562</b>	<b>R\$ 2,562</b>	<b>R\$ 2,562</b>	<b>R\$ 2,562</b>	<b>R\$ 2,562</b>	<b>R\$ 2,562</b>
<b>Km p/litro</b>	<b>9,3</b>	<b>9,6</b>	<b>8,405</b>	<b>9,3</b>	<b>9,3</b>	<b>9,181</b>
<b>Manutenção Mensal</b>	<b>R\$ 503,23</b>	<b>R\$ 522,04</b>	<b>R\$ 430,12</b>	<b>R\$ 481,93</b>	<b>R\$ 501,07</b>	<b>R\$ 2.438,39</b>
<b>Manutenção p/Km Rodado</b>	<b>R\$ 0,12</b>	<b>R\$ 0,10</b>	<b>R\$ 0,33</b>	<b>R\$ 0,31</b>	<b>R\$ 0,19</b>	<b>R\$ 0,16</b>
Salário	R\$ 1.319,40	R\$ 1.319,40	R\$ 906,00	R\$ 906,00	R\$ 788,00	R\$ 5.238,80
FGTS	R\$ 105,55	R\$ 105,55	R\$ 72,48	R\$ 72,48	R\$ 63,04	R\$ 419,10
Provisão Férias	R\$ 146,60	R\$ 146,60	R\$ 100,67	R\$ 100,67	R\$ -	R\$ 494,54
Provisão 13º Salário	R\$ 109,95	R\$ 109,95	R\$ 75,50	R\$ 75,50	R\$ -	R\$ 370,90
Encargos s/Provisões	R\$ 20,52	R\$ 20,52	R\$ 14,09	R\$ 14,09	R\$ -	R\$ 69,24
Combustível	R\$ 1.127,79	R\$ 1.429,33	R\$ 354,82	R\$ 428,93	R\$ 746,07	R\$ 4.086,94
Manutenção	R\$ 503,23	R\$ 522,04	R\$ 430,12	R\$ 481,93	R\$ 501,07	R\$ 2.438,39
Seguro	R\$ 148,62	R\$ 133,31	R\$ 125,18	R\$ 178,97	R\$ 178,32	R\$ 764,39
Depreciação	R\$ 233,33	R\$ 305,56	R\$ 138,89	R\$ 208,33	R\$ 322,22	R\$ 1.208,33
<b>Custos Totais</b>	<b>R\$ 3.715,00</b>	<b>R\$ 4.092,26</b>	<b>R\$ 2.217,75</b>	<b>R\$ 2.466,90</b>	<b>R\$ 2.598,72</b>	<b>R\$ 15.090,63</b>
<b>Custo por Km Rodado</b>	<b>R\$ 0,91</b>	<b>R\$ 0,76</b>	<b>R\$ 1,72</b>	<b>R\$ 1,58</b>	<b>R\$ 0,96</b>	<b>R\$ 1,01</b>

Fonte: elaborado pela autora.

Como pode-se apurar, o custo total da frota da empresa foi de R\$ 15.090,63, apresentando um custo médio unitário de R\$ 1,01, sendo que o carro que mais contribuiu para este custo foi a Master com um custo apurado de R\$ 4.092,26, sendo seu custo unitário por quilometro rodado de R\$ 0,76, ou seja, aproximadamente 27% do custo total, valor muito próximo do custo-padrão apurado pela Tabela 2, sendo que a oscilação do custo real para o padrão se deu devido a oscilação da quilometragem rodada.

Na Tabela 3, está demonstrada a composição da Receita Bruta, separada por veículo e por cliente. Nessa tabela confirma-se o exposto anteriormente, de que a empresa concentra a maior parte de seu faturamento em um único cliente.

Tabela 3 – Composição da Receita – 07/2015

Veículo		Boxer - ILA 1596	Master - INL 5811	GS - MAX 8101	Micro - JTV 8557	Jumper - LBZ 7928	Receita Total
Cliente 1							
Preço por Viagem	R\$ 57,00	R\$ 57,00	R\$ 57,00	R\$ 57,00	R\$ 57,00	R\$ 57,00	
Viagens Mês		138	115	92	0	115	
Faturamento		R\$ 7.866,00	R\$ 6.555,00	R\$ 5.244,00	R\$ -	R\$ 6.555,00	R\$ 26.220,00
Cliente 2							
Preço por Viagem	R\$ 62,86	R\$ 62,86	R\$ 62,86	R\$ 62,86	R\$ 62,86	R\$ 62,86	
Viagens Mês		0	0	0	46	0	
Faturamento		R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 2.891,56	R\$ -	R\$ 2.891,56
Cliente 3							
Preço por Viagem	R\$ 70,00	R\$ 70,00	R\$ 70,00	R\$ 70,00	R\$ 70,00	R\$ 70,00	
Viagens Mês		0	0	0	0	0	
Faturamento		R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Cliente 4							
Preço por Viagem	R\$ 115,00	R\$ 115,00	R\$ 115,00	R\$ 115,00	R\$ 115,00	R\$ 115,00	
Viagens Mês		0	0	0	30	0	
Faturamento		R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 3.450,00	R\$ -	R\$ 3.450,00
Cliente 5 - Escolar							
Preço Médio por Aluno	R\$ 250,00	R\$ 250,00	R\$ 250,00	R\$ 250,00	R\$ 250,00	R\$ 250,00	
Número de Alunos		0	14	0	0	0	
Faturamento		R\$ -	R\$ 3.500,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 3.500,00
<b>Receita Total</b>							<b>R\$ 36.061,56</b>

Fonte: elaborado pela autora

Nas Tabelas 4 e 5, estão demonstrados a receita e os custos das viagens terceirizadas no mês 07/2015, onde apurou-se um custo total de R\$ 21.160,00 e demonstra-se o DRE referente ao período de 07/2015, respectivamente.

Tabela 4 – Custo das Viagens Terceirizadas – 07/2015

Viagens Terceirizadas						
	Preço por Viagem	Receita Total	Viagens Mês	Nº de Terceiros	Custo Viagem	Custo Total
Cliente 1	R\$ 57,00	R\$ 17.043,00	299	3	R\$ 40,00	R\$ 11.960,00
Cliente 2	R\$ 62,86	R\$ 11.566,24	184	3	R\$ 40,00	R\$ 7.360,00
Cliente 3	R\$ 70,00	R\$ 3.220,00	46	1	R\$ 40,00	R\$ 1.840,00
<b>Total</b>		<b>R\$ 31.829,24</b>	<b>529</b>	<b>7</b>		<b>R\$ 21.160,00</b>

Fonte: elaborado pela autora

Tabela 5 – DRE – 31/07/2015

Demonstração do Resultado do Exercício - 31/07/2015							
Veículo	Terceirizado	Boxer - ILA 1596	Master - INL 5811	GS - MAX 8101	Micro - JTV 8557	Jumper - LBZ 7928	Total
<b>Receita Bruta</b>	<b>R\$ 31.829,24</b>	<b>R\$ 7.866,00</b>	<b>R\$ 10.055,00</b>	<b>R\$ 5.244,00</b>	<b>R\$ 6.341,56</b>	<b>R\$ 6.555,00</b>	<b>R\$ 67.890,80</b>
( - ) Impostos	(R\$ 3.265,68)	(R\$ 807,05)	(R\$ 1.031,64)	(R\$ 538,03)	(R\$ 650,64)	(R\$ 672,54)	(R\$ 6.965,60)
<b>Receita Líquida</b>	<b>R\$ 28.563,56</b>	<b>R\$ 7.058,95</b>	<b>R\$ 9.023,36</b>	<b>R\$ 4.705,97</b>	<b>R\$ 5.690,92</b>	<b>R\$ 5.882,46</b>	<b>R\$ 60.925,20</b>
( - ) Custos	R\$ 0,00	(R\$ 3.715,00)	(R\$ 4.092,26)	(R\$ 2.217,75)	(R\$ 2.466,90)	(R\$ 2.598,72)	(R\$ 15.090,63)
( - ) Custos Com Terceiros	(R\$ 21.160,00)	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	(R\$ 21.160,00)
<b>Margem de Contribuição (R\$)</b>	<b>R\$ 7.403,56</b>	<b>R\$ 3.343,95</b>	<b>R\$ 4.931,09</b>	<b>R\$ 2.488,21</b>	<b>R\$ 3.224,02</b>	<b>R\$ 3.283,74</b>	<b>R\$ 24.674,57</b>
<b>Despesas</b>							<b>(R\$ 6.514,88)</b>
Despesas Comerciais							(R\$ 2.200,34)
Despesas Administrativas							(R\$ 3.908,76)
Despesas Tributárias							(R\$ 405,78)
<b>Lucro Líquido</b>	<b>R\$ 7.403,56</b>	<b>R\$ 3.343,95</b>	<b>R\$ 4.931,09</b>	<b>R\$ 2.488,21</b>	<b>R\$ 3.224,02</b>	<b>R\$ 3.283,74</b>	<b>R\$ 18.159,69</b>
<b>Margem de Contribuição (%)</b>	<b>26%</b>	<b>47%</b>	<b>55%</b>	<b>53%</b>	<b>57%</b>	<b>56%</b>	
<b>Participação MC/Veículo</b>	<b>30%</b>	<b>14%</b>	<b>20%</b>	<b>10%</b>	<b>13%</b>	<b>13%</b>	<b>100%</b>

Fonte: elaborado pela autora

Embora a Master seja, como exposto anteriormente, o carro que apresentou maior custo, foi este também o responsável pela maior receita bruta da empresa (R\$ 10.055,00) representando cerca de 15% da receita bruta total, representando uma participação 20% da margem de contribuição total, ficando atrás apenas do resultado apresentado pela terceirização do serviço, cujo participação foi de 30%.

O mês de julho/2015 foi um mês regular para empresa, considerado normal pelo número de dias úteis, por isso, em sua maioria, os resultados dos custos ficaram bem próximos do custo-padrão apurado, o que sofre uma leve distorção no mês de agosto/2015.

Durante o mês de agosto/2015, mas precisamente do dia 20 em diante, houve redução do número de viagens fornecidas para o Cliente 1, seu maior cliente, afetando diretamente os custos e receitas da empresa, impactando dessa forma, o resultado do mês.

Na Tabela 6, estão demonstrados os custos incorridos no mês de agosto/2015. Além da redução de viagens, outro fato que impactou o resultado foi o custo da manutenção gasta sobre o veículo Master, que pelo período do mês que ficou em manutenção foi substituído por outro veículo, a Boxer.

Tabela 6 – Custos incorridos no mês 08/2015

<b>Veículo</b>	<b>Boxer - ILA 1596</b>	<b>Master - INL 5811</b>	<b>GS - MAX 8101</b>	<b>Micro - JTV 8557</b>	<b>Jumper - LBZ 7928</b>	<b>Total</b>
<b>Km Rodados</b>	<b>4485</b>	<b>3900</b>	<b>1246</b>	<b>1501</b>	<b>2709</b>	<b>13841</b>
<b>Combustível - Litro</b>	<b>R\$ 2,562</b>	<b>R\$ 2,562</b>	<b>R\$ 2,562</b>	<b>R\$ 2,562</b>	<b>R\$ 2,562</b>	<b>R\$ 2,562</b>
<b>Km p/litro</b>	<b>9,02</b>	<b>9,54</b>	<b>8,405</b>	<b>9,3</b>	<b>9,3</b>	<b>9,113</b>
<b>Manutenção Mensal</b>	<b>R\$ 512,79</b>	<b>R\$ 678,23</b>	<b>R\$ 426,78</b>	<b>R\$ 476,54</b>	<b>R\$ 520,76</b>	<b>R\$ 2.615,10</b>
<b>Manutenção p/Km Rodado</b>	<b>R\$ 0,11</b>	<b>R\$ 0,17</b>	<b>R\$ 0,34</b>	<b>R\$ 0,32</b>	<b>R\$ 0,19</b>	<b>R\$ 0,19</b>
Salário	R\$ 1.319,40	R\$ 1.319,40	R\$ 906,00	R\$ 906,00	R\$ 788,00	R\$ 5.238,80
FGTS	R\$ 105,55	R\$ 105,55	R\$ 72,48	R\$ 72,48	R\$ 63,04	R\$ 419,10
Provisão Férias	R\$ 146,60	R\$ 146,60	R\$ 100,67	R\$ 100,67	R\$ -	R\$ 494,54
Provisão 13º Salário	R\$ 109,95	R\$ 109,95	R\$ 75,50	R\$ 75,50	R\$ -	R\$ 370,90
Encargos s/Provisões	R\$ 20,52	R\$ 20,52	R\$ 14,09	R\$ 14,09	R\$ -	R\$ 69,24
Combustível	R\$ 1.273,90	R\$ 1.040,68	R\$ 343,12	R\$ 413,56	R\$ 746,40	R\$ 3.817,65
Manutenção	R\$ 512,79	R\$ 678,23	R\$ 426,78	R\$ 476,54	R\$ 520,76	R\$ 2.615,10
Seguro	R\$ 148,62	R\$ 133,31	R\$ 125,18	R\$ 178,97	R\$ 178,32	R\$ 764,39
Depreciação	R\$ 233,33	R\$ 305,56	R\$ 138,89	R\$ 208,33	R\$ 322,22	R\$ 1.208,33
<b>Custos Totais</b>	<b>R\$ 3.870,67</b>	<b>R\$ 3.859,80</b>	<b>R\$ 2.202,70</b>	<b>R\$ 2.446,14</b>	<b>R\$ 2.618,74</b>	<b>R\$ 14.998,06</b>
<b>Custo por Km Rodado</b>	<b>R\$ 0,86</b>	<b>R\$ 0,99</b>	<b>R\$ 1,77</b>	<b>R\$ 1,63</b>	<b>R\$ 0,97</b>	<b>R\$ 1,08</b>

Fonte: elaborado pela autora.

Os seus custos no mês 08/2015, conforme demonstrado na tabela acima, foram de R\$ 14.998,06, apresentando uma redução de R\$ 92,63 em relação ao mês de julho/2015, porém a redução da receita, como será demonstrada posteriormente, foi de R\$ 11.776,44, quase 18% em relação ao mês anterior.

Neste mês, o carro que apurou o maior custo foi a Boxer, com R\$ 3.8870,67, um dos motivos dessa oscilação, conforme explicado anteriormente, foi que a Master esteve em manutenção por um período do mês, aumentando seu valor de manutenção e em contrapartida reduzindo a quilometragem rodada e o gasto com combustível. Além disso, em função da redução de viagens para o cliente 1, a Master perdeu 02 corridas por dia, o que explica a redução da quilometragem rodada, enquanto a Boxer além de suprir os dias em que o outro carro estava em manutenção, manteve seu número diário de viagens.

Na Tabela 7, demonstra-se a composição da Receita Bruta do mês.

Tabela 7 – Composição da Receita – 08/2015

Veículo		Boxer - ILA 1596	Master - INL 5811	GS - MAX 8101	Micro - JTV 8557	Jumper - LBZ 7928	Receita Total
Cliente 1							
Preço por Viagem	R\$ 57,00	R\$ 57,00	R\$ 57,00	R\$ 57,00	R\$ 57,00	R\$ 57,00	
Viagens Mês		126	105	84	0	84	
Faturamento		R\$ 7.182,00	R\$ 5.985,00	R\$ 4.788,00	R\$ -	R\$ 4.788,00	R\$ 22.743,00
Cliente 2							
Preço por Viagem	R\$ 62,86	R\$ 62,86	R\$ 62,86	R\$ 62,86	R\$ 62,86	R\$ 62,86	
Viagens Mês		0	0	0	0	0	
Faturamento		R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Cliente 3							
Preço por Viagem	R\$ 70,00	R\$ 70,00	R\$ 70,00	R\$ 70,00	R\$ 70,00	R\$ 70,00	
Viagens Mês		0	0	0	0	0	
Faturamento		R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Cliente 4							
Preço por Viagem	R\$ 115,00	R\$ 115,00	R\$ 115,00	R\$ 115,00	R\$ 115,00	R\$ 115,00	
Viagens Mês		0	0	0	30	0	
Faturamento		R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 3.450,00	R\$ -	R\$ 3.450,00
Cliente 5 - Escolar							
Preço Médio por Aluno	R\$ 250,00	R\$ 250,00	R\$ 250,00	R\$ 250,00	R\$ 250,00	R\$ 250,00	
Número de Alunos		0	14	0	0	0	
Faturamento		R\$ -	R\$ 3.500,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 3.500,00
<b>Receita Total</b>							<b>R\$ 29.693,00</b>

Fonte: elaborado pela autora.

Nas Tabelas 8 e 9, demonstra-se a receita e o custo apurado das viagens terceirizadas no mês 08/2015. Nota-se que houve oscilações neste centro de custo também, pois também reduziram o número de viagens. Em seguida, demonstra-se o DRE referente 08/2015 (Tabela 10).

Tabela 8 – Custo das Viagens Terceirizadas – 08/2015

Viagens Terceirizadas												
	Preço por Viagem		Receita Total		Viagens Mês		Nº de Terceiros		Custo Viagem		Custo Total	
Cliente 1	R\$	57,00	R\$	15.561,00	273	3	R\$	40,00	R\$	10.920,00		
Cliente 2	R\$	62,86	R\$	7.920,36	126	3	R\$	40,00	R\$	5.040,00		
Cliente 3	R\$	70,00	R\$	2.940,00	42	1	R\$	40,00	R\$	1.680,00		
<b>Total</b>			R\$	26.421,36	441	7			R\$	17.640,00		

Fonte: elaborado pela autora.

Tabela 9 – DRE – 31/08/2015

Demonstração do Resultado do Exercício - 31/08/2015							
Veículo	Terceirizado	Boxer - ILA 1596	Master - INL 5811	GS - MAX 8101	Micro - JTV 8557	Jumper - LBZ 7928	Total
<b>Receita Bruta</b>	<b>R\$ 26.421,36</b>	<b>R\$ 7.182,00</b>	<b>R\$ 9.485,00</b>	<b>R\$ 4.788,00</b>	<b>R\$ 3.450,00</b>	<b>R\$ 4.788,00</b>	<b>R\$ 56.114,36</b>
( - ) Impostos	(R\$ 2.710,83)	(R\$ 736,87)	(R\$ 973,16)	(R\$ 491,25)	(R\$ 353,97)	(R\$ 491,25)	(R\$ 5.757,33)
<b>Receita Líquida</b>	<b>R\$ 23.710,53</b>	<b>R\$ 6.445,13</b>	<b>R\$ 8.511,84</b>	<b>R\$ 4.296,75</b>	<b>R\$ 3.096,03</b>	<b>R\$ 4.296,75</b>	<b>R\$ 50.357,03</b>
( - ) Custos	R\$ 0,00	(R\$ 3.870,67)	(R\$ 3.859,80)	(R\$ 2.202,70)	(R\$ 2.446,14)	(R\$ 2.618,74)	(R\$ 14.998,06)
( - ) Custos Com Terceiros	(R\$ 17.640,00)	R\$ 0,00	(R\$ 17.640,00)				
<b>Margem de Contribuição (R\$)</b>	<b>R\$ 6.070,53</b>	<b>R\$ 2.574,46</b>	<b>R\$ 4.652,03</b>	<b>R\$ 2.094,05</b>	<b>R\$ 649,89</b>	<b>R\$ 1.678,01</b>	<b>R\$ 17.718,97</b>
<b>Despesas</b>							<b>(R\$ 6.840,89)</b>
Despesas Comerciais							(R\$ 2.212,64)
Despesas Administrativas							(R\$ 4.104,36)
Despesas Tributárias							(R\$ 523,89)
<b>Lucro Líquido</b>	<b>R\$ 6.070,53</b>	<b>R\$ 2.574,46</b>	<b>R\$ 4.652,03</b>	<b>R\$ 2.094,05</b>	<b>R\$ 649,89</b>	<b>R\$ 1.678,01</b>	<b>R\$ 10.878,08</b>
<b>Margem de Contribuição (%)</b>	<b>26%</b>	<b>40%</b>	<b>55%</b>	<b>49%</b>	<b>21%</b>	<b>39%</b>	
<b>Participação MC/Veículo</b>	<b>34%</b>	<b>15%</b>	<b>26%</b>	<b>12%</b>	<b>4%</b>	<b>9%</b>	<b>100%</b>

Fonte: elaborado pela autora.

Pelo DRE, nota-se que a oscilação no custo por carro não acompanhou a receita por carro, uma vez que a maior receita continuou por responsabilidade da Master, com R\$ 9.485, 00, 17% da receita bruta total e uma participação na margem de contribuição total de 26%. Isso se explica pelo fato da Master além de prestar serviço para empresa cliente também trabalha com transporte escolar, onde recebe um valor fixo por aluno independente da quilometragem rodada ou dias úteis do mês.

Observa-se que o custo com terceiros acompanhou a redução, pois estes também reduziram o número de viagens, porém continuam responsáveis pela maior participação na margem de contribuição total da empresa, representando 34%, além de representar 47% da receita bruta do mês.

As Tabelas 10 a 13 representam uma projeção para setembro de 2015 com base no cenário econômico em que a empresa está inserida.

A projeção para o mês de setembro/2015 foi calculada com base no cenário apresentado pelo mês de agosto/2015, onde começou a redução do número de viagens para o Cliente 1, além de uma nova alteração reconhecida no início de setembro/2015, que foi a perda do serviço ofertado para o Cliente 3, para o qual fez apenas 16 viagens no mês. Este cliente alegou como motivo da rescisão do serviço a redução de custo tendo em vista o atual cenário econômico da região.

Na Tabela 10, que demonstra o custo projetado para o mês 09/2015.

Tabela 10 – Projeção de Custos para 09/2015

<b>Veículo</b>	<b>Boxer - ILA 1596</b>	<b>Master - INL 5811</b>	<b>GS - MAX 8101</b>	<b>Micro - JTV 8557</b>	<b>Jumper - LBZ 7928</b>	<b>Total</b>
<b>Km Rodados</b>	<b>4485</b>	<b>3568</b>	<b>1247</b>	<b>1502</b>	<b>2710</b>	<b>13511</b>
<b>Combustível - Litro</b>	<b>R\$ 2,562</b>	<b>R\$ 2,562</b>	<b>R\$ 2,562</b>	<b>R\$ 2,562</b>	<b>R\$ 2,562</b>	<b>R\$ 2,562</b>
<b>Km p/litro</b>	<b>9,02</b>	<b>9,57</b>	<b>9,01</b>	<b>9,2</b>	<b>9,3</b>	<b>9,22</b>
<b>Manutenção Mensal</b>	<b>R\$ 509,87</b>	<b>R\$ 643,23</b>	<b>R\$ 428,76</b>	<b>R\$ 473,21</b>	<b>R\$ 520,82</b>	<b>R\$ 2.575,89</b>
<b>Manutenção p/Km Rodado</b>	<b>R\$ 0,11</b>	<b>R\$ 0,18</b>	<b>R\$ 0,34</b>	<b>R\$ 0,32</b>	<b>R\$ 0,19</b>	<b>R\$ 0,19</b>
Salário	R\$ 1.319,40	R\$ 1.319,40	R\$ 906,00	R\$ 906,00	R\$ 788,00	R\$ 5.238,80
FGTS	R\$ 105,55	R\$ 105,55	R\$ 72,48	R\$ 72,48	R\$ 63,04	R\$ 419,10
Provisão Férias	R\$ 146,60	R\$ 146,60	R\$ 100,67	R\$ 100,67	R\$ -	R\$ 494,54
Provisão 13º Salário	R\$ 109,95	R\$ 109,95	R\$ 75,50	R\$ 75,50	R\$ -	R\$ 370,90
Encargos s/Provisões	R\$ 20,52	R\$ 20,52	R\$ 14,09	R\$ 14,09	R\$ -	R\$ 69,24
Combustível	R\$ 1.273,77	R\$ 952,18	R\$ 343,45	R\$ 413,79	R\$ 746,51	R\$ 3.729,69
Manutenção	R\$ 509,87	R\$ 643,23	R\$ 428,76	R\$ 473,21	R\$ 520,76	R\$ 2.575,83
Seguro	R\$ 148,62	R\$ 133,31	R\$ 125,18	R\$ 178,97	R\$ 178,32	R\$ 764,39
Depreciação	R\$ 233,33	R\$ 305,56	R\$ 138,89	R\$ 208,33	R\$ 322,22	R\$ 1.208,33
<b>Custos Totais</b>	<b>R\$ 3.867,62</b>	<b>R\$ 3.736,31</b>	<b>R\$ 2.205,01</b>	<b>R\$ 2.443,04</b>	<b>R\$ 2.618,85</b>	<b>R\$ 14.870,83</b>
<b>Custo por Km Rodado</b>	<b>R\$ 0,86</b>	<b>R\$ 1,05</b>	<b>R\$ 1,77</b>	<b>R\$ 1,63</b>	<b>R\$ 0,97</b>	<b>R\$ 1,10</b>

Fonte: elaborado pela autora.

Pela projeção apresentada, o custo total da frota será de R\$ 14.870,83, continuando o veículo Boxer como responsável pelo maior custo, R\$ 3.867,62 e R\$ 0,86 de custo unitário por quilometro rodado. Esse fato é consequência da diminuição da quilometragem rodada pela Master em virtude da redução do serviço.

Nota-se que em todas as situações, seja dos custos incorridos em julho e agosto, seja na projeção para setembro, os demais centro de custos (GS, Micro e Jumper) apresentam pouca oscilação, o que pode-se considerar uma oscilação normal. Isso acontece porque o Micro como dito anteriormente presta serviço para um único cliente, tendo pouca oscilação na quilometragem rodada e nenhuma oscilação na receita. Já em relação aos veículos GS e Jumper, ambos continuaram com o mesmo volume de serviço, apresentando pouca oscilação da quilometragem rodada.

Na Tabela 11, demonstra-se a projeção para composição da Receita de 09/2015.

**Tabela 11 – Projeção Composição da Receita para 09/2015**

Veículo		Boxer - ILA 1596	Master - INL 5811	GS - MAX 8101	Micro - JTV 8557	Jumper - LBZ 7928	Receita Total
Cliente 1							
Preço por Viagem	R\$ 57,00	R\$ 57,00	R\$ 57,00	R\$ 57,00	R\$ 57,00	R\$ 57,00	
Viagens Mês		126	84	84	0	84	
Faturamento		R\$ 7.182,00	R\$ 4.788,00	R\$ 4.788,00	R\$ -	R\$ 4.788,00	R\$ 21.546,00
Cliente 2							
Preço por Viagem	R\$ 62,86	R\$ 62,86	R\$ 62,86	R\$ 62,86	R\$ 62,86	R\$ 62,86	
Viagens Mês		0	0	0	0	0	
Faturamento		R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Cliente 3							
Preço por Viagem	R\$ 70,00	R\$ 70,00	R\$ 70,00	R\$ 70,00	R\$ 70,00	R\$ 70,00	
Viagens Mês		0	0	0	0	0	
Faturamento		R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Cliente 4							
Preço por Viagem	R\$ 115,00	R\$ 115,00	R\$ 115,00	R\$ 115,00	R\$ 115,00	R\$ 115,00	
Viagens Mês		0	0	0	30	0	
Faturamento		R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 3.450,00	R\$ -	R\$ 3.450,00
Cliente 5 - Escolar							
Preço Médio por Aluno	R\$ 250,00	R\$ 250,00	R\$ 250,00	R\$ 250,00	R\$ 250,00	R\$ 250,00	
Número de Alunos		0	14	0	0	0	
Faturamento		R\$ -	R\$ 3.500,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 3.500,00
<b>Receita Total</b>							<b>R\$ 28.496,00</b>

Fonte: elaborado pela autora.

Nas Tabelas 12 e 13, demonstra-se a receita e o custo projetado das viagens terceirizadas no mês 09/2015, seguida pela DRE projetada.

Tabela 12 – Projeção de Custos com Terceiros para 09/2015

Viagens Terceirizadas													
	Preço por Viagem		Receita Total		Viagens Mês		Nº de Terceiros		Custo Viagem		Custo Total		
Cliente 1	R\$	57,00	R\$	14.364,00	252	3	R\$	40,00	R\$	10.080,00			
Cliente 2	R\$	62,86	R\$	7.920,36	126	3	R\$	40,00	R\$	5.040,00			
Cliente 3	R\$	70,00	R\$	1.120,00	16	1	R\$	40,00	R\$	640,00			
<b>Total</b>			R\$	<b>23.404,36</b>	<b>394</b>	<b>7</b>				R\$	<b>15.760,00</b>		

Fonte: elaborado pela autora.

Tabela 13 – DRE Projetado para 30/09/2015

Demonstração do Resultado do Exercício - 30/09/2015							
Veículo	Terceirizado	Boxer - ILA 1596	Master - INL 5811	GS - MAX 8101	Micro - JTV 8557	Jumper - LBZ 7928	Total
<b>Receita Bruta</b>	<b>R\$ 23.404,36</b>	<b>R\$ 7.182,00</b>	<b>R\$ 8.288,00</b>	<b>R\$ 4.788,00</b>	<b>R\$ 3.450,00</b>	<b>R\$ 4.788,00</b>	<b>R\$ 51.900,36</b>
( - ) Impostos	(R\$ 2.401,29)	(R\$ 736,87)	(R\$ 850,35)	(R\$ 491,25)	(R\$ 353,97)	(R\$ 491,25)	(R\$ 5.324,98)
<b>Receita Líquida</b>	<b>R\$ 21.003,07</b>	<b>R\$ 6.445,13</b>	<b>R\$ 7.437,65</b>	<b>R\$ 4.296,75</b>	<b>R\$ 3.096,03</b>	<b>R\$ 4.296,75</b>	<b>R\$ 46.575,38</b>
( - ) Custos	R\$ 0,00	(R\$ 3.867,62)	(R\$ 3.736,31)	(R\$ 2.205,01)	(R\$ 2.443,04)	(R\$ 2.618,85)	(R\$ 14.870,83)
( - ) Custos Com Terceiros	(R\$ 15.760,00)	R\$ 0,00	(R\$ 15.760,00)				
<b>Margem de Contribuição (R\$)</b>	<b>R\$ 5.243,07</b>	<b>R\$ 2.577,51</b>	<b>R\$ 3.701,34</b>	<b>R\$ 2.091,74</b>	<b>R\$ 652,99</b>	<b>R\$ 1.677,90</b>	<b>R\$ 15.944,55</b>
<b>Despesas</b>							<b>(R\$ 6.667,86)</b>
Despesas Comerciais							(R\$ 2.209,23)
Despesas Administrativas							(R\$ 3.956,04)
Despesas Tributárias							(R\$ 502,59)
<b>Lucro Líquido</b>	<b>R\$ 5.243,07</b>	<b>R\$ 2.577,51</b>	<b>R\$ 3.701,34</b>	<b>R\$ 2.091,74</b>	<b>R\$ 652,99</b>	<b>R\$ 1.677,90</b>	<b>R\$ 9.276,69</b>
<b>Margem de Contribuição (%)</b>	<b>25%</b>	<b>40%</b>	<b>50%</b>	<b>49%</b>	<b>21%</b>	<b>39%</b>	
<b>Participação MC/Veículo</b>	<b>33%</b>	<b>16%</b>	<b>23%</b>	<b>13%</b>	<b>4%</b>	<b>11%</b>	<b>100%</b>

Fonte: elaborado pela autora.

Nota-se, na Tabela 12, que o custo com terceiros ficará R\$ 15.760,00. Por sua vez a receita bruta total será de R\$ 51.900,36, prevalecendo a Master com a maior participação na margem de contribuição total em relação aos demais carros, representando 23%.

Nota-se ainda que a participação na margem de contribuição total apresentada pela terceirização continua sendo a maior, representando 33%. Com base nisso e na análise dos meses anteriores, pode-se concluir que a terceirização é mais vantajosa para empresa. Isso se explica pelo fato de ela não ter que arcar com os gastos com impostos e tributos, folha de pagamento, manutenção e combustível neste caso. Para confirmar se essa afirmação é verdadeira, será simulado um cenário para 2016 com base na necessidade exposta pelos sócios da empresa, onde será ampliada a terceirização do serviço ofertado para empresas e ampliada a oferta de serviço escolar.

Considerando a projeção para setembro/2015, em relação aos meses anteriores e ao custo-padrão apurado, percebe-se que a realidade da empresa foi mudando no decorrer dos meses, em função principalmente da atual situação do mercado que vem se apresentando em recesso econômico, onde todos os dias têm-se notícias de desemprego, queda de produção, pedidos de recuperação judicial.

Tendo em vista a situação econômica atual, mostra-se necessário planejamento e inovação para manter-se ativo no mercado e conseguir cumprir com as obrigações já assumidas. Dessa forma, a projeção de um novo cenário para o ano de 2016 mostra-se de suma importância para que a empresa possa decidir qual caminho trilhar daqui para frente.

### **3.1.7 Simulação do Cenário para 2016**

Durante uma conversa informal com os sócios da empresa para coleta de informações e apresentação das projeções já realizadas, surgiu o assunto de qual seriam as expectativas para o próximo ano, tendo em vista o atual cenário econômico. Nesta conversa os sócios comentaram que havia possibilidade de ampliar o transporte escolar já fornecido e terceirizar a maior parte do transporte de passageiros para empresas.

Com base nisso, tornou-se oportuno que fosse feita uma simulação de como ficariam os resultados com base nesse novo cenário, para que se pudesse analisar a viabilidade e os impactos dessa mudança para a empresa estudada.

Admitindo-se essa possibilidade de mudança, montou-se o seguinte cenário: os veículos Boxer e Master fariam exclusivamente transporte escolar; os veículos GS e Jumper permaneceriam atendendo unicamente o Cliente 1; o veículo Micro continuaria a atender o Cliente 3 e passaria também a fazer transporte escolar.

Para tentar se aproximar ao máximo da realidade, reajustaram-se os valores de custos e preços com base no histórico de aumentos dos últimos 02 anos. Para salários admitiu-se um reajuste de 8,76%, para combustível R\$ 0,02 por litro. O seguro não foi atualizado devido a sua vigência. Por opção do sócio, este deixaria de recolher o FGTS opcional recolhido anteriormente.

Com relação à quilometragem rodada, os veículos a serem utilizados para transporte escolar, em sua maioria, rodariam mais quilômetros e conforme experiências passadas da empresa, veículos que realizam transporte escolar apresentam menor custo com manutenção. Ressalta-se que os valores expressos nas tabelas a seguir foram calculados como estimativa mensal.

Por fim, visando obter uma ampla visão dos cenários da empresa, será apresentado um comparativo entre o custo-padrão calculado com base nas médias de janeiro a junho/2015, o cenário de setembro/2015 que é o que se realizará até o final do ano corrente, e a simulação do novo cenário para o ano de 2016.

Na Tabela 14, está a projeção de custo mensal admitindo esse novo cenário.

Tabela 14 – Projeção Mensal de Custos para 2016

<b>Veículo</b>	<b>Boxer - ILA 1596</b>	<b>Master - INL 5811</b>	<b>GS - MAX 8101</b>	<b>Micro - JTV 8557</b>	<b>Jumper - LBZ 7928</b>	<b>Total</b>
<b>Km Rodados</b>	<b>4302</b>	<b>4405</b>	<b>1288</b>	<b>3057</b>	<b>2710</b>	<b>15763</b>
<b>Combustível - Litro</b>	<b>R\$ 2,582</b>	<b>R\$ 2,582</b>	<b>R\$ 2,582</b>	<b>R\$ 2,582</b>	<b>R\$ 2,582</b>	<b>R\$ 2,582</b>
<b>Km p/litro</b>	<b>9,3</b>	<b>9,6</b>	<b>8,405</b>	<b>9,3</b>	<b>9,3</b>	<b>9,181</b>
<b>Manutenção Mensal</b>	<b>R\$ 499,63</b>	<b>R\$ 498,04</b>	<b>R\$ 431,12</b>	<b>R\$ 493,93</b>	<b>R\$ 503,65</b>	<b>R\$ 2.426,37</b>
<b>Manutenção p/Km Rodado</b>	<b>R\$ 0,12</b>	<b>R\$ 0,11</b>	<b>R\$ 0,33</b>	<b>R\$ 0,16</b>	<b>R\$ 0,19</b>	<b>R\$ 0,15</b>
Salário	R\$ 1.434,98	R\$ 1.434,98	R\$ 985,36	R\$ 985,36	R\$ 857,03	R\$ 5.697,71
FGTS	R\$ 114,80	R\$ 114,80	R\$ 78,83	R\$ 78,83	R\$ -	R\$ 387,25
Provisão Férias	R\$ 159,44	R\$ 159,44	R\$ 109,48	R\$ 109,48	R\$ -	R\$ 537,84
Provisão 13º Salário	R\$ 119,58	R\$ 119,58	R\$ 82,11	R\$ 82,11	R\$ -	R\$ 403,39
Encargos s/Provisões	R\$ 22,32	R\$ 22,32	R\$ 15,33	R\$ 15,33	R\$ -	R\$ 75,30
Combustível	R\$ 1.194,48	R\$ 1.175,64	R\$ 354,86	R\$ 842,28	R\$ 746,57	R\$ 4.313,83
Manutenção	R\$ 499,63	R\$ 498,04	R\$ 431,12	R\$ 493,93	R\$ 503,65	R\$ 2.426,37
Seguro	R\$ 148,62	R\$ 133,31	R\$ 125,18	R\$ 178,97	R\$ 178,32	R\$ 764,39
Depreciação	R\$ 233,33	R\$ 305,56	R\$ 138,89	R\$ 208,33	R\$ 322,22	R\$ 1.208,33
<b>Custos Totais</b>	<b>R\$ 3.927,19</b>	<b>R\$ 3.963,67</b>	<b>R\$ 2.321,16</b>	<b>R\$ 2.994,62</b>	<b>R\$ 2.607,79</b>	<b>R\$ 15.814,42</b>
<b>Custo por Km Rodado</b>	<b>R\$ 0,91</b>	<b>R\$ 0,90</b>	<b>R\$ 1,80</b>	<b>R\$ 0,98</b>	<b>R\$ 0,96</b>	<b>R\$ 1,00</b>

Fonte: elaborado pela autora.

Percebe-se que para este cenário, o custo total unitário por quilometro rodado passaria a ser de R\$ 1,00, menor do que nos cenários anteriores mesmo apresentando uma maior quilometragem rodada. O menor custo por quilômetro rodado seria do veículo Master, com uma diferença de R\$ 0,01 em relação ao veículo Boxer. O maior custo unitário seria do veículo GS. O custo total da empresa neste cenário seria de R\$ 15.814,42.

Na Tabela 15, demonstra-se a composição média mensal da receita bruta da empresa para este novo cenário.

Tabela 15 – Composição Mensal da Receita Bruta

Veículo		Boxer - ILA 1596	Master - INL 5811	GS - MAX 8101	Micro - JTV 8557	Jumper - LBZ 7928	Receita Total
Cliente 1							
Preço por Viagem	R\$ 60,00	R\$ 60,00	R\$ 60,00	R\$ 60,00	R\$ 60,00	R\$ 60,00	
Viagens Mês				96	0	118	
Faturamento		R\$ -	R\$ -	R\$ 5.760,00	R\$ -	R\$ 7.080,00	R\$ 12.840,00
Cliente 2							
Preço por Viagem	R\$ 69,86	R\$ 69,86	R\$ 69,86	R\$ 69,86	R\$ 69,86	R\$ 69,86	
Viagens Mês		0	0	0	0	0	
Faturamento		R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Cliente 3							
Preço por Viagem	R\$ 117,00	R\$ 117,00	R\$ 117,00	R\$ 117,00	R\$ 117,00	R\$ 117,00	
Viagens Mês		0	0	0	30	0	
Faturamento		R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 3.510,00	R\$ -	R\$ 3.510,00
Cliente 4 - Escolar							
Preço Médio por Aluno	R\$ 275,00	R\$ 275,00	R\$ 275,00	R\$ 275,00	R\$ 275,00	R\$ 275,00	
Número de Alunos		30	30	0	42	0	
Faturamento		R\$ 8.250,00	R\$ 8.250,00	R\$ -	R\$ 11.550,00	R\$ -	R\$ 28.050,00
<b>Receita Total</b>							<b>R\$ 44.400,00</b>

Fonte: elaborado pela autora

Nota-se pela Tabela 15 que a receita apresenta um considerável aumento de cerca de 64% se considerado o mês de setembro/2015. Isso se dá, em parte, pelo fato do veículo Micro passar a contribuir mais com a receita bruta total, uma vez que passaria a também a realizar transporte escolar no tempo em que anteriormente ficava ocioso.

Nas Tabelas 16 e 17, estão demonstrados os custos das viagens terceirizadas e a DRE projetada, respectivamente.

Tabela 16 – Projeção Mensal de Custos com Terceiros para 2016

Viagens Terceirizadas						
	Preço por Viagem	Receita Total	Viagens Mês	Nº de Terceiros	Custo Viagem	Custo Total
Cliente 1	R\$ 60,00	R\$ 33.120,00	552	5	R\$ 42,00	R\$ 23.184,00
Cliente 2	R\$ 69,86	R\$ 12.854,24	184	3	R\$ 42,00	R\$ 7.728,00
<b>Total</b>		<b>R\$ 45.974,24</b>	<b>736</b>	<b>8</b>		<b>R\$ 30.912,00</b>

Fonte: elaborado pela autora.

Tabela 17 – DRE Mensal Projetado para 2016

Demonstração do Resultado do Exercício							
Veículo	Terceirizado	Boxer - ILA 1596	Master - INL 5811	GS - MAX 8101	Micro - JTV 8557	Jumper - LBZ 7928	Total
<b>Receita Bruta</b>	<b>R\$ 45.974,24</b>	<b>R\$ 8.250,00</b>	<b>R\$ 8.250,00</b>	<b>R\$ 5.760,00</b>	<b>R\$ 15.060,00</b>	<b>R\$ 7.080,00</b>	<b>R\$ 90.374,24</b>
( - ) Impostos	(R\$ 4.716,96)	(R\$ 846,45)	(R\$ 846,45)	(R\$ 590,98)	(R\$ 1.545,16)	(R\$ 726,41)	(R\$ 9.272,40)
<b>Receita Líquida</b>	<b>R\$ 41.257,28</b>	<b>R\$ 7.403,55</b>	<b>R\$ 7.403,55</b>	<b>R\$ 5.169,02</b>	<b>R\$ 13.514,84</b>	<b>R\$ 6.353,59</b>	<b>R\$ 81.101,84</b>
( - ) Custos	R\$ 0,00	(R\$ 3.927,19)	(R\$ 3.963,67)	(R\$ 2.321,16)	(R\$ 2.994,62)	(R\$ 2.607,79)	(R\$ 15.814,42)
( - ) Custos Com Terceiros	(R\$ 30.912,00)	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	(R\$ 30.912,00)
<b>Margem de Contribuição (R\$)</b>	<b>R\$ 10.345,28</b>	<b>R\$ 3.476,36</b>	<b>R\$ 3.439,88</b>	<b>R\$ 2.847,87</b>	<b>R\$ 10.520,23</b>	<b>R\$ 3.745,80</b>	<b>R\$ 34.375,42</b>
<b>Despesas</b>							<b>(R\$ 7.531,47)</b>
Despesas Comerciais							(R\$ 3.103,42)
Despesas Administrativas							(R\$ 4.015,24)
Despesas Tributárias							(R\$ 412,81)
<b>Lucro Líquido</b>	<b>R\$ 10.345,28</b>	<b>R\$ 3.476,36</b>	<b>R\$ 3.439,88</b>	<b>R\$ 2.847,87</b>	<b>R\$ 10.520,23</b>	<b>R\$ 3.745,80</b>	<b>R\$ 26.843,95</b>
<b>Margem de Contribuição (%)</b>	<b>25%</b>	<b>47%</b>	<b>46%</b>	<b>55%</b>	<b>78%</b>	<b>59%</b>	
<b>Participação MC/Veículo</b>	<b>30%</b>	<b>10%</b>	<b>10%</b>	<b>8%</b>	<b>31%</b>	<b>11%</b>	<b>100%</b>

Fonte: elaborado pela autora.

Nota-se que pela projeção deste novo cenário, o custo com terceiros, demonstrado na Tabela 16, passaria para R\$ 30.912,00, bem como a receita bruta gerada por eles seria de R\$ 45.974,24. Este aumento se dá devido ao aumento da terceirização das viagens do Cliente 1.

Pela DRE apresentada na Tabela 17, estima-se um aumento aproximado de 34% de lucro líquido, que poderia ser distribuído entre os sócios, como era feito anteriormente, ou reinvestido na empresa. Nota-se também, como consequência, o aumento da margem de contribuição. A participação por veículo na margem de contribuição total apresenta nova distribuição, com um aumento de 27% de participação do veículo Micro. A participação dos terceiros continua a girar em torno dos 30%, enquanto aos demais veículos a participação mostra-se melhor distribuída, ficando entre 8% e 11%.

Pela projeção, os custos aumentam, porém, em contrapartida, a receita acompanha o aumento. Dessa forma gera maior lucro líquido, ou seja, maior retorno e remuneração para os sócios. Demonstra-se então, que este cenário é viável para empresa.

Nas tabelas a seguir demonstra-se a comparação gráfica dos custos e sua evolução (custo-padrão, projeção de setembro/2015 e projeção para 2016) e o reflexo dessas mudanças no resultado da empresa, representada pelas DRE.

**Tabela 18 – Comparação dos Resultados – Custos: Custo – Padrão x Setembro/2015 x Projeção 2016**

Comparação dos Custos: Padrão x Setembro/2015 x Projeção 2016					
Custo-Padrão		Cenário Setembro/2015		Cenário Projetado 2016	
	<b>Custo Total</b>		<b>Custo Total</b>		<b>Custo Total</b>
Km Rodados	14.931	Km Rodados	13.511	Km Rodados	15.763
Salário	R\$ 5.238,80	Salário	R\$ 5.238,80	Salário	R\$ 4.840,68
FGTS	R\$ 419,10	FGTS	R\$ 419,10	FGTS	R\$ 387,25
Provisão Férias	R\$ 494,54	Provisão Férias	R\$ 494,54	Provisão Férias	R\$ 537,84
Provisão 13º Salário	R\$ 370,90	Provisão 13º Salário	R\$ 370,90	Provisão 13º Salário	R\$ 403,39
Encargos s/Provisões	R\$ 69,24	Encargos s/Provisões	R\$ 69,24	Encargos s/Provisões	R\$ 75,30
Combustível	R\$ 4.067,37	Combustível	R\$ 3.729,69	Combustível	R\$ 4.313,83
Manutenção	R\$ 2.438,39	Manutenção	R\$ 2.575,83	Manutenção	R\$ 2.426,37
Seguro	R\$ 764,39	Seguro	R\$ 764,39	Seguro	R\$ 764,39
Depreciação	R\$ 1.208,33	Depreciação	R\$ 1.208,33	Depreciação	R\$ 1.208,33
<b>Custos Totais</b>	<b>R\$ 15.071,06</b>	<b>Custos Totais</b>	<b>R\$ 14.870,83</b>	<b>Custos Totais</b>	<b>R\$ 15.814,42</b>
<b>Custo por Km Rodado</b>	<b>R\$ 1,01</b>	<b>Custo por Km Rodado</b>	<b>R\$ 1,10</b>	<b>Custo por Km Rodado</b>	<b>R\$ 1,00</b>

Fonte: elaborado pela autora.

Comparado os três resultados evidenciados na Tabela 18, percebe-se que foi apurado como custo-padrão unitário por Km rodado o valor de R\$ 1,01, projetou-se para setembro/2015 R\$ 1,10, e para um novo cenário em 2016 R\$ 1,00, mesmo apresentando maior quilometragem rodada. Dessa forma, conclui-se que no quesito custo, a projeção para 2016 é a que apresenta um menor custo.

Demonstra-se na Tabela 19, a comparação das DRE do mesmo período.

Tabela 19 – Comparação dos Resultados – DRE: Custo – Padrão x Setembro/2015 x Projeção 2016

Demonstração do Resultado do Exercício					
Demonstração do Resultado do Exercício Custo-Padrão		Demonstração do Resultado do Exercício - 30/09/2015		Demonstração do Resultado do Exercício - Projeção 2016	
Veículo	Total	Veículo	Total	Veículo	Total
<b>Receita Bruta</b>	<b>R\$ 59.000,60</b>	<b>Receita Bruta</b>	<b>R\$ 51.900,36</b>	<b>Receita Bruta</b>	<b>R\$ 90.374,24</b>
(-) Impostos	(R\$ 6.053,46)	(-) Impostos	(R\$ 5.324,98)	(-) Impostos	(R\$ 9.272,40)
<b>Receita Líquida</b>	<b>R\$ 52.947,14</b>	<b>Receita Líquida</b>	<b>R\$ 46.575,38</b>	<b>Receita Líquida</b>	<b>R\$ 81.101,84</b>
(-) Custos	(R\$ 15.071,06)	(-) Custos	(R\$ 14.870,83)	(-) Custos	(R\$ 15.814,42)
(-) Custos Com Terceiros	(R\$ 18.480,00)	(-) Custos Com Terceiros	(R\$ 15.760,00)	(-) Custos Com Terceiros	(R\$ 30.912,00)
<b>Margem de Contribuição (R\$)</b>	<b>R\$ 19.396,08</b>	<b>Margem de Contribuição (R\$)</b>	<b>R\$ 15.944,55</b>	<b>Margem de Contribuição (R\$)</b>	<b>R\$ 34.375,42</b>
<b>Despesas</b>	<b>(R\$ 6.592,40)</b>	<b>Despesas</b>	<b>(R\$ 6.667,86)</b>	<b>Despesas</b>	<b>(R\$ 7.531,47)</b>
Despesas Comerciais	(R\$ 2.163,90)	Despesas Comerciais	(R\$ 2.209,23)	Despesas Comerciais	(R\$ 3.103,42)
Despesas Administrativas	(R\$ 3.876,72)	Despesas Administrativas	(R\$ 3.956,04)	Despesas Administrativas	(R\$ 4.015,24)
Despesas Tributárias	(R\$ 551,78)	Despesas Tributárias	(R\$ 502,59)	Despesas Tributárias	(R\$ 412,81)
<b>Lucro Líquido</b>	<b>R\$ 12.803,68</b>	<b>Lucro Líquido</b>	<b>R\$ 9.276,69</b>	<b>Lucro Líquido</b>	<b>R\$ 26.843,95</b>
<b>Retorno por Km Rodado</b>	<b>R\$ 0,86</b>	<b>Retorno por Km Rodado</b>	<b>R\$ 0,69</b>	<b>Retorno por Km Rodado</b>	<b>R\$ 1,70</b>

Fonte: elaborado pela autora.

Com base no comparativo acima representado pela Tabela 19, nota-se uma distorção maior dos cenários em relação ao custo-padrão apurado, onde o lucro líquido foi de R\$ 12.803,68, enquanto que a projeção de setembro/2015 traz R\$ 9.276,69, distorção essa explicada anteriormente como reflexo do atual cenário econômico. Para projeção de 2016, admitindo um novo cenário, expandindo o fornecimento de transporte escolar e aumentando a terceirização, apresenta-se como lucro líquido R\$ 26.843,95. Como o cenário projetado para 2016 é que apresenta menor custo, logo será o que apresenta maior lucro.

Analisando todas as tabulações e resultados apresentados, pode-se apurar o retorno por quilômetro rodado, dividindo o lucro líquido pelos quilômetros rodados. Dessa forma, para o que foi calculado como custo-padrão levando em consideração as médias de janeiro/2015 a junho/2015, chega-se a um retorno de R\$ 0,86 por quilômetro rodado. Para julho/2015 apura-se R\$ 1,21; para agosto/2015 R\$ 0,79; setembro/2015 R\$ 0,69 e por fim, para projeção calculada para 2016 R\$ 1,70.

A partir do cálculo do retorno, nota-se que com o decorrer dos meses o retorno foi diminuindo, passando de R\$ 1,21 inicial para R\$ 0,69, ou seja, redução

de aproximadamente 57% em relação ao retorno inicial apurado. Essa diminuição pode ser explicada pela mudança do cenário econômico analisado de julho a setembro, onde houve redução do lucro em função da redução da prestação de serviço, reflexo da recessão econômica que se vem enfrentando.

Por outro lado, admitindo o cenário projetado para 2016, apura-se um retorno de R\$ 1,70 por quilometro rodado, mesmo que este cenário apresente uma maior quilometragem rodada em relação aos demais. O cálculo do retorno confirma o que apurou-se anteriormente, que mostra este cenário como o mais vantajoso para empresa.

## 4 CONCLUSÃO

A Contabilidade de Custos evolui a cada dia, servindo cada vez mais como instrumento de fornecimento de informação para a gestão das organizações, dando suporte à tomada de decisão, seja na produção de gráficos, planilhas ou relatórios, que quando usados como ferramenta comparativa, auxiliam aos gestores a visualizarem a situação da empresa, analisando o que precisa ser melhorado e decidir qual caminho seguir.

Vale ressaltar que é necessário estar atento às mudanças do mercado, para que se possa prever e traçar estratégias para enfrentar os desafios e se manter competitivo, como por exemplo, no atual cenário de recessão econômica.

Esta monografia foi desenvolvida com o objetivo de propor a utilização da Contabilidade de Custo como ferramenta de gestão, servindo de suporte para tomada de decisão, aplicada em uma empresa de pequeno porte do ramo de prestação de serviço de transporte rodoviário de passageiros. A grande maioria das empresas deste porte não utiliza essa metodologia/ferramenta, seja por falta de conhecimento, seja por considerarem responsabilidade do contador.

Nota-se que o uso da Contabilidade de Custos como ferramenta gerencial, torna-se um diferencial às empresas no que diz respeito às decisões, por apresentar informações chaves para várias decisões gerenciais.

Verificando a realidade exposta pela empresa em estudo, aliando o conhecimento teórico à prática, foi possível criar um modelo de simulador de cenários, onde se tabula os custos, seja pelo incorrido seja por projeção, permitindo a comparação dos resultados, permitindo maior segurança à tomada de decisão.

Acredita-se que o modelo proposto atende as necessidades da empresa, sendo um modelo de fácil aplicabilidade e compreensão que abrange todos os custos apresentados pela empresa, demonstrando o resultado apurado.

De nada adianta medir apenas situações passadas em um cenário de constantes mudanças, onde cada vez mais se faz necessário obter informação tempestiva e relevante para traçar as estratégias da empresa. É preciso poder projetar cenários futuros, em valores que se possa mensurar, analisando a projeção de resultado futuro, podendo escolher a que melhor atender as expectativas da empresa, preservando-se assim a metodologia e técnica contábil.

Entendeu-se que para melhor visualização da real situação da empresa, era necessário separar os custos e receitas por centro de custos, que no caso foram separados por veículo da frota e por serviço terceirizado. O mesmo se fez para as receitas, separadas por cliente. Tratou-se os resultados de forma unitária e total para avaliar os impactos causados.

Dessa forma aplicou-se a metodologia apresentada pelo custeio variável, uma vez que a empresa não apresentava custos indiretos passíveis de rateios. Através desse método pode-se apurar a margem de contribuição total e por centro de custo. Confirmou-se o exposto pelo referencial teórico que dizia que esse método, mesmo não sendo aceito pelo fisco, quando utilizado internamente pelas empresas apresenta informações relevantes para fins de análise e gerenciamento de operações, apresentando dados de forma a facilitar a estimativa de lucratividade dos serviços, clientes e outros segmentos de negócio.

As informações apresentadas pela aplicação desse método de custeio podem ser utilizadas para tomada de decisão, uma vez que contribuem para o entendimento estrutural dos custos da empresa, promovendo seu monitoramento.

Avaliou-se que o resultado da empresa foi aos poucos decaindo, acompanhando a economia da região, uma vez que como prestadora de serviço de transporte rodoviário de passageiros sob regime de fretamento, está diretamente ligada ao setor industrial, para o qual, atualmente, deve a maior fatia da sua receita bruta.

Partindo deste pressuposto, e considerando que não há perspectiva de melhora deste cenário econômico, pelo menos a curto prazo, faz-se necessário buscar alternativas para manter a empresa no mercado. Foi a partir dessa necessidade e da vontade expressa pelos sócios da empresa, que entendeu-se ser necessário projetar um novo cenário para o ano de 2016, ampliando o serviço de transporte escolar, diminuindo dessa forma o tempo ocioso que se perfazia em alguns dos veículos.

Notou-se que, para este novo cenário, a quilometragem rodada aumentaria, bem como os custos da empresa, porém, em contrapartida esse aumento reflete de forma positiva na receita bruta e no lucro líquido.

O ramo de transporte escolar mostra-se carente de prestadores em relação à demanda, visto que em 2013 quando a empresa optou por eliminar o serviço

prestado à Prefeitura de Caxias do Sul, e posteriormente em 2014 quando resolveu também diminuir a prestação para alunos de escolas particulares, não houve novos entrantes nas escolas atendidas. Dessa forma, os clientes atendidos em 2014, bem como os poucos, que continuaram em 2015, seguem contatando a empresa a questionando sobre a continuidade da prestação e a possível ampliação da mesma para 2016.

Com base em todas essas informações, conclui-se que o cenário projetado para 2016, é viável e possível, pois há demanda para o serviço e pouca oferta. Conclui-se também que a terceirização mostra-se extremamente vantajosa em todas as situações apresentadas, uma vez que a empresa estudada arca apenas com o custo do pagamento do serviço prestado pela empresa terceira.

Através da tabulação e da análise dos dados, pôde-se confirmar as hipóteses apresentadas, pois com o sistema desenvolvido tornou-se possível medir os custos da empresa para utilizá-los como ferramenta de gestão. A empresa passa a ter controle dos seus custos, por veículo, podendo analisar qual é o mais rentável e qual poderia melhorar seu desempenho, traçando estratégias para melhorar seus resultados e permanecer no mercado, mesmo em momentos de recessão e retração do mercado.

A simulação desse novo cenário, bem como de todos os demais, só foi possível através da abertura da empresa em fornecer informação para realização do estudo, seja por documentos físicos, seja por conversa informal.

Por tratar-se de uma empresa de pequeno porte que não apresentava um sistema de custo próprio, recomenda-se a utilização do modelo proposto como suporte para gestão da empresa.

Este estudo, através da Contabilidade de Custos, permitiu o desenvolvimento de um modelo de simulação de cenários, facilitando a comparação entre os resultados, possibilitando à empresa mudar sua estratégia e projetar a obtenção de resultados melhores, a fim de garantir a continuidade da operação da empresa. Assim, confirma-se a hipótese 3 apresentada no capítulo 1.

Por fim conclui-se que a Contabilidade em sua totalidade, e neste estudo com foco na Contabilidade de Custo, deixa de ter como função principal atender às exigências do fisco, e passa a ser uma fornecedora de informação para a administração das organizações, estando diretamente ligada ao suporte para

tomada de decisão, por apresentar informações relevantes, tempestivas e passíveis de comparação.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Paula Pacheco, CAMARGO, Joel. **Gestão e Contabilidade de Custos**. Boituva, 2009. Dissertação (Graduação em Ciências Contábeis), FIB.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- COELHO, Fernando José. **Proposta de implantação de um sistema de custos: um estudo de caso da alfa academia de fitness**. Florianópolis, 2005. Dissertação (Graduação em Ciências Contábeis), UFSC.
- COSTA, José Manuel da. **Contabilidade Introdutória**. 1. Ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2009.
- FLORENTINO, Américo Matheus. **Os custos podem acabar com sua empresa**. 1. Ed. Rio de Janeiro: Funager, 2003.
- FONTOURA, Fernando Batista Bandeira da. **Gestão de Custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio**. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- GARCIA, Guilherme Villas. **Aplicação do custeio baseado em atividades: um estudo de caso na gerência econômico-financeira de uma empresa prestadora de serviços do segmento de tecnologia de informação e comunicação**. Florianópolis, 2005. Dissertação (Graduação em Ciências Contábeis), UFSC.
- GRECO, Alvíso, GÄRTNER, Günther, AREND, Lauro. **Contabilidade Teoria e Práticas Básicas**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- HANSEN, D. R., MOWEN, M M. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. 1. Ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- LEONE George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. Ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2012.
- MARQUESINI, Antonio Gilberto, TOLEDO, Júlio César Scaramusi de, PRUDENCIATO, Wallace, CAVENAGHI, Vagner. **Estudo para utilização do método de custo-padrão combinado com o sistema de custeio variável no gerenciamento de custos**. Bauru, 2006. Dissertação, UNESP.
- MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens, SANTOS, Ariovaldo dos, IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Manual de Contabilidade Societária Aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos Inclui o ABC**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

OLIVEIRA, Luís Martins de e PEREZ JR. José Hernandez. **Contabilidade de Custos para Não Contadores**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura e aplicação**. 2. Ed. São Paulo: Thomson Learning, 2007.

RIBEIRO, Pedro Henrique Plácido. **Planejamento tributário: a melhor opção de modalidade tributária aplicada em uma empresa que atua no ramo de comércio varejista de combustível**. Fortaleza, 2013. Dissertação (Graduação em Ciências Contábeis), Faculdade Cearense.

SANTOS, Laércio Rodrigo dos. **Custeio Padrão em uma empresa de Produtos de Higiene e Limpeza**. Ascurra, 2013. Dissertação (Graduação em Ciências Contábeis).

SILVA, Ediney Lopes da. **Manuais CNI – Custo-padrão e produtividade**. 1. Ed. Rio de Janeiro: CNI, 1984.

SILVA, Mônica Maria, BAZOLI, Thiago Nunes. **Operações e logística**. 1. Ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

SOUSA, Marco Aurélio Batista de. **Os métodos de custeio utilizados nas maiores indústrias de Santa Catarina**. Dissertação, UFSC.

TARIFA, Marcelo Resqueti. **Análise Contábil**. 1. Ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2009

TREGANSIN, Karla Tochetto Signori. **Proposta de uma sistemática de custeio para empresas de serviços de saúde**. Porto Alegre, 2004. Dissertação (Mestrado em Engenharia), UFRGS.

VANDERBECK, Edward J., NAGY, Charles F. **Contabilidade de Custos**. 11. Ed. São Paulo: Thomson Pioneira, 2001.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2000.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo**. 7. Ed. São Paulo: Frase Editora, 2003.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de Custos**. 4. Ed. São Paulo: Frase Editora, 1995.

WERNKE, Rodney. **Aplicação do método UEP numa indústria de acessórios para molduras e porta-retratos**. *Revista Brasileira de Contabilidade*, nº 173, p. 35 – 50, set – out 2008.