

MARCO ANTÔNIO AMPESSAN

**LEVANTAMENTO DE CUSTOS PARA
DECISÃO SOBRE A MANUTENÇÃO DO
SERVIÇO DE TRANSPORTE PRÓPRIO DE
COMBUSTÍVEL**

Trabalho de Conclusão de Estágio apresentado ao curso de Administração da Universidade Federal de Santa Catarina, sob a orientação do professor Sinésio Stefano Dubiela Ostroski, como requisito para obtenção do Título de Bacharel em Administração.

FLORIANÓPOLIS

2004

MARCO ANTÔNIO AMPESSAN

**LEVANTAMENTO DE CUSTOS PARA DECISÃO SOBRE A
MANUTENÇÃO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE PRÓPRIO DE
COMBUSTÍVEL**

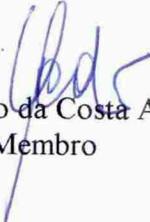
Este Trabalho de Conclusão de Estágio foi julgado adequado e aprovado em sua forma final pela Coordenadoria de Estágios do Departamento de Ciências da Administração da Universidade Federal de Santa Catarina.

Prof. Sinésio Stefano Dubiela Ostroski
Coordenador de Estágios

Apresentada à Banca Examinadora integrada pelos professores:


Prof. Sinésio Stefano Dubiela Ostroski
Orientador


Profa. Liane Carly Hermes Zanella
Membro


Prof. Pedro da Costa Araújo
Membro

Este trabalho é dedicado às pessoas amadas que tanto contribuem para o meu aprimoramento: Elio, Vera, Christine, Sérgio, Ana Cristina, Sérgio, Elio Antônio, Claudinne e, em especial, a minha namorada, Marina, que com seu amor manteve a caminhada serena e prazerosa.

AGRADECIMENTOS

A Deus, que me concedeu força e coragem, nas horas de desânimo e cansaço, para concluir este trabalho com êxito.

Aos meus pais, Elio e Vera, pelo carinho, compreensão, apoio e incentivo, fundamentais para o percurso desta jornada.

Aos meus irmãos e cunhado, Christine, Elio, Claudinne e Sérgio, que muito me incentivaram e motivaram para que eu continuasse firme nesta caminhada.

Aos meus sobrinhos, Ana Cristina e Serginho, pelos sorrisos que me fortaleceram nos momentos de desânimo.

A minha namorada, Marina, pelo amor, que a todo o momento percebo em seus gestos e atitudes.

Agradeço, também, à Dona Maria Luiza, que me ofereceu apoio e compreensão quando precisei.

Ao meu Orientador de Conteúdo, Prof. Sinésio, por sua inspiração intelectual e seu valioso exemplo de vida, pela confiança, dedicação, amizade e, principalmente, por seus sábios conselhos.

Aos Professores em geral, mestres de categoria, pela importância na minha formação, engrandecendo meus conhecimentos.

“A coisa mais indispensável a um homem é reconhecer o uso que deve fazer de seu próprio conhecimento”.

Platão

RESUMO

AMPESSAN, M. A. **Levantamento de custos para decisão sobre a manutenção do serviço de transporte próprio de combustível**. 2004. 60 f. Trabalho de Conclusão de Estágio (Graduação em Administração). Curso de Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

Este estudo tem por finalidade o levantamento de custos para decisão sobre a manutenção do serviço de transporte próprio de combustível da empresa Irmãos Ampessan e Cia Ltda., através de informações levantadas sobre demanda e custos desse serviço. Apreciam-se neste, os conceitos de terceirização e seu surgimento, que mesmo sendo muito recentes ilustram bem o desenvolvimento em volta da questão. Observaram-se as questões jurídicas que envolvem a terceirização, sua legalidade e limitações, bem como a posição de alguns sindicatos sobre o assunto. Ainda na questão jurídica são apontados riscos e vantagens da terceirização. Este trabalho contempla a contabilidade de custos, seus princípios básicos, sua terminologia, a classificação dos custos em diretos e indiretos, fixos e variáveis, e custeio por absorção. A metodologia concebe este estudo como uma análise diagnóstica, abordada predominantemente de forma quantitativa e exploratória utilizando-se o método de estudo de caso. A coleta de dados ocorreu por entrevistas semi-estruturadas, pesquisa documental e pesquisa bibliográfica. Os dados numéricos coletados foram tratados de forma matemática. Foi realizado levantamento dos custos do serviço de transporte próprio, através de análise de documentos contábeis do período de junho de 2002 a junho de 2003, sendo apurado o valor de R\$ 34.053,22 (trinta e quatro mil cinqüenta e três reais e vinte e dois centavos). Para obtenção deste valor foram considerados os custos com materiais diretos, obrigações legais e mão-de-obra direta e indireta. O levantamento dos custos do serviço de transporte terceirizado foi realizado com base nos relatórios de compra de combustíveis emitidos pela empresa no período de junho de 2002 a junho de 2003 e em informações fornecidas pelas distribuidoras de combustível com as quais possui contrato, obtendo-se, então, o valor de R\$ 52.926,90 (cinqüenta e dois mil novecentos e vinte e seis reais e noventa centavos). Por fim, fez-se a comparação entre os valores encontrados, que resultou na apuração do menor custo.

Palavras-chave: consumo, custos, terceirização.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 OBJETIVOS.....	11
1.1.1 Objetivo geral.....	11
1.1.2 Objetivos específicos	11
1.2 HISTÓRICO DA EMPRESA.....	12
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	105
2.1 A TERCEIRIZAÇÃO	15
2.1.1 As vantagens e riscos da terceirização.....	18
2.1.2 Como surgiu a terceirização	20
2.1.3 Aspectos jurídicos da terceirização	22
2.1.4 A posição dos sindicatos sobre a terceirização.....	26
2.2 OS CUSTOS.....	28
2.2.1 A contabilidade de custos.....	28
2.2.2 Princípios básicos da contabilidade de custo	29
2.2.3 Terminologia em custos industriais.....	30
2.2.4 Classificação de custos	31
2.2.4.1 Custos diretos e indiretos	31
2.2.4.2 Custos fixos ou variáveis.....	34
2.2.5 O custeio por absorção.....	36
2.2.5.1 Separação entre custos e despesas	36
2.2.5.2 Apropriação dos custos diretos e indiretos.....	37
2.2.5.3 Custo de oportunidade.....	38
3 METODOLOGIA.....	39

3.1 DELINEAMENTO DO ESTUDO	39
3.2 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	39
3.3 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS	40
3.4 INSTRUMENTOS DE ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	41
4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS.....	42
4.1 O SERVIÇO DE TRANSPORTE	42
4.2 LEVANTANDO OS CUSTOS DO SERVIÇO DE TRANSPORTE PRÓPRIO	42
4.2.1 Consumo de materiais diretos	43
4.2.2 Obrigações legais.....	45
4.2.3 Consumo de mão-de-obra.....	47
4.2.3.1 Consumo de Mão-de-Obra Direta (MOD)	47
4.2.3.2 Consumo de Mão-de-Obra Indireta (MOI)	50
4.3 LEVANTANDO OS CUSTOS DO SERVIÇO DE TRANSPORTE TERCEIRIZADO .	42
4.4 APURANDO O MENOR CUSTO.....	54
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	56
REFERÊNCIAS	58
ANEXOS	60

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Consumo de materiais diretos segundo fabricantes	45
Tabela 2 – O consumo de materiais diretos	46
Tabela 3 – Despesas com obrigações legais no período	48
Tabela 4 – Composição salarial mensal da atividade de transporte próprio de combustível ..	49
Tabela 5 – Estimativa de remuneração da atividade de transporte de combustível no período	50
Tabela 6 – Estimativa de encargos sociais e trabalhistas a cargo da empresa no período	51
Tabela 7 – Estimativa do custo de mão-de-obra direta (MOD) no período.....	51
Tabela 8 – Composição do salário mensal do gerente da atividade de transporte de combustível.....	52
Tabela 9 – Estimativa de remuneração do gerente da atividade de transporte de combustível	53
Tabela 10 – Estimativa de encargos sociais e trabalhistas a cargo da empresa no período.....	53
Tabela 11 – Estimativa de custo de mão-de-obra indireta no período	53
Tabela 12 – Cálculo do valor de mão-de-obra indireta a apropriar ao transporte do combustível.....	54
Tabela 13 – Cálculo do valor do frete.....	55
Tabela 14 – Estimativa de custo do frete de combustíveis para demanda no período	56
Tabela 15 – Custo total do serviço de transporte próprio de combustível.....	57
Tabela 16 – Comparação entre os custos totais do serviço próprio e do serviço terceirizado.	57

1 INTRODUÇÃO

Assiste-se, atualmente, a uma acirrada disputa entre as empresas pela preferência do consumidor. Todas as áreas comerciais, como também aquelas voltadas à produção de bens e de serviços, não medem esforços para oferecer à sociedade produtos e serviços de excelência, buscando sempre baixos custos com o mais vantajoso desempenho financeiro.

Nesse ambiente competitivo, uma estratégia que vem sendo aplicada pelas empresas, visando o melhor desempenho, é a terceirização. Em tese, essa medida vem permitindo que organizações externas ocupem-se com atividades auxiliares, enquanto a empresa concentra seus recursos nas suas atividades principais.

Em determinadas circunstâncias, de forma reativa, terceirização é para o empresário uma das saídas para contornar uma contingência ou mesmo manter-se no mercado. Por outro lado, a terceirização pode ser encarada como um posicionamento estratégico, possibilitando que a empresa abandone a função executora, atuando como coordenadora.

A decisão pela concessão de um serviço a um terceiro, não é uma tarefa rotineira. O que se chama de terceirização é um ato jurídico que produz involuntariamente efeitos e até impasses entre as partes nas relações trabalhistas.

A empresa que por qualquer motivo queira implementar o processo de terceirização esbarra, entre outras, na dificuldade em estipular o valor da concessão. Isso se deve ao fato de que grande parte das empresas sequer conhece seus custos e lucros. A empresa Irmãos Ampessan e Cia. Ltda., aqui estudada, não possui levantamento de custos e não difere de boa parte das empresas.

A Irmãos Ampessan e Cia. Ltda., doravante designada por Posto Ampessan, está situada na Rodovia BR 101, Km 198, no bairro Serraria, município de Biguaçu/ SC, e vem se dedicando ao comércio de combustíveis, prestação de serviços aos veículos de passeio,

transporte de carga e transporte de passageiros. Tem como um de seus serviços auxiliares, o transporte de combustível, atividade que ocupa, além de outros recursos, um empregado, na função de motorista. A empresa demonstra interesse em conceder este serviço a terceiros afim de concentrar-se em sua atividade fundamental, a venda de combustíveis.

Aproveitando a necessidade do acadêmico em efetuar este trabalho e o interesse da empresa nessa questão, surge a oportunidade de prover o gestor da organização de informações confiáveis estabelecidas com base científica, para que ele possa analisar a alternativa da terceirização do serviço de transporte próprio de combustível.

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo geral

Levantar os custos do serviço próprio de transporte de combustível dos dois postos que compõe a empresa Irmãos Ampessan e Cia Ltda, a fim de decidir pela sua manutenção ou terceirização.

1.1.2 Objetivos específicos

- Levantar os custos do serviço de transporte próprio de combustível para demanda de determinado período.
- Levantar os custos do serviço terceirizado de transporte de combustível para demanda de determinado período.
- Apurar a opção mais vantajosa economicamente.

1.2 HISTÓRICO DA EMPRESA

A empresa Irmãos Ampessan e Cia. Ltda. foi criada em 1966, na cidade de Lages, Santa Catarina, tendo como objetivo principal a venda de combustíveis.

No ano de 1971 inaugurou uma filial no município de Biguaçu, também em Santa Catarina, no Km 198 da Rodovia BR 101.

Em 1980 deu-se a partilha do patrimônio da empresa, pela qual a filial, sob a propriedade de Élio Ampessan e Eloi Ampessan, deteve a denominação atual. Já a pioneira denominou-se Posto Léo Ampessan e Filho Ltda.

No ano de 1993, diante da duplicação da BR 101, a Irmãos Ampessan e Cia. Ltda., agora sediada em Biguaçu, fundou uma filial que foi denominada de Posto Ampessan II, em frente à primeira, que passou a ser conhecida por Posto Ampessan I. A última filial foi um projeto inovador na BR 101, com uma área de aproximadamente de 25000 m² e contando com um *layout* norte-americano.

Então, com mais de trinta anos de atuação, a Irmãos Ampessan e Cia. Ltda., contava em junho de 2003, com um quadro de quarenta e três funcionários, muito menos que os quase sessenta que possuía dois anos antes.

Registrando um cadastro de quinhentos e oitenta clientes, a empresa fechou o período de junho de 2003 com vendas mensais girando em torno de 850.000 litros de combustível, divididos em óleo diesel, gasolina e álcool, cifra esta que, embora expressiva, não se compara a alcançada em anos anteriores, quando a venda mensal de combustível não era inferior a 1.200.000 litros. A queda das vendas a partir do Plano Real foi se acentuando, o que obrigou a empresa a reduzir drasticamente seus custos e despesas.

O movimento do Posto Ampessan é gerado por pequenas empresas que efetuam transporte de carga, tendo um mercado bastante fragmentado. Esse tipo de cliente é responsável por cerca de 78% do faturamento, enquanto os outros 22% são resultantes dos cinco maiores clientes. Um fato interessante é que quatro desses clientes são do estado vizinho, Rio Grande do Sul, região onde o Posto Ampessan é bastante popular. Para que se tenha idéia das dimensões dos clientes assistidos pelo Posto Ampessan, cinco dos 580 clientes possuem juntos cerca de dois mil caminhões com autorização para abastecimento no posto. Alguns destes detêm as maiores frotas do país, como é o caso da Irapurú Transportes Ltda. e da Transportadora Bebber Ltda.

A confiabilidade na emissão de notas fiscais, aferição de bombas de combustível, segurança no pátio para pernoite de caminhoneiros, são alguns dos itens levados em consideração no momento de se optar pela escolha do posto. Os serviços de apoio como lubrificação, troca de óleo, borracharia, eletricitista, restaurante, lanchonetes e lavação também estão presentes e fazem parte do rol de vantagens que o cliente do Posto Ampessan dispõe.

A qualidade dos combustíveis comercializados nos Postos Ampessan é comprovada por meio de testes feitos pelas próprias distribuidoras. A distribuidora Esso, em parceria com o Instituto Falcão Bauer Ltda, realiza os testes de qualidade a cada três meses. Após o resultado a distribuidora concede selos que atestam a qualidade dos combustíveis, sendo estes afixados nas bombas.

Já a distribuidora Ipiranga conta com um laboratório próprio que realiza testes de qualidade a cada bimestre, afixando nas bombas selos com o resultado.

De todos os serviços de apoio, apenas a lubrificação e a troca de óleo são executados por funcionários do Posto Ampessan, os demais já foram terceirizados. Experiências anteriores mal sucedidas, como o gerenciamento do restaurante e das lanchonetes pelos proprietários do Posto, mostraram aos gestores da empresa que seu papel é melhor realizado

quando concentram seus esforços na venda de combustíveis. O serviço de transporte de combustível resulta em custos consideráveis. Dentre estes cita-se: seguro do caminhão, IPVA, motorista, obrigações trabalhistas, gastos com pneus, recapagem, combustível, lubrificação, troca de óleo, entre outros. É, a princípio, interesse do Posto Ampessan, conceder a terceiros o serviço de transporte, seguindo o exemplo dos outros serviços de apoio, possibilitando assim o ingresso da mão-de-obra do funcionário envolvido na atividade principal do posto, a venda de combustíveis.

Porém, sabem os gestores do Posto Ampessan, que a concessão dos serviços carece de todo cuidado, pois não se conhece o valor agregado desse serviço ao posto, e a perda da qualidade do serviço pode acarretar na diminuição do número de clientes.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A TERCEIRIZAÇÃO

A aplicação da metodologia de levantamento de custos para a decisão sobre terceirização requer conceitos básicos para o entendimento do assunto. Neste sentido, encontra-se a definição de terceirização segundo Romanoschi (1994, p. 21) terceirizar é um processo no qual ocorre “a passagem de atividades e funções específicas a terceiros especializados”. Assim, a empresa detém sua atenção voltada à atividade-fim, para a qual é mercadologicamente designada, passando a terceiros a atividade-meio.

Por sua vez, Alvarez (1996) afirma que não só as atividades-meio estão sendo terceirizadas nas empresas. Segundo este autor, aqueles que definem terceirização como Romanoschi, partilham um conceito ortodoxo sobre o assunto. Alvarez (1996, p. 14) afirma ainda que, “quando um terceiro produz algo mais barato e com maior qualidade, cabe ao empreendedor parar a fabricação e comprá-lo”.

Por esta lógica, vemos que se expande o conceito de terceirização, não limitando a terceirização às atividades-meio.

Considerando acerca de terceirização, tem-se a elaboração do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo (1995), doravante designado CRCSP, pela qual entende-se que, diariamente, são criadas novas estratégias de negócios visando a redução de custos e tornando os produtos mais competitivos. Porém, segundo o Conselho, muitas vezes isto só não basta, é preciso também que se faça uma reestruturação organizacional das empresas. Segundo o CRCSP, estamos diante de uma realidade onde a terceirização ganha destaque e se solidifica como uma das ações mais eficientes na racionalização de recursos.

Hoje, mais do que nunca, pelas considerações do CRCSP (1995) alguns conceitos como qualidade, produtividade e racionalização de custos são extremamente importantes à sobrevivência das empresas, independentemente da área em que atuam. A terceirização, então, surge como instrumento de auxílio que possibilita o incremento desses conceitos.

Na visão do CRCSP (1995) verifica-se uma maior amplitude às atividades que podem ser terceirizadas, relacionando-as com a transferência a terceiros das tarefas para as quais a relação custo/benefício da execução interna não é das mais vantajosas, seja do ponto de vista financeiro, de qualidade ou mesmo de especialidade.

O CRCSP (1995) relata também, sobre a tendência em se alcançar bons resultados no processo de terceirizar. Algumas delas podem ser o desenvolvimento de novos produtos, diminuição dos riscos de obsolescência de equipamentos, transferência de conhecimentos produtivos e administrativos, processo de decisão mais ágil e flexível e muitos outros. Ainda sobre aspectos positivos, pode-se destacar, dentro de uma perspectiva macroeconômica, o incentivo à criação de novos mercados para pequenas e microempresas, criação de empregos, maior geração de impostos, maior qualificação de mão-de-obra, aumento de competitividade e, até mesmo, melhor distribuição de renda.

Encontra-se também a definição de Oliveira (1994, p. 13) como sendo a terceirização “um tipo de ação administrativa que busca reduzir custos e aumentar a eficiência nas operações das empresas, visando a competitividade num mundo em que a concorrência torna-se cada vez mais acirrada”. Vê-se, por esta definição que não há indicação específica quanto às atividades que devem ser ou não terceirizadas.

Segundo Costa (apud OLIVEIRA, 1994, p. 129):

Terceirizar é buscar racionalmente os melhores resultados em escala de produção, a maior flexibilidade operacional e uma adequada redução de custos administrativos, bem como a concentração e a maximização de oportunidades para enfrentar o mercado.

Também encontram-se considerações de Oliveira (1994) tratando a terceirização como uma forma literal de desinvestimento na típica atividade industrial, propiciando redução do montante de recursos que se emprega em mão-de-obra, equipamentos, matérias-primas, processos e outros fatores de produção.

Saad (2000, p. 47) comenta que a Consolidação das Leis do Trabalho contribuiu para dar significado à terceirização. Segundo o autor, o vocábulo terceirização, sendo transplantado para o meio econômico ou empresarial, representa “a realização, por um terceiro, de atividade-fim ou atividade-meio da empresa contratante”. Então percebe-se claramente o desenvolvimento deste conceito, pelo qual a terceirização não está mais limitada à passagem de atividades-meio a terceiros, o que vem de encontro com o conceito anterior de Romanoschi.

Em sua assertativa, Saad (2000, p. 48) afirma que a terceirização “nunca, em tempo algum, se limitou às atividades-meio da empresa”. Em abono da sua posição, cita o fato das empresas montadoras de veículos receberem de centenas de outras empresas peças indispensáveis à realização de sua atividade fundamental.

Não menos importante é a colaboração de Carrion (2000, p. 289) para definir terceirização como sendo “o ato pelo qual a empresa produtora, mediante contrato, entrega a outra empresa certa tarefa (atividades ou serviços não incluídos nos seus fins sociais) para que esta realize habitualmente com empregados desta, transportes, limpeza e restaurante [...]” Estas atividades, segundo o autor, são exemplos típicos. Carrion (2000, p. 289) destaca ainda que a terceirização, “quando não fraudulenta é manifestação de modernas técnicas competitivas”.

Carrion (2000) preocupa-se em exemplificar os casos em que, habitualmente, as empresas recorrem às terceirizações. Não é sem motivo que o faz. Em seu comentário à Consolidação das Leis do Trabalho, sobre o art. 455 que contempla o assunto, traça diversos aspectos que condicionam o processo de terceirização, os quais serão ressaltados posteriormente neste trabalho.

Segundo o CRCSP (1995) a terceirização surgiu nas áreas de apoio, como alimentação para os funcionários, assistência médica, conservação e limpeza de prédios, entre outras. Porém, atualmente, convergindo com a corrente de Alvarez, o CRCSP aponta que através de conceituações mais bem firmadas, as atividades empresariais já contem terceirização em outros segmentos, além daquelas de apoio. Algumas empresas transferiram para terceiros operações relacionadas com processamento de dados, assistência jurídica e até fabricação de componentes do produto final. Dessa maneira, as empresas podem concentrar todos os seus recursos no aprimoramento e desenvolvimento de suas atividades fins, aumentando a qualidade de seu produto final. No entanto, toda atividade empresarial envolve riscos e vantagens, e a terceirização não foge dessa regra.

2.1.1 As vantagens e riscos da terceirização

Revela Oliveira (1994) que as terceirizações não são processos totalmente tranquilos e isentos de problemas, até pelo contrário, segundo ele, muita coisa pode sair errada devendo a empresa tomar cuidados para que as distorções não superem as vantagens. Ainda, segundo o autor, existe uma série de riscos que a empresa ao terceirizar pode estar correndo.

Estes riscos, no setor de transportes, decorrem, algumas vezes, do fato de que a maior parte das empresas terceirizavam apenas com foco na redução de custos, não se importando em manter o mesmo padrão da frota.

A preocupação com a redução de custos leva inúmeras organizações a trabalharem com uma quantidade muito grande de pequenas empresas simultaneamente. A transferência para essas companhias, que vivem exclusivamente em função da contratante e subcontratam autônomos, gera problemas de curto prazo, muitas vezes com a reversão do processo ou transferência para transportadoras de maior porte.

Para Oliveira (1994, p. 16), um problema que pode tomar dimensões imprevisíveis é a “perda de controle efetivo sobre os trabalhos da empresa contratada para se realizar um dado serviço, e com isso haver uma degradação da qualidade desse serviço, ou mesmo uma desvirtuação das atividades desempenhadas pelos funcionários do fornecedor”. O que, neste aspecto ainda pode ocorrer, é que os funcionários do fornecedor não se ajustem aos padrões de conduta e aos procedimentos de trabalho vigentes na empresa contratante, incorrendo em conflitos de difícil solução.

Gonçalves e Carrijo (1999) consideram que as vantagens da terceirização são, entre outras, o desenvolvimento econômico, especialização dos serviços, competitividade, busca de qualidade, controles adequados, aprimoramento do sistema de custeio, esforço de treinamento e desenvolvimento profissional, diminuição do desperdício, valorização dos talentos humanos, agilidade das decisões, menor custo, maior lucratividade e crescimento.

Os fatores restritivos, segundo Gonçalves e Carrijo (1999) ficam por conta, entre outros fatores, do desconhecimento da alta administração, resistência e conservadorismo, dificuldade de se encontrar a parceria ideal, risco de coordenação dos contratos, falta de parâmetros de custos internos, custo de demissões, conflito com os sindicatos e desconhecimento da legislação trabalhista.

2.1.2 Como surgiu a terceirização

Entre os autores que abordaram o assunto, alguns já citados, existe convergência sobre muitos aspectos históricos do surgimento da terceirização. Giosa (1997, p. 12) coloca que “como processo e técnica administrativa-operacional corrente nos países industrialmente competitivos, a terceirização originou-se nos EUA, logo após a eclosão da II Guerra Mundial”. Segundo este autor, nesse período, as indústrias bélicas precisavam concentrar seus esforços no desenvolvimento da produção de armamentos para a campanha de guerra contra o Eixo, para tanto, passaram a delegar atividades de suporte a empresas portadoras de serviços, através de encontros.

Pela observação de Gonçalves e Carrijo (1999), entende-se que a origem da terceirização converge para a citada por Giosa, ocorrendo nos Estados Unidos da América logo após a eclosão da II Guerra Mundial, com indústrias delegando algumas atividades a empresas realizadoras de serviços. Ainda segundo estes autores, no mesmo período, alguns segmentos no Brasil, como a indústria têxtil e a gráfica, se utilizaram da contratação de serviços.

Para Gonçalves e Carrijo (1999), atualmente, a terceirização é uma técnica moderna de administração, que se baseia num processo de gestão cujo critério de aplicação (início, meio e fim), com uma visão temporal (curto, médio e longo prazo) e uma ótica estratégica, é dimensionado para alcançar objetivos determinados e reconhecidos pela organização.

Por este novo critério de administração em que as atenções são dirigidas para o cliente, Gonçalves e Carrijo (1999) ressaltam que as pequenas e médias empresas, foram as primeiras a entrar neste novo processo, por serem as mais ágeis e por terem percebido a necessidade de

mudança, conquistando espaço no mercado. Porém, logo as grandes organizações começaram a fazer uma reflexão para continuar no mercado de forma competitiva.

A primeira tentativa de mudança, segundo Gonçalves e Carrijo (1999), foi conhecida como *downsizing* que, conceitualmente, proporcionava a limitação dos níveis hierárquicos, e enxugava o organograma, possibilitando a redução do número de cargos e conseqüentemente agilizando a tomada de decisões, o que, na opinião dos autores, não implica, necessariamente, no corte de pessoal. A partir daí, passou-se a transferir para terceiros a incumbência pela execução das atividades secundárias. Surge, assim, a *outsourcing* (terceirização), que foi adotada de forma plena pelas empresas.

Reportando-se ao passado, o CRCSP (1995) mostra que algumas empresas tornaram-se excessivamente burocratizadas, com excesso de pessoal, com pouca flexibilidade, perdendo competitividade e eficiência. Por entendimento, as organizações que se enquadram nesse perfil de empresa pesada, tendem a se preocupar com reformulações organizacionais, como a terceirização.

Segundo o CRCSP (1995), as empresas com o perfil de pesadas são, em tese, muito normatizadas, tendo, via de regra, fluxos de informação e de determinações extremamente lentos. Além disso, são verticalizadas, características de empresas muito centralizadoras, sem nenhuma flexibilidade e sem processos participativos para tomada de decisões, nas quais o poder é fechado.

O CRCSP (1995) relata que as empresas perceberam que a verticalização, o isolamento do poder e o total controle sobre suas atividades causam problemas no desempenho e no desenvolvimento de seus projetos. A partir daí começaram a buscar, entre outras medidas, maior transparência e menos centralização, porém, muitas continuaram a centralização, conservando o receio de abrir mão do controle e da gestão verticalizada, para não correrem riscos administrativos.

Entretanto, felizmente, encontram-se muitas empresas que já tendo passado pelas duas fases anteriores, já mudaram radicalmente seu posicionamento e hoje desfrutam das vantagens de terem processos terceirizados e por isso usufruem amplos benefícios devido a terem se tornado empresas ágeis, eficientes e eficazes, além de ganharem qualidade, especialização e finalmente, como resultado da terceirização, a competitividade de seus produtos no mercado. (CRCSP, 1995, p. 117).

Assim, também, a popularização da Internet abriu vários caminhos para sua utilização. Hoje, ela é utilizada não somente como meio de comunicação, mas como um novo recurso para fazer negócios, dando origem ao Comércio Eletrônico, ou *e-commerce*, que baseado no conceito de um mercado cibernético o qual deve sustentar mais do que simples cadeia de suprimentos (*supply chain*), servindo para que as empresas encontrem soluções para redução de custos, o aumento de receitas e o desenvolvimento de parcerias.

Com a evolução tecnológica, a previsão para este século é de que a *internet* será o principal canal de realização de negócios entre empresas, incluindo aquisição de bens e serviços de fornecedores.

Existem, atualmente, vários portais que reúnem as empresas interessadas no *business to business*, que é a forma de se realizar transações comerciais entre empresas via *internet*. Alguns são especializados em transporte de cargas, representando uma alternativa a mais para a terceirização deste setor que, segundo artigo publicado no *site* www.guialog.com.br (2001), já é a atividade logística com o maior índice de terceirização.

2.1.3 Aspectos jurídicos da terceirização

Segundo a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 em seu artigo 5º, inciso XIII: “é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”. É do entendimento de Saad (2000, p. 46)

sobre este disposto, que a Lei Fundamental não abriga qualquer prescrição que vede o negócio jurídico da terceirização e, por via de consequência, também não existe lei ordinária que proíba esta operação. Ainda afirma o autor que “nada nem ninguém pode impedir o exercício de atividades lícitas inerentes à administração de uma empresa”.

Segundo Saad (2000, p. 47), a liberdade econômica ou a livre iniciativa não podem ser levadas a extremos, segundo seu entendimento, percebe-se que a terceirização sofre, ainda no plano constitucional, certo condicionamento, através do art. 170 de onde: “A ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social [...]”.

A terceirização como é conhecida, embora sinônima de prática contemporânea avançada, também possui distorções. Como não existe uma legislação específica que conceitue o termo “terceirização”, não são raras as demandas judiciais oriundas desse tipo de relação trabalhista.

Carrion (2000) mostra a figura do *merchandage*, uma anomalia da relação trabalhista que por vezes aparece como um intermediário entre o patrão natural e o empregado, que, quando sem mais, ao exercer sua função em total efetividade, apenas avilta o salário do trabalhador, extraindo seu lucro da operação. Tal figura é proibida em vários países como na França e México, passível inclusive de ação criminal. Carrion (2000, p. 288) coloca ainda que a caracterização dessa anomalia depende das circunstâncias de: “menor atuação do locador e o longo tempo da locação, sua constância, habitualidade e exclusividade”, informa que a figura em questão é tratada no art. 7º, nas notas 7, 9 e 10 da CLT, ainda comentando sua ocorrência no meio urbano e rural, sendo, no Brasil, conhecidos os tais empreiteiros por “volantes” e outras figuras.

Em entendimento à obra de Carrion (2000) e ao art. 455 da CLT, fica o empreiteiro principal responsável, solidariamente, quando do inadimplemento das obrigações sociais por

parte do terceiro. Segundo o mesmo artigo é ressalvada, nos termos da lei civil, a ação de regresso contra o subempreiteiro, ou mesmo a retenção de importâncias devidas, para garantir o cumprimento das obrigações. Pode ocorrer ainda, em determinados casos, a condenação de ambos os empresários solidariamente.

De acordo com Carrion (2000) existem sentenças na própria CLT que conferem ao trabalhador os direitos mais benéficos, da categoria do locador ou do tomador, quanto à jornada de trabalho, salário normativo, entre outros.

Carrion (2000) relata que muitos países foram levados a reduzir o protecionismo a fim de estimular a contratação de desempregados, diante dos altos índices de desemprego mundiais. Parte da doutrina brasileira acompanha este raciocínio no intuito de abrir um caminho para absorver a mão-de-obra excedente. Concorrendo para a redução do desemprego, afirma o autor que são encontradas propostas de redução de jornada de trabalho nas empresas e contrato por tempo determinado. Segundo Carrion (2000, p. 289) essas propostas “parecem apenas paliativos”. “O trabalhador contratado por tempo determinado não assume psicologicamente sua responsabilidade integral na empresa (não veste a camisa), o que em termos de competitividade é negativo”.

Saad (2000, p. 48) demonstra que “se o empresário transfere a terceiros certas operações que vão baratear, sem sacrificio da sua qualidade, o produto final, a comunidade está sendo beneficiada”. Porém, no entendimento do autor, se essa horizontalização tem por objetivo exclusivo maior lucro mediante a redução das vantagens concedidas aos empregados, trata-se então de uma manobra condenável, passível de anulação pela Justiça.

Este autor também demonstra a possibilidade de uma empresa vir a criar outra com a finalidade de absorver, como por exemplo, sua área de processamento de dados. Mesmo que devidamente indenizados, os funcionários aproveitados pela nova empresa ressentem-se da

falta dos privilégios conquistados na antiga empresa, como anuênio, convênios médicos, enfim, fica caracterizado o ato doloso, passível também de anulação.

O caso anterior é ainda mais aprofundado por Saad (2000, p. 48), quando relata que existe situação, corriqueira “onde o empresário se utiliza de testas-de-ferro afim de fugir da formação de grupo econômico. Ainda assim é possível, através dos exames dos atos constitutivos da nova empresa, comprovar o dolo”.

De acordo com Saad (2000, p. 48) aqueles que desaprovam a terceirização invocam sempre o Enunciado nº 331 do Tribunal Superior do Trabalho que relata “salvo os casos previstos nas Leis nºs 6.019, de 3 de janeiro de 1964 e 7.102, de 20 de junho de 1983, é ilegal a contratação de trabalhadores por empresa interposta, formando-se o vínculo empregatício diretamente com o tomador dos serviços”; afim de fundamentar sua posição.

Saad (2000, p. 48) entende que o enunciado apenas diz que “mão-de-obra temporária só pode ser contratada de empresa organizada nos termos da lei específica”. O autor ressalta ainda que, no caso da terceirização, o fato que ocorre é o de uma empresa contratar outra para que lhe forneça algo ou lhe preste um certo serviço. Assim, para este autor, “é flagrante a inconsistência do argumento”.

Resumindo a questão, Saad (2000, p. 48) afirma nos seguintes termos: “a terceirização é condenável quando for simples instrumento de fraude à lei trabalhista”. Ainda que, no entendimento do autor, na maioria das vezes, a terceirização traga benefícios ao trabalhador, às empresas e à sociedade, deve-se examinar cada caso concreto, a fim de se verificar a existência de ilegalidade.

É de fato conturbado o tema, pois Saad (2000) afirma que, invariavelmente, encontra-se discordância entre autores. É razoável supor que parte desses desencontros, que formam

diferentes posições e correntes, surjam das diferentes interpretações da legislação brasileira sobre o assunto.

Alvarez (1996, p. 79) admite serem muitas as controvérsias sobre a terceirização, mas, em seu entendimento, as leis 6.019/74 e 7.102/83 mostram o pleno consentimento para o trabalho temporário e para a contratação de serviços de vigilância e transporte de valores. Nesses casos, segundo o autor, estão definitivamente afastados os riscos de ilegalidade. Em abono à sua posição, Carrion (2000) dispõe que há duas situações que, legalmente, fogem da suspeita de *merchandage*, sendo elas o trabalho temporário (art. 443, nota 6, lei 6.019/74) e o de vigilante bancário (art. 226, nota 1, lei 7.102/83).

Leiria (apud ALVAREZ, 1996) indica que os casos de sucesso da terceirização não vão ao judiciário, ainda que o ordenamento jurídico não defina de modo claro este tema, embora a legislação ofereça margem relativamente segura de entendimento que permita sua adoção.

Alvarez (1996) percebe que o Judiciário não se mostra contrário à terceirização, ainda citando que até existem iniciativas das Escolas de Magistratura de vários Estados no sentido de abrir espaços para discussão e compreensão do assunto. O assunto é de tal relevância, segundo o autor, que a Escola de Magistratura do Rio de Janeiro, introduziu a disciplina de Administração no seu currículo.

2.1.4 A posição dos sindicatos sobre a terceirização

Segundo Oliveira (1994), os sindicatos não vêem a terceirização de modo positivo. Pode-se perceber tal fato pelos depoimentos de sindicalistas e outras pessoas ligadas aos movimentos sindicais.

Oswaldo Martines Bargas, secretário de relações internacionais da Central Única dos Trabalhadores e ex-diretor do Sindicato dos Metalúrgicos do ABC, citado por Oliveira (1994, p. 137), afirma que “para os trabalhadores, a modernização da produção resulta, entre outras, na substituição do trabalho humano por máquinas, na “terceirização”, a precarização dos vínculos trabalhistas e no aumento do mercado informal de trabalho”.

Manoel Castaño Blanco, diretor do Sindicato dos Bancários de São Paulo, (apud OLIVEIRA, 1994) não poupa críticas ao tema. Segundo ele, a forma pela qual vêm sendo conduzidas as terceirizações pelos bancos, nada mais é que uma transgressão às leis sobre tributos trabalhistas, sigilo bancário e até mesmo contra a saúde do trabalhador. São práticas dos bancos, segundo Blanco, a formação de grupo econômico para absorver mão-de-obra, emprego de mão-de-obra temporária, emprego de estudantes estagiários, franquias e finalmente a contratação de terceiros.

O economista do DIEESE, Aparecido de Faria, assessor do sindicato dos químicos de São Paulo, (apud OLIVEIRA, 1994, p. 138) apresenta sua opinião:

“[...] infelizmente no Brasil, está se fazendo terceirização para se livrar de problemas estruturais. Os fatores de produção, principalmente a mão-de-obra, são problemas. Neste caso pode se fazer parcerias até com fornecedores, mas com relação à mão-de-obra ainda se mantém a política de cooptação e da alienação”.

Observa Oliveira (1994) que para os sindicatos existem três efeitos negativos da terceirização: o primeiro seria a redução, em alguma medida, do contingente de empregados da empresa, sindicalizados ou então sindicalizáveis. O segundo, a perda da credibilidade dos dirigentes sindicais perante os empregados da empresa e o terceiro efeito negativo seria, quando do processo de terceirização feito sem a consulta ao sindicato, o enfraquecimento do sindicato como entidade representante de sua classe.

2.2 OS CUSTOS

2.2.1 A contabilidade de custos

Lawrence (1975, p.1) conceitua contabilidade de custos como sendo:

“[...] o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral, para registrar os custos de operação de um negócio, de tal maneira que com os dados da produção e vendas, se torne possível à administração utilizar as contas para estabelecer os custos de distribuição e produção”.

Lawrence (1975, p.1) completa afirmando que “com a contabilidade de custos é possível mostrar o que se fez, como se fez, qual o custo, por quanto, por quanto se vendeu e qual o lucro”.

Quanto à relação entre contabilidade de custos e a contabilidade geral, Matz, Curry e Frank (1978, p.33), asseguram que “é comum considerar a contabilidade de custos como aquela fase da contabilidade geral que informa à administração do custo unitário dos artigos manufaturados e vendidos”.

Segundo Viceconti e Neves (2000), a contabilidade de custos originou-se a partir da Revolução Industrial, quando se tornou necessária a adaptação dos procedimentos de apuração do resultado em empresas comerciais, que operavam com compra e venda de mercadorias, de empresas industriais, que operavam atividades de transformação. Essa adaptação no sistema de apuração consistia na substituição do item “compras” pelos “custos de produção”. Então o ramo da contabilidade que tratava desses custos passou a chamar-se de contabilidade de custos.

No princípio, segundo Viceconti e Neves (2000), a contabilidade de custos preocupava-se basicamente com a avaliação de estoques em empresas industriais, atividade

certamente mais complexa do que nas empresas comerciais. Essa maior complexidade devia-se à pela necessidade de contabilizar salários, aquisições, utilização de matérias-primas, entre outras, enquanto nas comerciais essa mesma contabilidade se envolvia apenas com a compra e revenda de mercadorias.

Sublinha Lawrence (1975, p.2), que “a compreensão da classificação dos custos é, portanto, necessária para o domínio da contabilidade de custos. As principais classificações de custos são: (1) – elementos de custos, (2) – custos diretos e indiretos, (3) – custos departamentais, (4) – custos unitários e (5) – custos divisionais”.

Leone (1985, p.14), assevera que a contabilidade de custos “pretende atingir três objetivos principais: a determinação do lucro, o controle das operações e a tomada de decisões”.

2.2.2 Princípios básicos da contabilidade de custo

Os princípios básicos da contabilidade de custos são comuns entre vários autores que trabalharam o tema. Decidiu-se então adotar predominantemente Martins (1996) e Rossi (1998).

Martins (1996) traz alguns princípios contábeis que são aplicados à contabilidade de custos. Rossi (1998) também colabora para definir esses princípios.

O primeiro deles é o princípio da consistência ou uniformidade, descrito por Martins (1996) e por Rossi (1998). Observa-se que os dois autores concordam na definição desse princípio como sendo a manutenção, por parte das empresas, de apenas uma dentre as várias formas de escrituração contábil de um mesmo evento, a fim de possibilitar a comparação dos relatórios contábeis no decorrer do tempo.

Segundo Martins (1996) e Rossi (1998), o princípio da materialidade e relevância vem a ser a desobrigação de tratamento rigoroso, por parte da empresa, para com os valores irrisórios em relação ao todo.

Culmina no mesmo significado, para Martins (1996) e Rossi (1998), o princípio do conservadorismo e prudência. Segundo eles, este princípio ocorre quando a posição conservadora é evidenciada no sentido de antecipar prejuízo e nunca antecipar lucro. Assim, busca-se precaver de uma situação falsa favorável.

O princípio do custo histórico como base de valor para Martins (1996) e Rossi (1998), é apontado como sendo a confecção dos registros contábeis com base no valor de aquisição do bem, ou pelo preço de fabricação.

Para os mesmos autores (1996, p. 36) e (1998) respectivamente, o princípio da competência ou da confrontação entre despesas e receitas sugere que: o regime de competência dos exercícios considera a receita gerada em determinado exercício social, não importando o seu recebimento; no que tange à despesa, importa a despesa consumida sendo irrelevante o período de pagamento.

2.2.3 Terminologia em custos industriais

A terminologia em custos industriais, para Viceconti e Neves (2000, p. 6) traduz o significado dos principais e mais empregados termos em custos, que, para os autores, são os seguintes:

- **gasto:** renúncia de um ativo com o propósito de obter um bem ou serviço, representada pela promessa ou entrega de bens ou direitos, geralmente dinheiro;
- **investimento:** gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios futuros. Por exemplo: aquisição de imóveis, aquisição de móveis e utensílios, despesas pré-operacionais, entre outros;

- **custo:** gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços, ou seja, todos os gastos relativos à atividade de produção. Por exemplo: salários do pessoal da produção, matéria-prima para o processo produtivo, aluguéis da fábrica ou de equipamentos, gastos com manutenção, depreciação de equipamentos da fábrica, entre outros;
- **despesas:** gastos com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos com a finalidade de obtenção de receitas. Por exemplo: gastos com vendas, salários e encargos do pessoal de escritório, aluguéis e seguros do prédio do escritório, entre outras;
- **perda:** relativo ao gasto anormal ou involuntário, decorrente de fatores externos fortuitos ou da atividade produtiva normal da empresa. Por exemplo: é considerado custo as perdas de matérias-primas no processo produtivo e são consideradas despesas as perdas ocorridas fora da área de produção, como o roubo de um equipamento de escritório.

O pleno entendimento do significado de cada termo impede que hajam equívocos no que tange a coleta e interpretação de dados, posto que a terminologia utilizada em custos é habitualmente empregada de forma errada no cotidiano.

2.2.4 Classificação de custos

2.2.4.1 Custos diretos e indiretos

Segundo Rossi (1998), existem duas classificações básicas de custos: os diretos e indiretos.

Para o CRCSP (1995) os custos de produção são compostos pelos diretos e indiretos, custos fixos e variáveis. Segundo o Conselho os custos diretos são objetivos e fáceis de serem identificados, com a possibilidade de serem diretamente apropriáveis aos produtos acabados. São exemplos de custos diretos a matéria-prima, a mão-de-obra direta e a energia elétrica.

Ainda, segundo o CRCSP (1995), os custos diretos são apropriados aos produtos sem que haja necessidade de rateios, pois não oferecem dúvidas quanto a serem deste ou daquele item que está sendo produzido.

Os custos indiretos, segundo o CRCSP (1995) são aqueles que ocorrem nos meios de produção, porém precisam de critérios de rateio ou estimativas afim de serem alocados. Tais custos não oferecem segurança suficiente para serem incorporados aos produtos, por não se ter idéia clara a qual produto pertence.

Segundo Dutra (1995, p. 35) “custo direto é aquele que pode ser diretamente apropriado a cada tipo de bem ou órgão, no momento de sua ocorrência, isto é, está ligado diretamente a cada tipo de bem ou função de custo”.

Por Dutra (1995, p. 35) tem-se a definição de custo indireto como sendo “aquele que não se pode apropriar diretamente a cada tipo de bem ou função de custo no momento da sua ocorrência”. Segundo o autor, para proceder a apropriação dos custos indiretos utilizam-se critérios de rateio, já que os custos chamados indiretos são comuns à confecção de muitos bens.

O rateio é definido por Dutra (1995, p. 35) como sendo a “divisão proporcional por uma base que tenha valores conhecidos em cada função e que se julga que o custo ocorre nas mesmas condições que a base”. O autor ressalta ainda que classificação entre custo direto e indireto é a mais importante para a determinação do custo de cada função, sendo necessários bom senso e conhecimento do apurador, pois “o que é custo direto num processo produtivo pode ser indireto em outro”.

Com relação aos custos diretos e indiretos, Rossi (1998) diz que alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo, como quilogramas de materiais consumidos ou horas de mão-de-obra utilizadas.

Segundo Martins (1996) outros custos, no entanto, não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação deve ser feita de forma estimada e muitas

vezes arbitrária; são estes os custos indiretos. Rossi (1998) chama de custo indireto, todo aquele custo direto considerado de pouca relevância ou que apresenta dificuldade de medição.

Martins (1996) e Rossi (1998) alertam que, para que se possa classificar os custos em diretos ou indiretos, faz-se necessário a análise de diversos aspectos entre os quais:

- **Matéria-prima e embalagens:** podem ser apropriadas diretamente ao produto já que é possível identificar quanto cada produto consumiu de matéria-prima e embalagem;
- **Materiais de consumo:** como por exemplo, lubrificantes de máquinas; não é possível associá-los com o produto diretamente e são classificados como custos indiretos;
- **Mão-de-obra:** é possível associar parte dela diretamente a cada produto a partir do conhecimento de quantas horas de mão-de-obra direta são necessárias para elaborar um produto; no entanto, se houver mão-de-obra indireta, isto é, aquela que não atua diretamente no produto, torna-se difícil atribuir ao produto quanto desta mão-de-obra auxiliou na sua realização;
- **Salários da supervisão:** difíceis de serem alocados por meio de uma verificação direta e objetiva;
- **Depreciação das máquinas:** a empresa deprecia linearmente em valores iguais por período e não por produtos; devido a essa forma de contabilização é difícil alocar diretamente ao produto o custo da depreciação das máquinas utilizadas.
- **Energia elétrica:** a menos que se tenha medidores para cada máquina da produção, torna-se difícil alocar diretamente o custo da energia elétrica ao produto; aluguel do prédio; impossível, pois, de se medir diretamente quanto pertence a cada produto.

Assim, segundo Rossi (1998), ficariam classificados, para este caso, como custos diretos os seguintes: matéria-prima, embalagem, mão-de-obra (direta). Os demais seriam

classificados como custos indiretos. Verifica-se que a classificação do custo em direto ou indireto baseia-se na relação com o produto feito e não com a produção no sentido geral ou aos departamentos dentro da fábrica.

2.2.4.2 Custos fixos ou variáveis

Para Martins (1996) os custos podem também ser classificados considerando sua relação com o volume de atividade numa unidade de tempo, isto é, se são proporcionais ou não a alguma alteração de produção. Dividem-se basicamente então em custos fixos e custos variáveis, sendo esta classificação, segundo o autor, a mais importante dentre as demais. Rossi (1998) converge para a mesma classificação de Martins.

Rossi (1998) coloca que o valor global de consumo de materiais diretos num certo mês depende do volume de produção. Quanto maior a quantidade fabricada, maior seu consumo. Assim, num determinado período, o valor do custo de tais materiais varia de acordo com o volume de produção; por isso é denominado de “custo variável”.

Outros custos, como explica Rossi (1998), por exemplo, o aluguel da fábrica num determinado mês custa um certo valor que independe do volume de produção (mínimo ou máximo). Este tipo de gasto é classificado como “custo fixo”. Desta forma, a classificação de um custo em fixo ou variável depende de existir ou não uma relação entre custo e volume de produção.

Para o CRCSP (1995, p. 35) “os custos fixos e variáveis são uma classificação que não leva em consideração o produto, e sim o relacionamento entre o total do custo num período e o volume de produção”. Segundo o Conselho, esta classificação também é aplicável às despesas.

Os custos fixos, segundo o CRCSP (1995), são os que num período não têm seu montante fixado em função de oscilações na atividade. O Conselho ainda exemplifica o custo fixo com o aluguel de fábrica, cujo valor não varia conforme o volume de produção. Rossi traz exemplo idêntico ao do CRCSP.

Variáveis são os custos que, segundo o CRCSP (1995, p. 35), “tem seu valor determinado em função de oscilações na atividade da empresa”. O Conselho traz como exemplo de custo variável o consumo de materiais diretos, que depende diretamente do volume de produção, ou seja, quanto maior a quantidade produzida maior será também o consumo. Portanto o custo com esses materiais irá variar conforme o volume da produção.

Dutra (1995, p. 37), define custos fixos como “os custos de estrutura que ocorrem período após período sem variações, ou cujas variações não ocorrem como consequência de variação no volume de atividade em períodos iguais”; também exemplifica o caso de custo fixo com o aluguel de imóvel, trazendo, além disso, a depreciação calculada pelo método linear, em que o valor de cada período não difere, não dependendo da quantidade produzida.

Os custos variáveis, segundo Dutra (1995, p. 37), são aqueles “que variam em função da variação do volume de atividade, ou seja, da variação da quantidade produzida no período”. Percebe-se, então, que quanto maior a atividade produtiva, maior será o custo variável e, quanto menor atividade, menor o custo.

Podemos classificar ainda os custos variáveis, conforme Dutra (1995), entre progressivos, constantes e regressivos. Os progressivos são aqueles cujo aumento do custo ocorre em proporções maiores ao do aumento da produção; constantes são os cuja variação acontece na mesma proporção do volume da atividade e, por último, os regressivos são representados pelos que se tornam menores proporcionalmente à medida em que a produção se eleva, o que lembra a economia da escala.

2.2.5 O custeio por absorção

Segundo Viceconti e Neves (2000, p. 33) “o custeio por absorção ou custeio pleno, consiste na apropriação de todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, à produção do período”. Neste custeio os gastos não fabris são excluídos. Segundo o autor a tarefa principal neste tipo de custeio é a separação entre custos e despesas; separação que se faz importante porque gastos não fabris, como despesas, não fazem parte do custo e serão contabilizados na demonstração do resultado do período.

Tendo em vista que um dos objetivos da contabilidade de custos é a avaliação de estoques e resultados, para Rossi (1998), sua tarefa básica é conhecer o custo dos produtos acabados. Martins (1996) elabora um esquema básico da contabilidade de custos com base no custeio por absorção. Para esses dois autores o esquema básico compreende: a separação entre custos e despesas e a apropriação de custos diretos e indiretos, tratados a seguir.

2.2.5.1 Separação entre custos e despesas

Para Martins (1996) a primeira tarefa seria a separação dos custos de produção entre todos os gastos, já para Rossi (1998), a primeira tarefa, ao se determinar os custos num certo período, é separar os custos de produções das demais despesas (comerciais, administrativas e financeiras). As despesas não fazem parte do custo do produto, sendo utilizadas diretamente na demonstração do resultado do período.

2.2.5.2 Apropriação dos custos diretos e indiretos

A classificação dos custos de produção em custos diretos, para Rossi (1998) depende, basicamente, da existência de uma medida de consumo (quantidade de matéria-prima, número de horas-máquina, número de horas de trabalho necessárias, quantidade de energia elétrica necessária, entre outras) por produto acabado. Geralmente os custos diretos são formados pelo custo da matéria-prima mais o custo da mão-de-obra direta (aquela que atua no produto). Outros poderão vir a integrar os custos diretos, o que ocorrerá sempre que algum custo puder ser associado diretamente ao produto, isto é, gastou-se “x” de uma quantia determinada de um insumo qualquer para produzir um produto acabado. Os demais custos que não puderem ser classificados como diretos passam a ser, automaticamente, custos indiretos de fabricação (CIF).

Martins (1996) dispõe que o problema encontrado depois de se separarem os custos diretos dos indiretos, é realizar o rateio dos custos de produção para produtos fabricados. A pergunta que ilustra o problema, segundo o autor, seria: quanto de energia, de mão-de-obra foram gastos no produto A, B e C? Quando existem informações de o quanto cada produto consumiu de energia e mão-de-obra direta, será fácil apropriar os custos a cada produto; se não existirem, deverá ser utilizado o critério de rateio.

Quando, segundo Rossi (1998), a produção limita-se a um único produto seu custo unitário pode ser obtido dividindo-se os custos de produção (custos diretos + custos indiretos) pelo número de unidades produzidas.

Porém, é razoável afirmar que a maioria das empresas não fabrica um só produto. Dessa forma, como seria possível distribuir um montante de custos indiretos a cada produto produzido? A solução passa pela adoção de critérios de rateio para a apropriação desses

custos, da mesma forma como foram feitos com os custos diretos que não puderam ser apropriados diretamente.

Um critério de rateio citado por Martins (1996, p. 61) é “o percentual relativo que cada produto tem de custo direto em relação ao total desse custo”. Suponhamos que um produto qualquer represente 25% dos custos diretos, seriam atribuídos a este produto, então, os mesmos 25% dos custos indiretos de fabricação. A definição de rateio segundo Dutra (1995) está melhor definida no item 2.2.4.1 deste trabalho.

2.2.5.3 Custo de oportunidade

O custo de oportunidade não tem correlação com o custo contábil, relaciona-se com possíveis desembolsos ou embolsos em que a empresa poderia incorrer se decidisse por determinada alternativa, expondo quanto custa não optar pela mesma e qual seria o ganho mesmo sabendo que não vai executá-la, aponta qual o custo para se fazer algo na empresa.

Assim, custo de oportunidade trata-se de uma alternativa abandonada que não aparece em demonstrativos contábeis e gerenciais, mas certamente figura de forma muito clara no processo decisório.

Horngren (1985) dispõe custo de oportunidade como a contribuição máxima disponível de que se abre mão utilizando-se recursos limitados para um determinado fim. Representa uma alternativa abandonada, de modo que o custo é diferente do tipo comumente encontrado e discutido pelos contadores e administradores. Um custo de desembolso implica, mais cedo ou mais tarde, num dispêndio de caixa; isto é, a idéia de custo de desembolso serve de base para as avaliações típicas de ativo baseadas em custo histórico.

3 METODOLOGIA

3.1 DELINEAMENTO DO ESTUDO

Trata-se de uma “Análise Diagnóstica”, que aborda com “predominância quantitativa” e de forma “exploratória”, a questão sobre o levantamento de custos para a decisão sobre a manutenção do serviço de transporte próprio de combustível. Foi também, utilizado o método de “estudo de caso”, focando um determinado período da organização.

3.2 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Foi objeto deste trabalho a empresa Irmãos Ampessan e Cia. Ltda., localizada na Rodovia BR – 101 no Km 198, Bairro de Serraria, município de Biguaçu, Santa Catarina.

Tomou-se como fontes primárias a população composta pelos empregados da organização em questão. Como não houve necessidade de pesquisar todos os empregados, utilizou-se uma amostragem não probabilística, escolhendo apenas os elementos que direta e indiretamente, estão envolvidos com a atividade pesquisada; apenas o motorista do caminhão tanque, o gerente da atividade e os proprietários da empresa que forneceram informações sobre a parte documental do serviço.

As fontes secundárias constituíram-se de documentos contábeis que registraram as operações do transporte de combustível e das publicações que possibilitam fundamentar e desenvolver a proposta contida no projeto de estágio. Por fim, pode-se ressaltar, dentro da

delimitação do estudo, o composto de marketing. Existe uma particularidade no setor de transporte de combustível que limita um dos elementos desse composto: o preço.

A inexistência de outros fornecedores além da própria distribuidora com a qual a rede de postos possui contrato, prejudica a composição do preço, em virtude do monopólio exercido. Desta forma, as informações referentes aos custos da terceirização do serviço de transporte de combustível foram obtidas diretamente com a Esso Brasileira de Petróleo Ltda e com a Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga.

3.3 INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS

A coleta de dados utilizou diferentes procedimentos e instrumentos para as fontes primárias e secundárias.

Para algumas das fontes primárias foi adotado o procedimento de contato direto, viabilizado através de entrevistas semi-estruturadas e na obtenção de outras informações secundárias e complementares, utilizou-se entrevistas abertas.

As pesquisas documental e bibliográfica constituíram-se nas fontes secundárias. A documental foi operacionalizada por planilhas, bem como a alocação dos custos e demanda da empresa.

Alguns dos procedimentos e instrumentos de coleta de dados foram citados por Roesch (1997), pelos quais entende-se que as entrevistas são largamente utilizadas em pesquisas de mercado e opinião, sendo o método de observação destinado aos indivíduos na situação de trabalho e processos de trabalho.

3.4 INSTRUMENTOS DE ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Como os objetivos do estudo são predominantemente quantitativos, os dados coletados na pesquisa foram analisados de forma matemática, conduzindo o trabalho aos valores requeridos nos objetivos. Para a mensuração dos custos no serviço de transporte de combustível serão utilizados cálculos de média aritmética.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

4.1 O SERVIÇO DE TRANSPORTE

O serviço de transporte de combustível é feito da base de carregamento das distribuidoras até os postos. Esta base, denominada Petrobrás Distribuidora S.A. – Base Florianópolis, está situada na estrada Santa Cruz, no bairro Alto Biguaçu, município de Biguaçu, estando a 14,45km de distância dos Postos Ampessan.

Atualmente esse serviço é realizado pelo caminhão tanque da Irmãos Ampessan e Cia. Ltda., adquirido em 1991. Trata-se de um caminhão trucado da marca Mercedes-Benz, modelo 1618. Caminhão tanque trucado é a denominação do caminhão de porte médio com três eixos; dois traseiros e um dianteiro, destinado ao transporte de cargas líquidas. O combustível é transportado em um tanque de ferro, acoplado ao caminhão, com capacidade para 15.000 litros, divididos em três compartimentos de 5.000 litros, cada.

4.2 LEVANTANDO OS CUSTOS DO SERVIÇO DE TRANSPORTE PRÓPRIO

Visando o cumprimento do primeiro objetivo específico, que é “levantar os custos do serviço de transporte próprio de combustível com a determinada demanda”, foi necessário coletar os consumos de materiais diretos, as despesas com obrigações legais e a mão-de-obra, que juntos compõe os custos diretos do serviço. Para melhor análise, optou-se por classificá-los em centros de custos por atividades.

4.2.1 Consumo de materiais diretos

Pode-se verificar o consumo de alguns dos materiais diretos utilizados, através das notas fiscais de venda, pois entende-se por materiais diretos o combustível, os filtros, as graxas, os óleos hidráulicos, os aditivos e os materiais de limpeza, que são produtos comercializados pela própria empresa. Os onze pneus utilizados pelo caminhão também figuram como material direto, contudo sua aquisição é feita através da DVA Veículos – Concessionária Mercedes-Benz, empresa especializada em suprimentos para veículos automotores.

O caminhão utilizado no transporte do combustível é classificado pela concessionária como sendo um veículo de serviço misto, pois trafega, predominantemente, em rodovias de tráfego intenso, mal conservadas e faz serviço regular de entrega. De acordo com essa classificação o fabricante orienta, através do manual de manutenção, os períodos em que se devem realizar as revisões e as trocas de óleo lubrificante e filtros. A Michelin do Brasil S.A., fabricante dos pneus utilizados pelo caminhão, informa através de tabela fornecida aos revendedores, o momento em que os pneus devem ser trocados devido ao desgaste ocorrido. Com estas informações a empresa tem capacidade de prever seus custos com esses materiais.

A tabela 1 demonstra os períodos para troca de materiais conforme as instruções dos fabricantes.

Tabela 1: Consumo de materiais diretos segundo fabricantes

INTERVALO PARA TROCA DOS MATERIAIS E REVISÕES EM KM

Materiais	km
Lubrificação do chassi	10.000
Óleo lubrificante para motores	15.000

Óleo lubrificante para transmissões	30.000
Filtros de combustível	10.000
Filtros de ar	60.000
1ª Revisão	5.000
Revisões de manutenção	30.000
Pneus	80.000

***LEGENDA:** km = quilômetros.

Fonte: Manual de Manutenção Mercedes-Benz e Tabela DVA Veículos.

Observa-se na tabela 2 o preço médio de cada material utilizado no período de julho de 2002 a junho de 2003, bem como a quantidade adquirida.

Tabela 2: O consumo de materiais diretos

CUSTO DOS MATERIAIS DIRETOS NO PERÍODO

Materiais		Unidade de medida	Quantidade adquirida	VUM	TOTAL DO CUSTO (RS)
Combustível	Diesel	Litros	6.170,29	1,119	6.904,55
Filtros	BF 707	Unidade	4	3,60	14,40
	H-947/1		2	11,30	22,60
Lubrificantes	Brutus	Balde	1	90,50	90,50
	Essolube XT3		2	87,65	175,30
Graxas	Graxa Truque	-	3	9,00	27,00
Óleo Hidráulico	Esso ATF	Litros	1	7,45	7,45
Aditivos	Fluido de freio	Frasco	1	5,00	5,00
Materiais de limpeza	Jimo	Lata	1	5,50	5,50
	Cera Gran Prix	Lata	1	8,10	8,10

	Estopa	Unidade	1	1,20	1,20
Pneus	Michelin 1000x20	Unidade	11	750,00	8.250,00
TOTAL					15.511,60

***LEGENDA:** VUM = média aritmética dos valores unitários DP = depreciação no período

Fonte: Escritório do Posto Ampessan

Cabe ressaltar que o caminhão também é considerado um material direto, no entanto como foi adquirido em 1991 já encontra-se inteiramente depreciado pois o índice de depreciação de veículos é de 25% ao ano.

4.2.2 Obrigações legais

Verificou-se, através Dos relatórios financeiros do período de julho de 2002 a junho de 2003, a incidência de taxas, impostos e outras contribuições na atividade de transporte de combustível. Segundo a sócia gerente da empresa, Srta. Claudinne Ampessan, essas obrigações ocorrem com regularidade e têm valor fixado pelos órgãos públicos competentes, não havendo, historicamente, reajustes significativos desses valores.

Das contribuições tributárias pagas pelos Postos Ampessan, três incidem na atividade de transporte de combustível. Ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente - IBAMA é pago a cada trimestre a Taxa de Fiscalização Ambiental (TFA), decorrente do programa de ações do Governo Federal de Monitoramento do Comércio de Produtos Químicos e do Plano de Combate à Degradação e Poluição Ambiental.

O INMETRO, Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial, recolhe anualmente a Taxa de Inspeção. Esta taxa assegura a qualidade e a inexistência de

vazamentos no tanque onde o combustível é transportado. A autorização para o caminhão trafegar é expedida após essa inspeção e o pagamento da taxa correspondente.

Da mesma forma, o IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, o Seguro Obrigatório e a Taxa de Licenciamento, são recolhidos anualmente pela Secretaria de Estado da Fazenda, através do DETRAN – Departamento de Trânsito, são necessários para regularização do veículo.

Os valores pagos durante o período estão descritos na tabela 3.

Tabela 3: Despesas com obrigações legais no período

DESPESAS COM OBRIGAÇÕES LEGAIS

Contribuição	IP	Valor (R\$)	Total da Despesa (R\$) 12 meses
TFA	4	240,00	960,00
Taxa de Inspeção INMETRO	1	477,70	477,70
IPVA	1	458,87	458,87
Seguro Obrigatório	1	55,43	55,43
Taxa de Licenciamento Anual	1	13,00	13,00
		TOTAL	1.965,00

***LEGENDA:** IP = Incidência no período

4.2.3 Consumo de mão-de-obra

4.2.3.1 Consumo de Mão-de-Obra Direta (MOD)

O serviço de transporte de combustível opera de segunda à sexta-feira com apenas um empregado, na função de motorista, com jornada de trabalho de 44 horas semanais. O salário da função é determinado pelos proprietários do posto em negociação com o funcionário e respeitando o piso salarial da categoria. A remuneração média é de R\$ 813,40 incluindo as horas extras habituais e o percentual de insalubridade de 30%.

Nas terças e quartas feiras, dias em que a demanda do posto é geralmente menor, são realizados três carregamentos. Nesses dias o motorista leva em média uma hora e quarenta minutos para ir até a base, carregar e retornar ao posto. Nos demais dias são feitos quatro carregamentos com duração média de duas horas e quarenta minutos cada, pois, devido ao intenso movimento na base nesses dias, o tempo de espera apenas para carregar o caminhão é de duas horas. Durante os períodos de ociosidade, o funcionário faz os serviços de abastecimento, troca de óleo, lubrificação e limpeza do caminhão.

A tabela 4 ilustra a constituição do salário do funcionário.

Tabela 4: Composição salarial mensal da atividade de transporte próprio de combustível

Valores em Reais (R\$)				
FUNÇÃO	Salário	Horas extras habituais a 50%	Periculosidade de 30%	TOTAL DA REMUNERAÇÃO MENSAL
Motorista	444,15	236,00	133,25	813,40

Fonte: Contabilidade do Posto Ampessan (julho/2002 a junho/2003)

Como o custo de mão-de-obra direta deve contemplar outros gastos da remuneração, como adicional de férias e décimo terceiro salário, faz-se necessária a apropriação desses gastos ou sua adição à remuneração anual. Sabe-se que o 13º salário é relativo ao salário base. Já as férias, são estabelecidas com base de cálculo na média de remuneração, onde estão agregados todos os adicionais ao salário. Parte-se então para a estimativa de gastos anuais com a remuneração que é mostrada na tabela 5.

Tabela 5: Estimativa de remuneração da atividade de transporte de combustível no período

Valores em Reais (R\$)

FUNÇÃO	REMUNERAÇÃO MENSAL	REMUNERAÇÃO	ADICIONAL	13º SALÁRIO	TOTAL
		ANUAL	DE FÉRIAS		
		Mensal x 12	1/3		12 meses
Motorista	813,40	9.760,80	271,13	444,15	11.289,48

Fonte: Dados primários (julho/2002 a junho/2003)

Conhecendo o salário do funcionário, ainda é necessário conhecer os encargos sociais e trabalhistas, que juntos formam o custo de mão-de-obra direta.

Quanto à contribuição patronal do Posto Ampessan ao INSS, esta obedece à alíquota de 20% sobre a folha de pagamento. A base de cálculo da contribuição não é o salário, mas toda a remuneração. O mesmo vale para as outras contribuições previdenciárias.

A atividade do Posto Ampessan, comércio de combustíveis, é enquadrada no código 50-50-4-00, que representa grau de risco três, conforme a CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas). Esta classificação exige um recolhimento de 3% para seguro de acidentes de trabalho, sobre a folha de pagamento dos funcionários envolvidos na atividade do posto.

A contribuição previdenciária para terceiros, segundo a contabilidade do posto, é calculada com uma alíquota de 5,8%. Esta alíquota provém do enquadramento da empresa no FPAS (Fundo Previdenciário de Assistência Social) código 515. São incluídas neste percentual as contribuições para o SESI e SENAI.

A tabela 6 apresenta as estimativas dos encargos sociais e trabalhistas recolhidos pela empresa em 12 meses.

Tabela 6: Estimativa de encargos sociais e trabalhistas a cargo da empresa no período

Valores em Reais (R\$)

FUNÇÃO	Base de cálculo	Cota patronal	Seguro de acidente de trabalho	Contribuição a terceiros	TOTAL DE CONTRIBUIÇÃO
		20%	3%	5,8%	12 meses
Motorista	11.289,48	2.257,90	338,68	654,79	3.251,37

Fonte: Dados primários (julho/2002 a junho/2003)

Na tabela 7 encontra-se o somatório da estimativa dos encargos sociais e trabalhistas a cargo da empresa, bem como a estimativa de remuneração no período, traduzindo uma estimativa do custo de mão-de-obra direta.

Tabela 7: Estimativa do custo de mão-de-obra direta (MOD) no período

Valores em Reais (R\$)

FUNÇÃO	REMUNERAÇÃO	TOTAL DE CONTRIBUIÇÃO	TOTAL DE MÃO-DE-OBRA DIRETA (MOD)
	12 meses	12 meses	12 meses

Motorista	11.289,48	3.251,37	14.540,85
-----------	-----------	----------	-----------

Fonte: Dados primários (julho/2002 a junho/2003)

4.2.3.2 Consumo de Mão-de-Obra Indireta (MOI)

Na atividade de transporte de combustível do Posto Ampessan existe apenas uma mão-de-obra que pode ser classificada como indireta a do gerente responsável por esta atividade. Competem a ele as tarefas de fiscalização e suprimento de materiais diretos. Sua jornada de trabalho é de 48 horas semanais com direito a um dia de folga. Das quatro folgas mensais, duas são obrigatoriamente aos domingos.

Embora seja responsável pelo transporte, este gerente executa outras atividades na empresa. Entre suas rotinas estão o atendimento nas bombas de abastecimento, a fiscalização das funções dos frentistas e lubrificadores, a fiscalização e operação de manutenções, carga e descarga de materiais e equipamentos, etc.

As tabelas abaixo demonstram as estimativas de gastos da empresa com a mão-de-obra indireta no período.

Tabela 8: Composição do salário mensal do gerente da atividade de transporte de combustível

Valores em Reais (R\$)

FUNÇÃO	Salário	Horas extras habituais a 50%	Trabalho aos domingos	Periculosidade de 30%	TOTAL DA REMUNERAÇÃO MENSAL
Gerente de pista	799,18	119,67	58,08	239,75	1.216,68

Fonte: Contabilidade do Posto Ampessan (julho/2002 a junho/2003)

Tabela 9: Estimativa de remuneração do gerente da atividade de transporte de combustível

Valores em Reais (R\$)

FUNÇÃO	REMUNERAÇÃO MENSAL	REMUNERAÇÃO	ADICIONAL	13° SALÁRIO	TOTAL
		ANUAL	DE FÉRIAS		
		Mensal x 12	1/3		12 meses
Gerente de pista	1.216,68	14.600,16	405,56	799,18	15.804,90

Fonte: Dados primários (julho/2002 a junho/2003)

Tabela 10: Estimativa de encargos sociais e trabalhistas a cargo da empresa no período

Valores em Reais (R\$)

FUNÇÃO	Base de cálculo	Cota	Seguro de	Contribuição	TOTAL DE
		patronal	acidente de		
		20%	trabalho	5,8%	12 meses
Gerente de pista	15.804,90	3.160,98	474,15	916,68	4.551,81

Fonte: Dados primários (julho/2002 a junho/2003)

Tabela 11: Estimativa de custo de mão-de-obra indireta no período

Valores em Reais (R\$)

FUNÇÃO	REMUNERAÇÃO	TOTAL DE	TOTAL DE
	12 meses	CONTRIBUIÇÃO	MÃO-DE-OBRA INDIRETA
		12 meses	(MOI)
			12 meses
Gerente de pista	15.804,90	4.551,81	20.356,71

Fonte: Dados primários (julho/2002 a junho/2003)

Por meio de entrevista com o funcionário foi possível estimar que a atividade de transporte responde por 10% de sua ocupação, e os outros 90% se destinam a todas as outras atividades que ele executa habitualmente. Torna-se obrigatório então que se aproprie 10% dos gastos relativos a esta mão-de-obra indireta. Estes cálculos estão demonstrados na tabela 12.

Tabela 12: Cálculo do valor de mão-de-obra indireta a apropriar ao transporte de combustível

Valores em Reais (R\$)			
FUNÇÃO	TOTAL DE MÃO-DE-OBRA INDIRETA (MOI) 12 meses	PARA O TRANSPORTE 10%	TOTAL DE MÃO-DE-OBRA INDIRETA (MOI) A APROPRIAR 12 meses
Gerente de pista	20.356,71	2.035,67	2.035,67

Fonte: Dados primários (julho/2002 a junho/2003)

4.3 LEVANTANDO OS CUSTOS DO SERVIÇO DE TRANSPORTE TERCEIRIZADO

Verificou-se, através de entrevista com os proprietários da empresa, que no mercado existem apenas duas opções de transporte de combustível: o transporte próprio, com caminhão da própria empresa e o transporte feito pelas empresas distribuidoras de petróleo.

Desta forma, para se levantar os custos do serviço terceirizado de transporte de combustível e cumprir o segundo objetivo do trabalho, foi necessário solicitar uma “Proposta de Frete” às distribuidoras com as quais o posto possui contrato.

A Exxon Mobil Fuels Marketing Company, denominada no Brasil de Esso Brasileira de Petróleo, representada na ocasião pelo Sr. Giancarlo Andri, Gerente de Território, apresentou em 16 de dezembro de 2003 sua proposta de transporte de combustíveis.

Na mesma data, a Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga prestou as informações necessárias em entrevista por telefone com o Gerente de Território, Sr. Darci Spagnolo, no entanto, recusou-se a apresentar proposta por escrito.

Conforme o procedimento descrito pelas empresas consultadas, o combustível é entregue ao posto através de transportadora contratada, credenciada e determinada pelas distribuidoras, que assumem total responsabilidade por eventuais danos a terceiros, meio ambiente, furtos e perdas.

As companhias informaram, ainda, que o valor do frete, cobrado por litro de combustível, é na realidade o desconto que o posto recebe por transportar o combustível com caminhão próprio e desta forma assumir a responsabilidade por este transporte.

A próxima tabela ilustra os valores apresentados. Cabe ressaltar que as duas empresas praticam mesma política de preços.

Tabela 13: Cálculo do valor do frete

Valores em Reais (R\$)			
	CIF	FOB	TOTAL DO FRETE
GASOLINA	1,7810	1,7761	0,0049
ÁLCOOL	1,1666	1,1611	0,0055
DIESEL	1,2268	1,2219	0,0049

Fonte: Dados Primários (julho/2002 a junho/2003)

Não foi informado o significado das siglas, sabe-se, no entanto, que CIF representa o valor do litro de combustível quando transportado pela distribuidora e FOB o valor deste utilizando-se o caminhão tanque do posto para se fazer o transporte. A diferença entre esses valores resulta no preço cobrado pelas distribuidoras para realizar o transporte.

Através de análise dos relatórios de compra de combustíveis, verificou-se a quantidade, em litros, de cada combustível transportado pelo caminhão tanque do posto no período de julho de 2002 a junho de 2003. Com estes dados pode-se estimar o valor do frete a ser cobrado pelas companhias.

Tabela 14: Estimativa de custo do frete de combustíveis para demanda no período

TIPO DE COMBUSTÍVEL	QUANTIDADE TRANSPORTADA (litros) 12 meses		VALOR DO FRETE POR LITRO (RS)	TOTAL A SER COBRADO (RS)		CUSTO TOTAL DO FRETE POR PRODUTO (RS)
	ESSO	IPIRANGA	ESSO / IPIRANGA	ESSO	IPIRANGA	
Diesel Comum	3.446.000	4.360.000	0,0049	16.850,40	21.364,00	38.214,40
Diesel Aditivado	70.000	775.000	0,0049	343,00	3.797,50	4.140,50
Gasolina Comum	881.000	804.000	0,0049	4.316,90	3.939,60	8.256,50
Gasolina Aditivada	100.000	120.000	0,0049	490,00	588,00	1.078,00
Álcool	130.000	95.000	0,0055	715,00	522,50	1.237,50
TOTAL	10.781.000					52.926,90

Fonte: Escritório do Posto Ampessan (julho/2002 a junho/2003)

4.4 APURANDO O MENOR CUSTO

Como todos os custos do serviço de transporte próprio e terceirizado foram levantados de acordo com a demanda no período determinado, basta somá-los individualmente, obtendo-se os respectivos totais, para então compará-los e desta forma apurar o serviço com menor custo.

A Tabela 15 contempla todos os custos (diretos e indiretos) do serviço de transporte próprio de combustível. Os custos totais desse serviço, materiais diretos, obrigações legais e

mão-de-obra direta e indireta, no período de doze meses, foram transportados e agrupados em uma única tabela.

Tabela 15: Custo total do serviço de transporte próprio de combustível

Valores em Reais (R\$)

Custos Diretos			Custos Indiretos	Custo Total do Transporte Próprio
Materiais diretos	Obrigações Legais	M.O.D.	M.O.I.	
15.511,60	1.965,00	14.540,85	2.035,67	34.053,22

Fonte: Dados primários (julho/2002 a junho/2003)

A tabela 16 apresenta o total de todos os custos do serviço próprio de transporte e do serviço terceirizado para a demanda do período. A análise através da comparação dos valores totais resulta na apuração do menor custo, cumprindo o último objetivo específico.

Tabela 16: Comparação entre os custos totais do serviço próprio e do serviço terceirizado

Valores em Reais (R\$)

	Transporte Próprio	Transporte Terceirizado
CUSTO TOTAL	34.053,22	52.926,90

Fonte: Dados primários (julho/2002 a junho/2003)

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Foi propósito de estudo o levantamento dos custos do serviço de transporte próprio de combustível do Posto Ampessan, a fim de decidir pela sua manutenção ou terceirização. Os representantes da organização já expressaram o desejo de que a decisão seja tomada considerando-se o serviço com menor custo, em termos financeiros. Assim, os estudos apontaram que o custo do serviço de transporte próprio, no período analisado, foi de R\$ 34.053,22, sendo, portanto, menor que o custo de R\$ 52.926,90 do serviço terceirizado.

Deve-se considerar, no entanto, que os custos que compõe o valor do serviço de transporte próprio são, na maioria, fixos, com exceção dos custos com materiais diretos que variam com a demanda e respondem por 42,04% do total gasto. As distribuidoras cobram o valor do frete por litro de combustível transportado, o que significa que o custo desse serviço também varia de acordo com as compras efetuadas pelo posto. Desta forma, é importante ressaltar que os valores apurados correspondem à demanda total de 10.781.000 litros, ocorrida no período de julho de 2002 a junho de 2003, que, segundo os proprietários, foi a menor dos últimos dez anos.

Os sócios informaram que a demanda do posto é sensibilizada por diversos fatores externos, tais como a duplicação e o estado de conservação da rodovia onde a empresa está localizada e das demais rodovias de acesso a esta; a situação econômica nacional e, sobretudo, o preço do barril de petróleo que é repassado às bombas de combustível. Contudo, analisando-se a atual conjuntura do país e de acordo com a experiência dos proprietários, acredita-se que a demanda da empresa tende a estabilizar-se nos próximos quatro anos e que, mesmo havendo variação esta será de aproximadamente 10%, para mais ou para menos, o que não influenciaria de forma significativa no resultado.

Outro fator negativo do transporte terceirizado, segundo o sócio-gerente, Sr Élio Antônio Ampessan, são os freqüentes atrasos na entrega do produto aos postos, pois a quantidade demandada às transportadoras é muito maior, se comparada a de um único posto.

A questão torna-se ainda mais delicada, por não estar sendo considerado o valor agregado do serviço de transporte próprio de combustível ao Posto Ampessan. Não se pode mensurar o quanto esse serviço contribui para o movimento da empresa e conforme a apuração feita, não há garantia alguma de que, implementando o processo de terceirização, se mantenha o mesmo nível de qualidade atual e havendo alterações negativas, o Posto Ampessan corre o risco de perder clientes, tornando a terceirização um desastre.

Vê-se que é inviável a operação da atividade de transporte de combustível por um terceiro. Como alternativa mais prudente, e quase que exclusiva, está a manutenção da atividade de transporte de combustível sob os cuidados da empresa, que mesmo assumindo os riscos de eventuais danos a terceiros, meio ambiente, furtos e perdas, possui menor custo e vem mantendo satisfeitos os, cada vez mais disputados, clientes da empresa.

Cabe lembrar que o negócio do Posto Ampessan é a venda de combustíveis, tendo os serviços de apoio se tornado a vantagem competitiva da empresa. Ainda que fosse economicamente viável a terceirização do transporte de combustível, não seria prudente abrir mão do controle desse serviço de apoio. Essa atitude colocaria diretamente em risco a satisfação dos clientes, muitos deles conquistados ao longo de trinta anos de parceria e dedicação.

REFERÊNCIAS

ALVAREZ, M. S.B. **Terceirização: parceria e qualidade**. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

CARRION, V. **Comentários à consolidação das leis do trabalho**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Custo como ferramenta gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. Brasília: Ministério da Educação, 1989.

DUTRA, R. G. **Custo: uma abordagem prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

GIOSA, L. A. **Terceirização uma abordagem estratégica**. 5. ed. São Paulo: Pioneira, 1997.

GONÇALVES, L. Z.; CARRIJO, M. **Terceirização: estruturas e processos em xeque nas empresas**. Rio Grande do Sul, 1999. Disponível em:
<<http://www.geocities.com/wallstreet/market/4702/index.htm>>. Acesso em: 20 maio. 2002.

HORNGREN, C. T. **Introdução à contabilidade gerencial**. 5. ed. Rio de Janeiro: *Prentice-Hall* do Brasil, 1985.

LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Ibrasa, 1975.

LEONE, G. S. G. **Custos: um enfoque administrativo**. São Paulo: FGV, 1985.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

OLIVEIRA, M. A. **Terceirização: estruturas e processos em xeque nas empresas**. São Paulo: Nobel, 1994.

ROESCH, S. M. A. **Projetos de estágio do curso de administração**: guia para pesquisas, projetos, estágios e trabalhos de conclusão de curso. São Paulo: Atlas, 1997.

ROMANOSCHI, P. O. **Terceirizar sem planejar, pode falhar**: sua empresa está preparada? São Paulo: Maltese, 1994.

ROSSI, H. F. R. **Apostila de contabilidade de custos**. Biguaçu, 1998.

SAAD, E. G. **Consolidação das leis do trabalho**: comentada. 32. ed. São Paulo: LTR Editora Ltda, 2000.

VICECONTI, P. E. V.; NEVES, S. **Contabilidade de custos**: um enfoque direto e objetivo. 6. ed. São Paulo: Frase Editora, 2000.

ANEXOS

ANEXO A: ROTEIRO DE ENTREVISTA 1

ANEXO B: ROTEIRO DE ENTREVISTA 2

ANEXO C: FOTOGRAFIA AÉREA DOS POSTOS

ANEXO D: FOTOGRAFIA DO CAMINHÃO TANQUE 1

ANEXO E: FOTOGRAFIA DO CAMINHÃO TANQUE 2

ANEXO F: FOTOGRAFIA DA BASE DE CARREGAMENTO

ANEXO A – ROTEIRO DE ENTREVISTA 1

Cargo: Motorista – Caminhão tanque

Data: 20/04/2003

PERGUNTAS:

1. Qual a distância entre os postos e a base de carregamento?
2. Qual o consumo de combustível do caminhão durante o percurso?
3. Quanto tempo é necessário para percorrer a distância?
4. Quanto tempo é necessário para fazer o carregamento?
5. Quantos carregamentos são possíveis em 1 dia?
6. Quantos carregamentos são feitos, em média, por semana?
7. Quais os dias de maior movimento na base de carregamento?

ANEXO B – ROTEIRO DE ENTREVISTA 2

Cargo: Gerente de Pista

Data: 20/04/2003

PERGUNTAS:

1. Qual a periodicidade com que faz a vistoria no caminhão tanque?
2. Existe algum relatório de vistoria?
3. Como é aferida a qualidade do combustível?
4. Esta é realizada antes ou depois do descarregamento?
5. Como é feita a comunicação de eventuais irregularidades na qualidade ou na quantidade de combustível?

ANEXO C – FOTOGRAFIA AÉREA DOS POSTOS



ANEXO D – FOTOGRAFIA DO CAMINHÃO TANQUE 1



L 1620

A SERVIÇO DE:

Ampessan
Postos Ampessan

TRUCK

RTB
1610004717

T: 5.000
L: 34.000

CÓDIGO 4172002
UNID.

ANEXO E – FOTOGRAFIA DO CAMINHÃO TANQUE 2



ANEXO F – FOTOGRAFIA DA BASE DE CARREGAMENTO

The logo consists of the letters 'BR' in a bold, white, sans-serif font, set against a black square background. A yellow horizontal bar is positioned above the 'BR' logo.

TRANSPETRO
TERMINAL DE BIGUAÇU