

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**TERCEIRIZAÇÃO DOS SERVIÇOS
DE TRANSPORTES:
UM ESTUDO DE CASO**

TRABALHO DE CONCLUSÃO

**Lisiani Deluca
Maria Cecilia Da Silva Brum**

**Santa Maria, RS, Brasil
2006**

**TERCEIRIZAÇÃO DOS SERVIÇOS
DE TRANSPORTES:
UM ESTUDO DE CASO**

por

**Lisiani Deluca
Maria Cecilia da Silva Brum**

Trabalho apresentado ao Curso de Ciências Contábeis,
da Universidade Federal Santa Maria (UFSM), como requisito parcial
para a obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**

Orientador: Prof. Wanderlei José Ghilardi

Santa Maria, RS, Brasil

2006

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Trabalho de Conclusão

**TERCEIRIZAÇÃO DOS SERVIÇOS
DE TRANSPORTES:
UM ESTUDO DE CASO**

elaborado por
**Lisiani Deluca
Maria Cecilia da Silva Brum**

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA:

Prof. Wanderlei José Ghilardi
(Presidente/Orientador)

Prof. Sergio Rossi Madruga

Prof. Ivan Henrique Vey

Santa Maria, setembro de 2006.

Aos nossos pais e namorados,
e a todos aqueles que de alguma maneira
se dedicaram e se preocuparam com a nossa
formação acadêmica.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradecemos a Deus por ter-nos dado saúde e disposição para ingressar-mos no curso de Ciências Contábeis e perseverança para concluir-mos.

Aos professores que nos guiaram por este longo percurso, muito especialmente ao nosso orientador, o professor Wanderlei, pela paciência e dedicação demonstrada.

Aos colegas, pela ajuda nas dificuldades em sala de aula e pela companhia nos intervalos das aulas.

E por último e não menos importante, aos nossos pais, namorados, familiares e amigos: “Quando foi tão difícil caminhar, vocês estiveram conosco, compreendendo nossas ausências, compartilhando nossas idéias nos incentivado a prosseguir... Perdoem a cara amarrada....a falta de tempo....Os dias eram assim.....”

Muito obrigado!

**“Conhecimento não é aquilo que você sabe,
mas o que você faz com aquilo que sabe”.**

(Aldous Huxley)

RESUMO

Trabalho de Conclusão
Universidade Federal de Santa Maria

TERCEIRIZAÇÃO DOS SERVIÇOS DE TRANSPORTES: UM ESTUDO DE CASO

AUTORAS: LISIANI DELUCA E MARIA CECILIA DA SILVA BRUM
ORIENTADOR: PROF. WANDERLEI JOSÉ GHILARDI
LOCAL E DATA DA DEFESA: Santa Maria, setembro de 2006.

O processo de globalização tem exigido a reestruturação das empresas para sua sobrevivência, desenvolvimento e penetração no mercado. A busca pela vantagem competitiva e maior flexibilidade operacional fazem com que as empresas adotem estratégias para reduzir seus custos. O objetivo deste trabalho é mostrar que uma das alternativas para a redução de custos é a terceirização, a qual permite que as empresas utilizem melhor o seu tempo na sua atividade fim, refletindo em aumento de qualidade e competitividade, agregando maior valor ao produto na forma de melhores serviços. Diante deste contexto, para que fosse analisada a viabilidade de terceirizar o serviço de transporte e distribuição da empresa em estudo, foi realizado o levantamento dos custos específicos com a distribuição e transporte de mercadorias, solicitado orçamento com empresa especializada em transporte frigorífico, e logo após confrontados os custos atuais da empresa com a proposta de terceirização dos serviços. O trabalho está dividido em cinco capítulos tratando respectivamente de: revisão bibliográfica (contabilidade, custos, terceirização, depreciação), coleta e análise de dados (estudos dos custos específicos da distribuição de mercadorias e custos de terceirização, confrontando-os para chegar à solução do problema), e das conclusões das autoras.

Palavras-chave: Redução de custos, terceirização, transportes.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - Quadro ilustrativo da depreciação por ano.....	38
QUADRO 2 - Quadro demonstrativo dos custos específicos do setor de distribuição da empresa.....	46
QUADRO 3: Quadro de quilômetros rodados e quilos distribuídos em 2005.....	47
QUADRO 4: Cálculo do custo do serviço por quilômetro rodado.....	48
QUADRO 5: Cálculo do custo terceirizado.....	48

LISTA DE ANEXOS

ANEXO A – Orçamento para transporte de mercadorias em um frigorífico

LISTA DE FÓRMULAS

FÓRMULA 1 – Cálculo da depreciação pelo método exponencial.....	34
FÓRMULA 2 – Cálculo da depreciação pelo método do fundo de renovação.....	36
FÓRMULA 3 – Cálculo da depreciação pelo método da soma inversa dos dígitos...	36
FÓRMULA 4 – Cálculo da depreciação pelo método das quotas constantes.....	37

LISTA DE FIGURAS

- FIGURA 1– Modelo de comparação gráfica entre a depreciação linear e exponencial.....35
- FIGURA 2 – Modelo ilustrativo do método da soma dos dígitos dos anos.....38

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	13
1.1 Considerações iniciais.....	13
1.2 Tema.....	14
1.3 Delimitação do tema.....	14
1.4 Problema.....	14
1.5 Objetivos.....	15
1.5.1 Objetivo geral	15
1.5.2 Objetivos específicos.....	15
1.6 Justificativa	15
1.7 Estrutura do Trabalho	16
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	18
2.1 Contabilidade	18
2.1.2 Contabilidade de custos	18
2.1.2.1 Conceitos de contabilidade de custos	19
2.1.2.2 Objetivos da contabilidade de custos	20
2.1.2.3 Finalidades da contabilidade de custos	20
2.1.2.4 Terminologias da contabilidade de custos.....	21
2.1.3 Contabilidade gerencial.....	22
2.1.3.1 Objetivos da contabilidade de custos.....	22
2.1.3.2 Finalidades da contabilidade de custos	22
2.2 Custos.....	23
2.2.1 Definições dos custos	23
2.2.2 Finalidades dos custos	23
2.2.3 Classificação dos custos.....	24
2.2.3.1 Classificação dos custos pela variabilidade.....	24
2.2.3.2 Classificação dos custos pela facilidade de alocação	26
2.2.3.3 Classificação dos custos pelo auxílio na tomada de decisões	29
2.2.3.4 Classificação dos custos pela facilidade de eliminação.....	30
2.2.3.5 Outras classificações de custos.....	31
2.2.4 Importância de custos.....	32
2.3 Depreciação.....	33

2.3.1 Métodos de depreciação.....	34
2.3.1.1 Método exponencial	34
2.3.1.2 Método do fundo de renovação.....	35
2.3.1.3 Método da soma inversa dos dígitos	36
2.3.1.4 Método das quotas constantes.....	37
2.3.1.5 Método da soma dos dígitos dos anos.....	38
2.4 Terceirização	39
2.4.1 Origem da terceirização.....	39
2.4.2 Conceito da terceirização	39
2.4.3 Vantagens da terceirização	40
2.4.4 Desvantagens da terceirização.....	40
3 METODOLOGIA.....	43
4 DESENVOLVIMENTO	45
4.1 Custos específicos para o transporte e distribuição de mercadorias	46
4.2 Orçamento da empresa terceirizada	47
4.3 Cálculo do custo terceirizado	47
4.4 Custo atual de distribuição x custo terceirizado	48
5 CONCLUSÃO.....	50
6 BIBLIOGRAFIA	52
ANEXO	

1 INTRODUÇÃO

1.1 Considerações iniciais

Atualmente, em um cenário que as relações de comércio são dinâmicas e as mudanças inevitáveis, é preciso que as empresas estejam preparadas para enfrentar um mercado globalizado, cuja competitividade é acirrada, fazendo com que somente as empresas bem estruturadas sobrevivam na atmosfera da livre competição. A busca pela vantagem competitiva faz com que as empresas procurem estratégias para reduzir seus custos.

Cada vez mais o processo de terceirização da logística está sendo considerado uma alternativa estratégica às empresas que desejam maior flexibilidade operacional, ao mesmo tempo em que buscam reduzir custos e oferecer melhores serviços para seus clientes. Estes são alguns dos ingredientes importantes no conjunto de ações que as empresas devem executar para obter a diferenciação e, às vezes, até a sobrevivência num mercado cada vez mais competitivo e exigente. Muitas empresas brasileiras vêm buscando atingir tal objetivo em suas operações, com isso, descobrem na logística, e mais especificamente na distribuição e transporte, uma forma de obter diferencial competitivo.

Este estudo tem por finalidade mostrar a viabilidade ou não em optar por serviços terceirizados de distribuição e transportes de mercadorias. Sendo esta, uma estratégia na redução de custos, fazendo com que a empresa disponha de mão-de-obra especializada, sem vínculo empregatício, focando seus esforços em sua especialidade, possibilitando com isso maior satisfação a seus clientes. Diante disso, propõe-se demonstrar se a terceirização pode gerar redução significativa de custos para a empresa, atingindo seus objetivos e contribuindo para a solução do problema.

Cabe, deste modo, no desenvolvimento do presente trabalho, verificar se a terceirização pode ser usada como estratégia para a redução de custos.

1.2 A empresa

A empresa X começou suas atividades como distribuidora e após aumentou a sua capacidade adquirindo um frigorífico abatedouro. Localizada em pontos estratégicos do Rio Grande do Sul, possui sua matriz na cidade de Santa Maria, localizada próximo à produção de gado onde abate em média 450 cabeças/dia. Sua filial está situada na cidade de Rio Grande, junto ao porto, facilitando suas exportações. É composta por 530 funcionários, possui uma frota de 22 caminhões destinados ao transporte e distribuição das mercadorias e capazes de atender toda a demanda interna. Possui contabilidade centrada em sua matriz, para facilitar a alocação dos custos a empresa foi dividida em centros de custos, onde um destes centros é a logística, responsável pelo transporte e distribuição de mercadorias.

Como todas as empresas, esta também passa por dificuldades. No ano de 2005, ampliou parte da indústria e construiu uma nova sede administrativa. Com isso, investe em todas as possibilidades de redução de custos, sendo que uma das alternativas para redução destes é a terceirização dos serviços de transporte e distribuição das mercadorias.

1.3 Tema

A terceirização dos serviços de transportes como estratégia para a redução de custos.

1.4 Delimitação do tema

Estudo da viabilidade de terceirização dos serviços de transporte no setor de distribuição de mercadorias, de uma empresa frigorífica na cidade de Santa Maria – RS, aqui denominada de Empresa X, visando a redução de custos.

1.5 Problema

O processo de globalização tem exigido a reestruturação das empresas para sua sobrevivência e desenvolvimento no mercado. A busca pela vantagem competitiva faz com que a empresa implemente estratégias para reduzir seus custos.

A terceirização dos serviços, não vinculados a atividade fim, possibilita que as empresas foquem suas atenções em sua atividade específica, concentrando assim seu trabalho em suas competências essenciais. Com o advento da terceirização, a empresa pode hoje contar com mão-de-obra especializada, dispondo de um serviço de melhor qualidade, possibilitando maior satisfação aos clientes.

Diante do exposto, surge o seguinte questionamento: a terceirização do serviço de distribuição e transporte de mercadorias, especificamente para a empresa em estudo, poderá resultar em uma redução significativa de custos?

1.6 Objetivos

Buscando-se a solução do problema deste estudo, foram traçados os seguintes objetivos:

1.6.1 Objetivo geral

Demonstrar se a terceirização na distribuição de mercadorias gera redução de custos para a empresa em estudo.

1.6.2 Objetivos específicos

- a) fazer a revisão bibliográfica para aprofundamento dos temas específicos para o desenvolvimento do presente trabalho;
- b) levantar os custos específicos atuais da distribuição de mercadorias;
- c) estudar os custos da terceirização para distribuição de mercadorias;
- d) confrontar os custos atuais e os custos com a terceirização para a tomada de decisão em terceirizar ou continuar seus produtos.

1.7 Justificativa

Atualmente as empresas estão inseridas num ambiente de forte competitividade, e por conta disso tem-se notabilizado um maior acirramento das condições de concorrência dos mais variados setores. Vários fatores têm contribuído para o enfraquecimento econômico das empresas, tais como: a grande carga tributária, as elevadas taxas de juros, a falta de incentivos fiscais, a escassez de recursos, dentre outros fatores que vem influenciando o resultado das empresas. Portanto, para se manter no mercado, as empresas necessitam buscar alternativas para reduzir custos nas suas operações .

A globalização dos mercados e a busca crescente de novos patamares de competitividade exigem das empresas um esforço permanente de redução de custos, tornando-se um desafio particularmente para as empresas brasileiras.

Uma das alternativas para a redução de custos é a terceirização, que permite às empresas dispor de mão-de-obra especializada, sem vínculo empregatício, utilizando melhor o seu tempo para sua atividade fim, focando seus esforços na especialidade da empresa, melhorando com isso seu produto final, refletindo em aumento de qualidade e competitividade.

A discussão sobre terceirização no Brasil tem ganhado importância à medida que as empresas, preocupadas com a redução de custos, começam a reestruturar seus processos na tentativa de transformar custos fixos em custos variáveis, terceirizando departamentos não essenciais à atividade principal da empresa.

Este trabalho justifica-se por buscar uma possível alternativa para redução de custos utilizando a estratégia de terceirização.

1.8 Estrutura do trabalho

O trabalho é composto de cinco capítulos, sendo que no primeiro fizeram-se algumas considerações iniciais a cerca dos motivos que impulsionaram a formulação deste estudo. Além disto, descreve-se o tema e a delimitação do tema do referido trabalho, identificando o problema do mesmo e traçando-se os objetivos a serem alcançados para solucionar o problema de pesquisa.

No segundo capítulo, apresenta-se o embasamento teórico, que é formado por teorias já consagradas pela bibliografia que serviu de base para encontrar as soluções dos problemas que surgiram no decorrer do presente estudo.

No terceiro capítulo destaca-se a metodologia adotada para o desenvolvimento do presente trabalho, demonstrando todos os passos que foram seguidos e etapas que se cumpriram no decorrer da pesquisa de campo.

Já no quarto capítulo, procedeu-se o desenvolvimento da pesquisa, detalhando os objetivos propostos, no que diz respeito aos custos específicos do transporte e distribuição de produtos e os custos terceirizados, tabulando, com isso, os dados necessários para comparação dos custos atuais e os custos com a terceirização.

E por último, no quinto capítulo, apresentam-se as conclusões finais do trabalho, com o objetivo de solucionar alguns problemas encontrados na coleta de dados junto à mesma.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Contabilidade

A contabilidade é defendida como uma ciência, pois possui um objeto definido e método próprio. Seu objetivo principal é fornecer informações econômicas e financeiras relevantes para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança.

A Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, a fim de oferecer informações e orientações necessárias à tomada de decisões sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.(FRANCO 1998, p.21).

Gonçalves e Baptista (1996,p.23) argumentam que “ a contabilidade é uma ciência que tem por objetivo o estudo do patrimônio, a partir da utilização de métodos especialmente desenvolvidos para coletar, registrar, acumular, resumir e analisar todos os fatores que afetam a situação patrimonial de uma pessoa física ou jurídica”.

2.1.2 Contabilidade de custos

A contabilidade de custos surgiu com o aparecimento das empresas industriais, que necessitavam avaliar e ter um controle maior sobre os valores a serem atribuídos aos estoques de produtos, que até então eram comprados prontos. A fabricação desses produtos, que envolvia vários insumos, gerou a necessidade de um processo mais elaborado para verificar o custo, além da necessidade de tomar decisão quanto a quê, como e quando produzir.

Segundo Martins (1996,p23) “a contabilidade de custos nasceu da contabilidade financeira, quando da necessidade de avaliar estoques nas indústrias, tarefa esse que era fácil na empresa típica da área de mercantilismo”.

Com o crescimento das empresas e o aumento da complexidade do sistema produtivo, as informações geradas pela contabilidade de custos, que inicialmente eram voltadas para a avaliação dos inventários, tornaram-se ferramentas gerenciais, produzindo informações que auxiliam na tomada de decisões, bem como planejamento e controle das operações.

2.1.2.1 Conceitos de contabilidade de custos

A contabilidade de custos tem como propósito gerar informações de custos, para os diversos níveis gerenciais da entidade, constituindo-se assim em um instrumento de auxílio na tomada de decisões, determinação de desempenho, planejamento e controle das operações, permitindo alocar melhor os custos aos produtos para que estes não permaneçam no estoque.

A contabilidade de custos coleta, classifica e registra os dados operacionais das diversas atividades da empresa, denominados de dados internos, bem como, algumas vezes, coleta e organiza dados externos.

E seguida, a contabilidade de custos, acumula, organiza, analisa e interpreta os dados, no sentido de produzir, para os diversos níveis da administração, relatórios com as informações de custos solicitados.

Para Leone (1996,p.17), “a contabilidade de custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe ou (obtem) dados, acumula-os de forma organizada, analisá-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais”.

Já para Crepaldi (1999,p.15), “ a contabilidade de custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços”.

A contabilidade de custos, instrumento da administração, é parte do processo administrativo, que proporciona à administração registros dos custos dos produtos, das operações ou funções e compara os custos reais e as despesas com os orçamentos e padrões pré determinados. Também prevê dados para estudos de custos especiais que envolvem escolhas alternativas com relação a os produtos, operações e funções, assistindo dessa forma a administração em suas decisões com respeito às políticas de vendas, métodos de produção, procedimentos de compras, planos financeiros e estrutura de capital.(MATZ,CURRY,FRANK,1978,p. 20).

2.1.2.2 Objetivos da contabilidade de custos

A seguir, estão relacionados os principais objetivos da contabilidade de custos

- a) Produzir informações que servem para determinação de rentabilidade e de desempenho das diversas atividades da entidade;
- b) Gerar informações que auxiliem a gerencia a planejar, a controlar e administrar o desenvolvimento das operações;
- c) Auxiliar na tomada de decisões.

São muitos os objetivos da contabilidade de custos. Não há uma quantidade determinada. Os objetivos formam o campo de atuação da contabilidade e seus componentes organizacionais (administrativos e operacionais), os produtos e bens que fabrica para si e para revenda e os serviços que realiza.

2.1.2.3 Finalidades da contabilidade de custos

A contabilidade de custos tem por finalidade a necessidade de se conhecer todos os custos dos produtos para avaliar os estoques e apurar o resultados das indústrias, além de fixação do preço, controle operacional, planejamento, e gerenciamento na tomada de decisões.

Matz, Curry e Franck (1978,p.32) também definem que a contabilidade de custos está encarregada de:

- 1) determinar custos e lucros para um período contábil;
- 2) calcular os valores do inventário, para os propósitos de custos e preço e, as vezes, controlar as quantidades físicas;
- 3) auxiliar e participar na elaboração e execução de orçamento;
- 4) estabelecer métodos e procedimentos que permitam controle, e se possível, redução para melhoria de custos;
- 5) promover a administração com interação relacionada com problemas que envolvem escolha entre dois ou mais cursos alternativos.

De acordo com Leone (1981,p.44), a contabilidade de custos tem por finalidade última a prestação de informações de custos para auxiliar os gerentes a administrar as parcelas da atividade empresarial que estão a seu encargo.

Schaum et al (1982,p.1) citam a existência de quatro funções básicas ligadas à contabilidade de custos:

- 1) Planejamento: estabelecimento de metas gerenciais para cumprir os objetivos fixados pelo administrador.
- 2) Organização: compreende o desenvolvimento de uma estrutura para a atividade e execução do trabalho específico.
- 3) Direção: processo onde a administração alcança seus objetivos requer supervisão e motivação.
- 4) Controle: trata-se do processo de rever, avaliar e relatar os responsáveis pela obtenção das metas, comparando os resultados reais com os planejados, avaliando o desempenho.

Conclui-se que a contabilidade de custos refere-se às atividades de coleta de dados internos e externos para fornecimento de informações para as necessidades de tomada de decisões gerenciais, de grande relevância no que diz respeito à decisão, controle e planejamento empresarial.

2.1.2.4 Terminologia da contabilidade de custos

Devido a contabilidade de custos ser um segmento da contabilidade geral, ela possui uma terminologia própria. A seguir será exposta a terminologia freqüentemente utilizada conforme Neves e Viceconti (1998):

- a) Gasto: renúncia de um ativo pela entidade com a finalidade de obtenção de um bem ou serviço, representada pela entrega ou promessa de entrega de bens ou direitos. O gasto normalmente implica em desembolso, embora este possa estar diferido no tempo em relação ao gasto;
- b) Desembolso: pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço. Pode ocorrer concomitantemente com o gasto (pagamento à vista) ou depois deste (pagamento a prazo);
- c) Investimento: gasto com bem ou serviço ativado em função da sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a períodos futuros;
- d) Custo: gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços;
- e) Despesa: gasto com bens ou serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos com a finalidade de obtenção de receitas;
- f) Perda: é um gasto não intencional decorrente de fatores externos fortuitos ou da atividade produtiva normal da empresa.

2.1.3 Contabilidade gerencial

2.1.3.1 Objetivos da contabilidade gerencial

A contabilidade gerencial tem por objetivo extrair informações dos dados contábeis que ajudem os administradores, tanto na tomada de decisão quanto no controle e gerência da empresa, ou seja, trata-se de um processo de identificação, mensuração e análise das informações sobre a situação da empresa.

Segundo Padoveze (1997,p.24) “ a contabilidade está relacionada como fornecimento de informações para os administradores, isto é, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle”.

A contabilidade como instrumento gerencial, deve ser vista com muita atenção, pois uma informação gerada ou interpretada de forma errada pode comprometer a decisão que foi tomada. Dessa forma a informação deve dar suporte para que os gestores percebam a eficácia empresarial como uma necessidade contínua e sustentada.

2.1.3.2 Finalidades da contabilidade gerencial

Para Neves e Viceconti (1998,p.8), “a contabilidade gerencial visa atender as necessidades dos usuários internos da empresa, não sendo preciso levar em conta, de forma rígida, os princípios contábeis geralmente aceitos sendo que as informações podem ser fornecidas de modo a atender o interesse dos administradores.”

Para Ludícibus et al (1986,p.16), “todo procedimento, técnica, informação ou relatório contábil feito “sob medida” para que a administração o utilize na tomada de decisões entre alternativas conflitantes ou na avaliação de desempenho, recai na contabilidade gerencial”.

A contabilidade gerencial pode auxiliar o administrador em vários tipos de tomada de decisão, como por exemplo:

- fabricar ou comprar;
- substituir ou reformar equipamentos;

- terceirizar determinado serviço ou executá-lo pela própria empresa.

Assim, a contabilidade gerencial passou a ter um papel importante dentro das empresas e, devido a isso, a contabilidade de custos, que segundo Neves e Viceconti (1998,p.8), “tinha como função inicial fornecer elementos para avaliação dos estoques e apuração do resultado, passou, nas últimas décadas, a utilizar os dados de custos para auxílio ao controle e para tomada de decisões”.

2.2 Custos

2.2.1 Definições dos custos

Numa definição mais ampla, pode-se conceituar custo, como todo o consumo de bens ou serviços para a produção de novos bens ou serviços, independentemente do destino que lhe seja dado.

Para Martins (1989,p.26) “custos também é um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens ou serviços) para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.”

De acordo com Matz, Curry e Franck (1978,p.41) “custo é a antecipação, medida em termos monetários, incorrida, ou potencialmente a incorrer, para atingir um objetivo específico”.

Já Viana (1971,p.273) simplesmente afirma que: “custo é consumo”.

Pode-se dizer ainda que custo é um fenômeno de natureza econômica, resultante da transformação dos meios de produção em produtos ou serviços, cuja expressão monetária decorre da avaliação dos elementos consumidos.

2.2.2 Finalidades dos custos

As informações de custos devem atender a diferentes propósitos, assumindo conteúdos e estrutura diferenciada de acordo com a finalidade que se proponha atingir, objetivando a prestação de informações de custos para auxiliar os agentes na administração da empresa.

Para Backer & Jacobsen (1984,p.2) os custos servem a três finalidades principais:

- I – Fornecem dados de custo para medição dos lucros e a avaliação dos estoques (demonstração de lucros e perdas e balanço).
- II – Fornecem informações aos dirigentes para o controle das operações e atividades da empresa (relatórios de controle).
- III – Fornecem informações para o planejamento da direção e a tomada de decisões (análises e estudos especiais).

2.2.3 Classificação dos custos

Os custos são segregados de acordo com a necessidade a que devem atender, permitindo conhecer e controlar cada custo de maneira diferente. Podem ser classificados em várias formas, de acordo com a necessidade a qual são adotados, dentre as quais destacam-se:

- variabilidade
- facilidade de alocação
- auxílio a tomada de decisão
- facilidade de eliminação

2.2.3.1 Classificação dos custos pela variabilidade

A classificação dos custos considerando sua relação com o volume de produção divide-os em custos fixos e custos variáveis. A separação dos custos em fixos e variáveis é o fundamento do que se denomina custos para a tomada de decisões, fornecendo muitos subsídios importantes.

2.2.3.1.1 Custos fixos

Para Neves e Viceconti (1998,p.10), os custos fixos são aqueles cujos valores são os mesmos, qualquer que seja o volume de produção da empresa, como por exemplo:

- imposto predial;
- prêmios de seguro;

- aluguel;
- salário de funcionários da segurança.

Crepaldi (1999,p.21) acrescenta, além do dito anteriormente que os custos somente são fixos dentro de uma determinada faixa de produção, e que geralmente, não são sempre fixos, podendo variar em função de grandes oscilações no volume de produção.

Para Junior, Oliveira e Costa (2003,p.20) “os custos fixos são os que permanecem constantes dentro de determinada capacidade instalada, independem do volume de produção para mais ou para menos, não alterando o valor do custo total.”

Os custos fixos possuem as seguintes principais características:

- a) o valor total permanecem dentro de determinada faixa de produção;
- b) o valor por unidade produzida varia a medida que ocorre variação no volume de produção, por tratar de um valor fixo diluído por uma quantidade maior;
- c) sua alocação para os departamentos ou para os centros de custos, necessitam, na maioria da vezes, de critérios de rateios determinados pela administração;
- d) a variação dos valores totais podem ocorrer em função de desvalorização da moeda ou por aumento ou redução significativa no volume de produção.

2.2.3.1.2 Custos variáveis

Para Neves e Viceconti (1998,p.10) “os custos variáveis são aqueles cujos valores se alteram em função do volume de produção da empresa”. Um exemplo de custo variável é a matéria-prima consumida.

Para Leone (1996) os custos variam de acordo com os valores das atividades, sendo que estes volumes devem estar respresentados por base de valores, que são geralmente medidas físicas.

Para Junior, Oliveira e Costa (2003,p.22) “os custos variáveis são os que mantém relação direta com o volume de produção ou serviço”.

Dessa maneira, o valor absoluto dos custos variáveis cresce a medida que o volume de atividades da empresa aumenta. Na maioria das vezes, esse crescimento

no total evolui na mesma proporção do acréscimo do volume produzido e possuem as seguintes características:

- a) seu valor total varia na proporção direta do volume de produção;
- b) o valor é constante por unidade, independentemente da quantidade produzida;
- c) a alocação aos produtos ou centros é normalmente feita de forma direta, sem a necessidade de utilização de critérios de rateio.

2.2.3.1.3 Custos semivariáveis

Para Schaun (1982,p.14) “os custos semivariáveis são aqueles que variam mas em proporção direta ao volume da atividade”. Por exemplo, os custos do departamento de pessoal podem permanecer inalterados por um certo número de empregados da produção. Um volume adicional geralmente requer um aumento no número de empregados do setor e acarreta um acréscimo nos custos do departamento de pessoal.

2.2.3.2 Classificação dos custos pela facilidade de alocação

Outra classificação bastante importante para as tomadas de decisões é a separação dos custos em diretos e indiretos, de acordo com a facilidade de identificação dos mesmos com um produto, no processo, centro de trabalho ou qualquer outro objeto.

2.2.3.2.1 Custos diretos

Para Borna (2002,p.42), “Custos diretos são aqueles facilmente relacionados com as unidades de alocação de custos (produtos, processos, setores, clientes etc.). A alocação e a análise desses custos é relativamente simples”.

Para Neves e Viceconti (1998,p.10) os custos diretos “São aqueles que podem ser apropriados diretamente aos produtos fabricados, porque há uma medida

objetiva de seu consumo nesta fabricação”. Como exemplos de custos diretos pode-se citar:

- matéria-prima;
- mão-de-obra direta;
- material de embalagem;
- depreciação de equipamento (quando este é utilizado para produzir apenas um tipo de produto).

Já para Crepaldi (1999) os custos diretos são aqueles que podem ser diretamente (sem rateio) apropriados aos produtos, bastando existir uma medida de consumo, Variam proporcionalmente à quantidade produzida.

Para Junior, Oliveira e Costa (2003,p.24) “são custos que podem ser quantificados e identificados nos produtos ou nos serviços e valorizados com relativa facilidade”. Desse forma, não necessitam de critérios de rateio para serem alocados aos produtos fabricados, já que são facilmente identificados.

Os custos diretos se dividem em:

a) Materiais diretos: matérias-primas, materiais de embalagens, e outros materiais necessários a produção, ao acabamento e a apresentação final do produto.

b) Mão-de-obra direta: é o trabalho aplicado na confecção do produto, partes ou componentes. Nas empresas industriais, esse tipo de custo está sendo gradativamente substituído por máquinas e equipamentos.

Pode-se dizer, de modo geral, que os custos diretos, são facilmente identificados com os produtos. Os materiais diretos, por exemplo, são normalmente requisitados com a identificação previa de sua utilização, podendo saber com precisão seu destino, facilitando a posterior apropriação do custo à produção específica.

A mão-de-obra direta, por sua vez, pode ser identificada, por meio de apontamentos, com o produto, que está sendo fabricado, restando apenas a contabilidade de custos, de posse dessas informações relacionadas com a folha de pagamento e demais relatórios de departamento pessoal, efetuar as devidas apropriações às diversas unidades produtivas.

2.2.3.2.2 Custos indiretos

Para Bornia (2002,p.45) “os custos indiretos não podem ser facilmente atribuídos às unidades, necessitando de alocações para isso. As alocações causam a maior parte das dificuldades e deficiências do sistema de custos pois não são simples e podem ser feitas por vários critérios”.

Neves e Viceconti (1998,p.10) expõem que os custos indiretos “são aqueles que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados aos diferentes produtos. O parâmetro utilizado para as estimativas é chamado de base ou critério de rateio”. Os exemplos mais comuns de custos indiretos são:

- depreciação de equipamentos que são utilizados na fabricação de mais de um produto;
- salários dos chefes de supervisão e de equipes de produção;
- aluguel da fábrica;
- gastos com limpeza da fábrica;
- energia elétrica que não puder ser associada ao produto.

Para Junior, Oliveira e Costa (2003,p.25) “são os custos que, por não serem perfeitamente identificados nos produtos ou serviços,não podem ser apropriados de forma direta para as unidades específicas, ordens de serviços ou produtos”.

Estes custos necessitam, portanto, da utilização de alguns critérios de rateio para sua alocação, e se dividem em:

a) Mão-de-obra indireta: é representada pelo trabalho realizado nos departamentos auxiliares na indústrias ou prestadoras de serviços, que não são mensuráveis em nenhum produto ou serviço executado.

b) Materiais diretos: são os materiais empregados nas atividades auxiliares de produção, ou cujo relacionamento com o produto é relevante.

c) Outros custos indiretos: são os custos que dizem respeito à existência do setor fabril, como depreciação de máquinas e equipamentos, valor dos materiais consumidos nas manutenções, seguros contra incêndios e outros acidentes de fábricas.

2.2.3.2.3 Critérios de rateio

Representam os critérios utilizados para a distribuição dos gastos indiretos aos produtos. Esses critérios, muitas vezes, são subjetivos e arbitários, podendo provocar distorções nos resultados finais. Não há critério de rateio que seja válido para todas as empresas e sua definição depende do gasto que estiver sendo rateado, do produto ou do centro de custo que esteja sendo custeado e da relevância do valor envolvido.

2.2.3.3 Classificação dos custos pelo auxílio na tomada de decisão

Os custos podem ainda ser classificados considerando-se sua relevância para uma determinada tomada de decisão.

2.2.3.3.1 Custos relevantes

Bornia (2002, p.42-45) diz que “custos relevantes são aqueles que se alteram dependendo da decisão tomada e custos não relevantes são os que independem da decisão tomada”.

Assim, os custos realmente importantes como subsídio para a tomada de decisões são os relevantes, e que os outros não precisam ser considerados. Esta classificação é feita considerando-se uma decisão a ser tomada, sendo válida apenas para aquela decisão. Caso se tenha outra decisão em mente, a classificação pode ser outra, isto é, custos relevantes para um tipo de decisão podem ser relevantes para outro e vice-versa.

Já Leone (1997) acrescenta que uma das características dos custos relevantes é que eles são considerados como custos diferenciais e futuros, os quais só serão incorridos se uma alternativa é implementada, mas que podem não ocorrer se outra alternativa for a escolhida.

2.2.3.3.2 Custos irrelevantes

Os custos irrelevantes se assemelham muito aos custos empatados, por que são custos que permanecem os mesmos quando uma alternativa é escolhida em lugar de outra.

2.2.3.4 Classificação dos custos pela facilidade de eliminação

De acordo com essa classificação, pode-se separar os custos em evitáveis ou elimináveis e não evitáveis ou não elimináveis.

2.2.3.4.1 Custos evitáveis

Os custos fixos elimináveis ou evitáveis, são aqueles que podem ser eliminados em curto prazo caso a empresa encerre temporariamente suas atividades. Como exemplo, podem-se citar salários, aluguéis e energia elétrica.

Para Leone (1996,p.73) custos evitáveis, “ são custos que serão eliminados ao se deixar de produzir uma determinada atividade”.

2.2.3.4.2 Custos não evitáveis

Os custos fixos não são elimináveis, ou seja, não são passíveis de eliminação a curto prazo . Entre estes, incluem-se as depreciações de instalações, impostos sobre propriedade, parte da segurança e outros.

Ainda para Leone (1996,p.73) os custos não evitáveis, “são custos que aparecerão de qualquer modo em qualquer circunstância, são os que não serão eliminados”.

2.2.3.5 Outras classificações de custos

Além da classificação e terminologia vista anteriormente, pode-se citar outros termos utilizados para custos:

a) custos imputados: são os custos que não aparecerão nas demonstrações contábeis tradicionais, por não envolverem desembolso.

b) Custos rateados: são sempre custos indiretos, onde se realiza o rateio com o critério de proporcionalidade de custos na divisão do custo total

c) Custos funcionais: esses custos são identificados com as diversas funções da empresa, ou seja, custos da administração, custos comerciais, custos financeiros, ou custos tributáveis.

d) Custos estimados: são os custos predeterminados e se destinam a resolver certos problemas de controle e planejamento em situações especiais.

e) Custo padrão: são os custos predeterminados, servem de controle para a tomada de decisões e são calculados com base nos parâmetros operacionais.

f) Custos periódicos: são os custos relacionados a um período de tempo.

g) Custos históricos: são os custos registrados contabilmente, ou seja, que realmente ocorreram.

h) Custos primários: são os custos referentes a soma do material diretos e da mão-de-obra direta.

i) Custos totais: é a soma de todos os custos diretos e indiretos de determinado objeto ou atividade.

j) Custos unitários: indicam uma fração onde o denominador será a quantidade de produtos fabricados em determinado período e o numerador será o custo.

l) Custo de oportunidade: pode-se dizer que é o valor do benefício que se deixa de ganhar quando, no processo decisório, se toma um caminho em detrimento de outro. Para Martins (1996, p. 249) “representa o custo de oportunidade o quanto a empresa sacrificou em termos de remuneração por ter aplicado seus recursos numa alternativa ao invés de outra”.

m) Custo fabril: é a soma dos custos de material direto, de mão-de-obra direta e das despesas indiretas, de fabricação debitados à produção durante determinado período.

2.2.4 Importância dos custos

Para que se possa obter informações de custos é necessário que, além de um adequado levantamento e classificação das espécies de custos e os respectivos valores, se disponha de instrumentos que possibilitem o processamento dos dados de custos e dados físicos de produção.

Os sistemas de custos podem ajudar a gerencia da empresa basicamente de duas maneiras: Auxiliando o controle e as tomadas de decisões. No que se refere ao controle, os custos podem, por exemplo, indicar onde podem estar ocorrendo problemas ou situações não previstas, por meio de comparações com padrões e orçamentos. Informações de custos são também bastante úteis para fornecer subsídios a diversos processos decisórios importantes à administração das empresas. Assim, o mero apêndice da contabilidade financeira, a contabilidade de custos passou a desempenhar um importante papel como sistema de informações gerenciais, obtendo lugar de destaque nas empresas. Cabe ressaltar que o ambiente de grande concorrência em que as empresas estão inseridas muda continuamente, modificando constantemente a quantidade e a qualidade das informações demandadas pelas empresas. Isto, aliado ao fato de que o uso da contabilidade de custos em sua nova função(auxílio gerencial)é relativamente recente, faz com que haja permanente e rápido aprimoramento nos procedimentos da contabilidade de custos. (BORNIA, 2002,p.36).

Assim pode-se concluir que a simples apuração de custos não é, por si só, muito significativa se seus resultados não forem submetidos a um processo sistemático de análise, capaz de gerar informações gerenciais.

2.3 Depreciação

A depreciação é um dos custos mais trabalhosos de ser estabelecido, pois cada tipo de bem tem uma depreciação particularizada e que varia de acordo com o ambiente em que ele opera.

A depreciação de bens do ativo imobilizado (móveis e utensílios, instalações, veículos, máquinas e equipamentos, etc.) corresponde à diminuição do valor dos elementos nele classificados, sendo estes bens utilizados na atividade econômica da empresa essa utilização causa uma perda de valor do bem ao longo do tempo e esta perda pode ser resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência.

Conforme Crepaldi (1999,p.191) “a contabilização da perda de valor dos bens do ativo imobilizado, pelo tempo e pelo uso, corresponde a uma despesa chamada depreciação e terão como contrapartida contas de registro da depreciação acumulada, que funcionarão como contas retificadoras do ativo.”

A perda do valor de um bem em uso, principalmente devido ao desgaste físico pelo trabalho e a obsolescência em função dos avanços tecnológicos que existem continuamente. Esta perda real de valor pode ser determinada através do preço de revenda no mercado de usados, ou através de métodos de avaliação de equipamentos pela engenharia de avaliações.(VELHO,1997).

A legislação fiscal traz no regulamento do Imposto de Renda e outras publicações, a parte da Secretaria da Receita Federal os critérios básicos de depreciação assim com as taxas de depreciação anual para cada tipo de bem. No entanto para fins gerenciais as empresas não devem simplesmente adotar as taxas máximas aceitas pelo fisco, deve-se fazer uma análise mais detalhada ao estimar a vida econômica de um bem, pois a própria atividade da empresa pode influenciar em diferente vida útil para um mesmo bem ,assim como, suas características, condições de uso, etc.

2.3.1 Métodos de depreciação

Existem vários métodos de calcular a depreciação de um bem, cabe a empresa escolher o método que melhor reflete a realidade dos bens do seu ativo imobilizado.

2.3.1.1 Método exponencial

Este método proporciona que a carga de depreciação seja mais elevada no início da vida útil do bem, decrescendo à medida que a utilidade do ativo depreciável se reduz. Isso faz com que no período em que o bem contribui mais para a formação de renda, através de uma maior produtividade, ele também estará sujeito a uma quota maior de depreciação e vice-versa.

Quando o bem possuir, ao final de sua vida útil, um valor de revenda, o valor contábil do bem, que neste trabalho representará o valor residual, será determinado através da seguinte fórmula: (1)

$$C_n = C_o (1 - T)^n$$

Onde:

C_n - Valor contábil no ano n

C_o - Custo original do ativo

T - Taxa exponencial de depreciação

n - Período de vida útil

Sendo que a taxa exponencial de depreciação é obtida através da fórmula:

$$T = 1 - (R/C_o)^{1/N}$$

Onde:

N - Vida útil total do bem

Comparando o método linear, também chamado de método das quotas constantes de depreciação com o exponencial, conclui-se que o último é o que melhor representa a perda de valor dos bens em questão neste trabalho, pois através dele, o valor residual dos ônibus se aproximará mais do valor real de mercado, visto produzir uma queda acentuada nos primeiros anos e mais suave nos anos seguintes, como pode ser visualizado no gráfico a seguir.

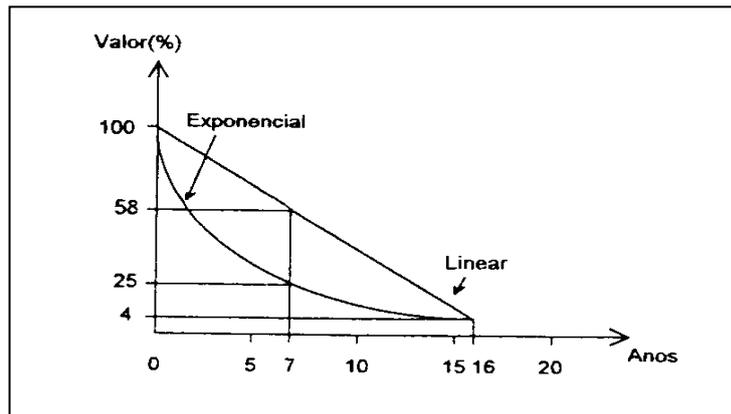


Figura 1 – Modelo de comparação gráfica entre a depreciação linear e exponencial.
Fonte: Casarotto Filho & Kopittke (2000,p.157)

2.3.1.2 Método do fundo de renovação

O método do fundo de renovação, ao contrário do método exponencial e o método da soma dos dígitos, estabelece uma taxa crescente de depreciação ao longo da vida útil do bem. Neste método são constituídos depósitos anuais iguais, com o intuito de formação de uma reserva para futura substituição do bem, sendo que os depósitos são capitalizados a uma determinada taxa de juros, gerando assim, um montante igual ao custo original menos o valor residual.

A depreciação anual corresponde ao valor do depósito anual, adicionado dos respectivos juros sobre o valor da depreciação acumulada até o período. Assim o valor contábil do ativo depreciable é igual à diferença entre o custo de aquisição e o fundo de renovação (depreciação acumulada).

Dessa maneira pode-se determinar a carga de depreciação para um determinado período através da fórmula apresentada a seguir, considerando-se que todos os depósitos anuais no fundo de renovação dar-se-ão ao final de cada ano.

(2)

$$d_n = (C_0 - R) (M/U, i, N) + i \sum_{k_0}^{n-1} U_k \text{ onde } U_0 = 0$$

Onde:

d_n – quota de depreciação

n – período a que se refere à quota de depreciação

C_0 – custo original do ativo depreciável

R – valor residual do bem

$(M/U, i, N)$ - fator de formação de capital de uma série uniforme de pagamentos

2.3.1.3 Método da soma inversa dos dígitos

Como o próprio nome já diz, esse método corresponde exatamente ao contrário do método da soma dos dígitos, ou seja, ele resulta numa carga de depreciação anual crescente. Calculando a quota de depreciação através da expressão a seguir:

(3)

$$d_n = \frac{n}{SD} \times (C_0 - V_r)$$

Sendo:

$$SD = \frac{N(N+1)}{2}$$

Onde:

d_n – quota de depreciação

N – número de anos de vida útil

n – período a que se refere à quota de depreciação

SD – soma dos dígitos

C_0 – custo original do ativo depreciável

V_r – valor residual do bem

2.3.1.4 Método das quotas constantes

A depreciação por esse método é calculada dividindo-se o valor a ser depreciado pelo tempo de vida útil do bem, e é representada pela seguinte fórmula:

(4)

$$\text{Depreciação} = \frac{\text{Custo (incluindo eventuais reavaliações contabilizadas) menos Valor Residual Estimado}}{\text{Período de vida útil}}$$

Esse método, impropriamente chamado de linear, devido a sua simplicidade, é utilizado pela grande maioria das empresas.

Para ilustrar, vamos tomar o seguinte exemplo:

Custo do bem: \$ 6.000,00

Vida útil estimada: 5 anos(60 meses)

Não há valor residual estimado

Depreciação: \$ 6.000,00/ 60 = 100/mês

2.3.1.6 Método da soma dos dígitos dos anos

Esse método (que também é linear) é calculado como segue:

- i) Somam-se os algarismos que compõem o número de anos de vida útil do bem. No exemplo anterior, ter-se-ia:

$$1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$$

- ii) A depreciação de cada ano é uma fração em que o denominador é soma dos algarismos, conforme obtido em (i), e o numerador é, para o primeiro ano(n), para o segundo (n-1), para o terceiro (n-2), e assim por diante, em que n = número de anos de vida útil, conforme quadro 1.

Ano	Fração	Depreciação Anual
1	$5/15 \times \$5.0000,00$	= 1.666,67
2	$4/15 \times \$ 5.000,00$	= 1.333,33
3	$3/15 \times \$5.0000,00$	= 1.000,00
4	$2/15 \times \$5.0000,00$	= 666,67
5	$1/15 \times \$5.0000,00$	= 333,33
TOTAL		5.000,00

Quadro 1- Quadro ilustrativo da depreciação por ano

Esse método proporciona quotas de depreciações maiores no início e menores no fim da vida útil. Permite maior uniformidade nos custos, já que os bens, quando novos, necessitam de pouca manutenção e reparos. Com o passar do tempo, os referidos encargos tendem a aumentar. Esse crescimento das despesas de manutenção e reparos seria compensado pelas quotas decrescentes de depreciação, resultado em custos globais mais uniformes, conforme demonstrado graficamente:

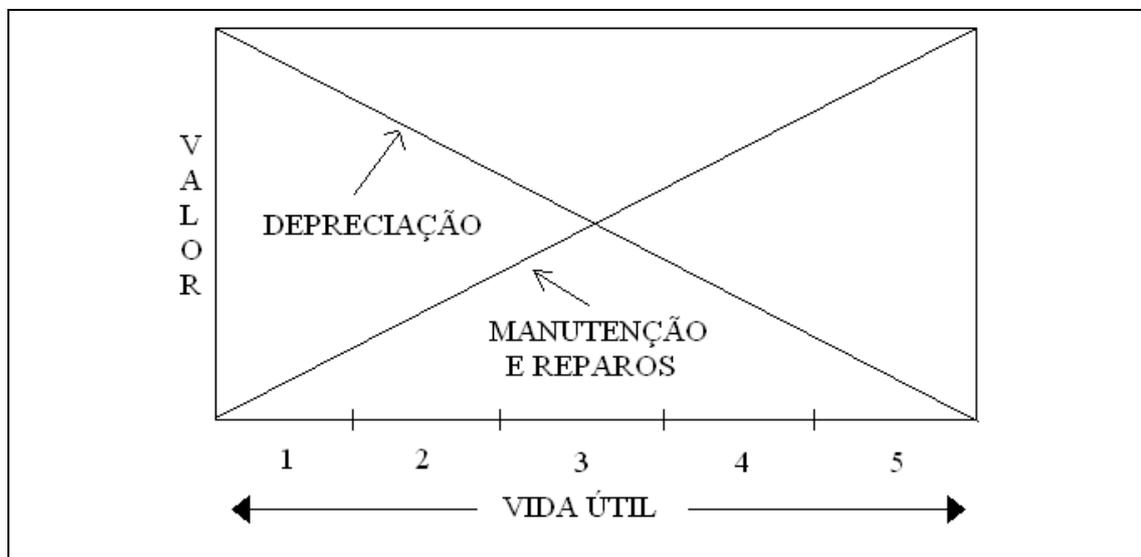


Figura 2 - Modelo ilustrativo do método da soma dos dígitos dos anos
 Fonte: Manual de contabilidade das sociedades por ações

2.4 Terceirização

2.4.1 Origem da terceirização

A terceirização originou-se nos Estados Unidos, logo após a segunda Guerra Mundial, pois as indústrias bélicas tinham que se concentrar no desenvolvimento da produção de armamentos e passaram a delegar algumas atividades às empresas prestadoras de serviços, buscando parceiros externos como forma de viabilizar o aumento da sua capacidade produtiva, transferindo assim para terceiros parte de suas atividades originando a expressão “terceirização”.

Recentemente, as empresas, a fim de poderem manter a competitividade e produzir bens e serviços com preços favoráveis, passaram a utilizar estratégias de modificações nas relações de trabalho, com a finalidade de redução de custos.

Pode-se dizer então, que a terceirização de serviços surge como uma das alternativas para a redução de custos das empresas, evitando assim a necessidade de suprir a deficiência de pessoal e eliminar o custo recrutamento de pessoal e treinamento dos mesmos.

2.4.2 Conceito de terceirização

A terceirização pode ser entendida como sendo a tendência de transferir para terceiros as atividades que não fazem parte do negócio principal da empresa ou ainda, a tendência moderna que consiste na concentração de esforços nas atividades essenciais, delegando a terceiros as complementares.

Para Manus (2001,p.124) “o fenômeno da busca de novas formas de prestação de serviços passou a ser denominado terceirização”.

A terceirização é uma tecnologia de administração que consiste na compra de bens e/ou serviços especializados na condição de atividade meio à atividade fim da empresa compradora, permitindo a concentração de energia em sua real vocação, com intuito de potencializar ganhos em qualidade e competitividade”. (FONTANELLA, TAVARES e LEIRIA, 1994).

Para Nascimento (1994,p.158), existem argumentos contrários e favoráveis à terceirização, os argumentos contrários a terceirização podem ser assim resumidos: “os que afetam o núcleo do contrato individual de trabalho da CLT, e os que reduzem os direitos dos empregados quanto a promoções, salários, fixação na empresa e vantagens decorrentes de convenções e acordos coletivos”. Existem ainda uma série de outros problemas de terceirização mais comuns, tais como: dificuldade de restabelecer controle internos e perda de controle sobre as informações gerenciais.

Os Argumentos favoráveis são a necessidade de modernizar a administração empresarial visando novos métodos de racionalização administrativa, aumentando a produtividade e a eficiência além da redução de custos.

2.4.3 Vantagens da terceirização

- a) focalização dos negócios da empresa na sua área de atuação;
- b) diminuição de desperdícios;
- c) redução das atividades-meio;
- d) aumento da qualidade e ganhos de flexibilidade;
- e) aumento da especialização do serviço;
- f) maior agilidade nas decisões;
- g) maior lucratividade e crescimento e menos custo;
- h) otimização dos serviços;
- i) aumento da produtividade e competitividade;
- j) ampliação do mercado para as pequenas e médias empresas, possibilitando crescimento sem grandes investimentos.

2.4.4 Desvantagens da terceirização

- a) risco de desemprego;
- b) resistência e conservadorismo;
- c) custo de demissões;

- d) dificuldade de encontrar parceiro ideal;
- e) aumento do risco de ser administrado;
- f) aumento da dependência de terceiros;
- g) perda do vínculo do empregado.

A terceirização de serviços se mostra como uma opção preferencial de um número cada vez maior de administradores, trazendo mais eficiência e conseqüentemente maior competitividade, possibilitando aumentar o foco no negócio principal, enquanto uma empresa especializada, assegura as funções operacionais que não façam parte do negócio principal, além da utilização de baixo investimento inicial, redução ou eliminação do custo operacional do serviço em questão, através da absorção deste custo pela empresa prestadora de um serviço terceirizado. Um dos mais favoráveis benefícios é poder deduzir as despesas relativas à prestação de serviços terceirizados para fins de cálculos de tributos sobre o lucro do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social Sobre Lucro Líquido.

De acordo com os autores a idéia de terceirizar significa buscar serviços de terceiros, para realização de atividades que não constituem o objeto principal da empresa. A terceirização ainda é vista, pela justiça do trabalho, de modo restrito, que permite a terceirização das atividades meio e veda a terceirização de atividades-fim.

O que motiva o empresário a buscar serviços de terceiros, é diminuir o custo de mão-de-obra, obtendo uma maior qualidade no serviço, permitindo ampliar seus lucros, mantendo-se no mercado de forma competitiva, garantindo-lhe preço razoável a seu produto.

Com isso, surge a alternativa da terceirização como tentativa de substituir o empregado por outras formas de prestação de serviços que sejam menos custosas a empresa, onde não existindo vínculo empregatício, os encargos dos empregados desaparecem, podendo-se até pagar mais pelo serviço prestado.

As empresas têm sua atividade principal, chamada de atividade fim, além de outras atividades que desenvolvem para viabilizar aquela atividade principal. Essas outras atividades, que não são foco principal da empresa são chamadas de atividade-meio.

Para Nascimento (1994,p.159) “atividades meio são aquelas que não coincidem com os fins da empresa contratante e atividades fim são aquelas que coincidem”.

É importante ressaltar que, independentemente da terceirização da atividade-meio ou fim, caso seja verificado que o profissional alocado na prestação de serviços, estiver, de fato, exercendo suas funções de forma pessoal e com habitualidade, bem como subordinado às ordens e mandamentos da empresa tomadora de serviços, será considerado empregado da empresa, reconhecendo-se a fraude na terceirização das atividades.

A legislação trabalhista e os tribunais trabalhistas brasileiros estão em constante desenvolvimento em relação a contratação de empregados, buscando assim minimizar o desemprego e abrir novos caminhos para a contratação de mão-de-obra, no que diz respeito a terceirização de serviços. Após muitas discussões e reiteradas decisões quanto a legalidade da contratação de serviços terceirizados, o Tribunal Superior do Trabalho editou a sumula nº 331, que Martins (2003,p.125) em sua obra assim se expressa:

- 1 – A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador de serviços, salvo no caso de trabalho temporário; (Lei nº. 6.019, de 3 de janeiro de 1974)
- 2 - A contratação irregular de trabalhador, através de empresa interposta, não gera vínculo de empregado com os órgãos da administração pública Direta, indireta ou Fundacional; (Art.37, II, da Constituição da Republica)
- 3 – Não forma vínculo de empregado com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº. 7.102, de 20 de junho de 1983), de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados a atividade meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta;
- 4 – O inadimplente das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica na responsabilidade subsidiária do tomador de serviços quanto a aquelas obrigações, desde que este tenha participado da relação processual e conste também do título executivo judicial.

Entende-se através do redigido que só se admite a terceirização da atividade-meio e não da atividade-fim, não configurados os requisitos da relação com o empregado.

3 METODOLOGIA

Este trabalho foi realizado através de um estudo de caso em um frigorífico, onde constatou-se a necessidade da empresa estudar a viabilidade de uma possível terceirização na entrega e distribuição de seus produtos, pois os custos são considerados elevados.

Para resolver o problema deste estudo traçaram-se quatro objetivos específicos, com o intuito de alcançar o objetivo geral, chegando-se deste modo à solução do problema.

Buscando-se cumprir o primeiro objetivo específico, que era fazer a revisão bibliográfica para o aprofundamento dos temas específicos para o desenvolvimento do trabalho, utilizou-se a pesquisa descritiva que segundo Oliveira (1999) “procura abranger aspectos gerais e amplos de um contexto social, o estudo descritivo possibilita o desenvolvimento de um nível de análise em que se permite identificar as diversas formas dos fenômenos, sua ordenação e classificação, dão margem a explicação das relações de causa e efeito dos fenômenos”. É um tipo de estudo que permite ao pesquisador a obtenção de uma melhor compreensão do comportamento de diversos fatores e elementos que influenciam determinado fenômeno.

Realizou-se também, a pesquisa bibliográfica que segundo Oliveira (1999, p.119) “tem por finalidade conhecer as diferentes formas de contribuição científica que se realizaram sobre determinado assunto ou fenômeno”. Metodologicamente, serviram de fontes bibliográficas, livros e artigos científicos.

Para cumprir os demais objetivos, realizou-se um estudo de caso, que de acordo com Yin (1981,apud GIL,1999,p.73) “é um estudo empírico que investiga um fenômeno atual dentro do seu contexto de realidade, quando as fronteiras entre o fenômeno e o contexto não são claramente definidas e no qual são utilizadas várias fontes de evidência.”

Primeiramente, foram realizadas visitas à empresa, entrevista com o departamento contábil, responsável pelos documentos, bem como o departamento de vendas, responsável pela distribuição dos produtos. A seguir, procedeu-se a análise da documentação necessária à solução do problema, com base nos balancetes do ano de 2005 e planilhas de controle gerencial do frigorífico, foram

identificadas as despesas relativas ao transporte e distribuição de produtos, cumprindo o segundo objetivo específico.

Após o trabalho de reconhecimento e levantamento dos custos específicos da distribuição dos produtos da empresa, foi solicitado a uma empresa atuante no setor de transporte frigorífico, um orçamento para o transporte e distribuição dos produtos do frigorífico em análise, onde pode-se chegar a um cálculo do custo terceirizado.

Com base nos custos identificados como específicos na distribuição de mercadorias do frigorífico e o orçamento proposto pela empresa para terceirização do serviço de distribuição foi feito o confronto dos custos, cumprindo-se, assim o quarto objetivo específico proposto no trabalho.

Diante dos resultados obtidos através do cumprimento dos objetivos específicos foi feita uma análise para demonstrar a redução de custos através da terceirização dos serviços de distribuição de mercadorias, concluindo-se assim o objetivo geral do trabalho.

4 DESENVOLVIMENTO

As exigências do mercado e o forte ambiente competitivo onde estão inseridas as empresas fazem com que elas estejam constantemente na busca por alternativas para reduzir seus custos e obter maior flexibilidade operacional.

A terceirização de serviços, que não faz parte da atividade fim da empresa, surge como alternativa não apenas à necessidade de reduzir custos, mas também a de atender mais eficientemente o mercado, agregando valor ao produto na forma de melhores serviços. Os serviços de transportes e distribuição de mercadorias são exemplos de serviços que vem sendo terceirizados por representarem elementos importantes no custo logístico das empresas.

Mesmo com o avanço de tecnologias que permitem a troca de informações em tempo real, o serviço de transporte e distribuição de produtos continua sendo fundamental para que seja atingido o objetivo da logística, que é o produto certo, na quantidade certa, na hora certa, no lugar certo ao menor custo possível.

No entanto, para que isso possa acontecer, é necessário que as empresas aprimorem as suas atividades de transporte e distribuição. Desenvolver isso dentro da empresa pode se tornar pouco atrativo em função da empresa terceirizada disponibilizar de serviços especializados e de haver necessidade de aplicação de recursos no ativo imobilizado para compra de veículos, o que pode deixar de proporcionar à empresa um melhor retorno sobre o seu ativo, além da possibilidade de uma melhor flexibilidade operacional principalmente no que tange a gestão de pessoal.

A empresa "X" que serviu de base para o desenvolvimento do trabalho encontra-se inserida neste contexto e visa reduzir custos e oferecer serviços de qualidade, além de buscar a diferenciação diante de um mercado cada vez mais competitivo e exigente.

4.1 Custos específicos para o transporte e distribuição de mercadorias

Com base na Demonstração dos resultados do exercício (DRE) do ano de 2005 foram identificadas as despesas relativas ao transporte e distribuição de produtos, conforme o quadro abaixo:

CONTA	NOME DA CONTA	%	R\$
4	RESULTADO GERAL DO PERÍODO	100	2.715.952,56
4.1	RESULTADO GERAL DO PERÍODO		2.715.952,56
4.1.1	DESPEAS COM VENDAS		2.715.952,56
4.1.1.1	DESPEAS COM PESSOAL	23	619.027,08
4.1.1.1.01	SÁLARIOS		290.017,92
4.1.1.1.02	ENCARGOS SOCIAIS		118.811,16
4.1.1.1.03	OUTROS GASTOS COM PESSOAL		57.893,04
4.1.1.1.04	PROVISÃO P/ 13º SÁLARIO E FÉRIAS		152.304,96
4.1.1.2	DESPEAS GERAIS COM VENDAS	77	2.096.925,48
4.1.1.2.01	DESPEAS COM VEÍCULOS	48,48	1.016.699,88
4.1.1.2.02	DEPRECIÇÃO DA FROTA	18,56	389.244,00
4.1.1.2.03	DESPEAS GERAIS COM VENDAS	32,80	687.813,60
4.1.1.2.04	DESPEAS DE EXPORTAÇÃO	0,16	3.168,00

Quadro 2 - Quadro demonstrativo dos custos específicos do setor de distribuição da empresa.

Através do Quadro 2, pode-se observar que as despesas relativas ao transporte e distribuição de produtos são basicamente divididas em dois grupos: as despesas com pessoal e as despesas com vendas.

As despesas com pessoal representam 23% do total das despesas relativas ao transporte e distribuição de produtos, enquanto que as despesas gerais com vendas representam 77%, deste percentual quase que 50% referem-se a despesas com veículos, como combustíveis, lubrificantes, manutenção, impostos e emplacements, 32,8% referem-se a despesas gerais com vendas como viagens e estadias, refeições, telefone, seguros, material de limpeza, e ainda, 18,5% referem-se às despesas com depreciação dos veículos da frota, sendo esta calculada pela empresa através do método das quotas constantes descrito na revisão bibliográfica.

4.2 Orçamento da empresa terceirizada

Foi solicitado para uma empresa atuante no setor de transporte frigorífico um orçamento para o transporte e distribuição dos produtos do frigorífico em análise, onde foi nos repassado conforme anexo A.

4.3 Cálculo do custo terceirizado

O frigorífico possuía, até o final do ano de 2005, 22 veículos destinados ao transportes e distribuição de produtos, sendo seis caminhões com rodado duplo (trucks), nove caminhões com rodado simples (tocos) e oito camionetes. Porém, o setor de logística possui a informação de quilômetros rodados e quilos distribuídos apenas por total, não havendo a informação individual por veículo ou por categoria. Com isso, para levantamento do custo terceirizado, foi utilizado o orçamento relativo aos caminhões trucks em função destes terem maior capacidade de carga e o maior custo, não correndo desta forma, o risco de sub-avaliar o custo terceirizado.

Meses	KM Rodados	Custo dos Km Rodados (R\$)	KG Distribuídos	Custo dos KG Distribuídos (R\$)
Janeiro	163.657	258.460,08	1.180.425	256.636,74
Fevereiro	124.232	196.197,00	953.740	207.353,05
Março	123.269	194.676,15	1.040.300	226.172,10
Abril	130.161	205.560,54	988.430	214.895,02
Maio	145.509	229.799,32	901.145	195.918,35
Junho	157.307	248.431,65	869.810	189.105,98
Julho	117.282	185.221,01	777.727	169.085,98
Agosto	141.248	223.070,01	988.757	214.966,11
Setembro	137.341	216.899,77	981.986	213.494,03
Outubro	150.445	237.594,64	1.133.291	246.389,32
Novembro	163.491	258.197,92	1.238.140	269.184,59
Dezembro	165.800	261.844,47	1.438.530	312.751,47
Total	1.719.742	2.715.952,56	12.492.281	2.715.952,56

Quadro 3 – Quadro do custo dos quilômetros rodados e quilos distribuídos em 2005

Tendo em vista que a capacidade de carga de um caminhão truck é de 12.000 kg e o frigorífico distribuiu 12.492.281 kg no ano de 2005, seria necessário

carregar no mínimo 1.041 vezes o caminhão truck para que seja realizado todo o transporte e distribuição. Com isso, pode-se calcular o valor mínimo a ser gasto com diárias multiplicando a quantidade de vezes que o caminhão é carregado pelo valor da diária para a carga máxima que é de R\$ 290,00. Desta forma, obtém-se o valor de R\$ 301.890,00, referente à despesa com diárias. Além das diárias a empresa terceirizada utiliza os quilômetros rodados como forma de cobrança de serviços que foram calculados:

Preço cobrado por Km rodado = R\$ 1,26

Total de Km rodado ano de 2005 = 1.719.742 Km

Custo dos Km rodados = Preço cobrado por Km rodado x Total de Km rodado ano de 2005

Custo dos Km rodados = R\$ 1,26 x 1.719.742 Km

Custo dos Km rodados = R\$ 2.166.874,92

Quadro 4 - Cálculo do custo do serviço por quilômetro rodado.

Logo, o custo terceirizado do transporte e distribuição dos produtos será:

Custo Terceirizado = Valor das diárias + custo por quilometro rodado

Custo Terceirizado = R\$ 301.890,00 + R\$ 2.168.874,92

Custo Terceirizado = 2.470.764,92

Quadro 5 - Cálculo do custo terceirizado

4.4 Custo atual de distribuição x custo terceirizado

Comparando-se os custos incorridos na Empresa X no ano de 2005, referente ao transporte e distribuição de mercadorias, que foram de R\$ 2.715.952,56 e os custos levantados junto à empresa terceirizada que foram de R\$ 2.470.764,92, evidenciou-se uma redução de R\$ 245.187,64 nos custos atuais da empresa.

Com isso, analisando-se os custos levantados para a terceirização dos serviços, pode-se concluir que é possível uma redução significativa de custos para a Empresa X no transporte e distribuição de mercadorias.

5 CONCLUSÃO

O processo de globalização tem exigido a reestruturação das empresas para sua sobrevivência e desenvolvimento no mercado. A busca pela vantagem competitiva e maior flexibilidade operacional fazem com que as empresas adotem estratégias para reduzir seus custos. O objetivo deste trabalho foi mostrar que uma das alternativas para a redução de custos é a terceirização, a qual permite que as empresas utilizem melhor o seu tempo na sua atividade fim, refletindo em aumento de qualidade e competitividade, agregando maior valor ao produto na forma de melhores serviços. Diante deste contexto, para que fosse analisada a viabilidade de terceirizar o serviço de transporte e distribuição da empresa em estudo, foi realizado o levantamento dos custos específicos com a distribuição e transporte de mercadorias, solicitado orçamento com empresa especializada em transporte frigorífico, e logo após, foram confrontados os dados, e obteve-se a resposta para o problema de terceirizar ou não os serviços de distribuição de mercadorias para a redução de custos.

Através do desenvolvimento do presente estudo, pode-se evidenciar uma redução dos custos na distribuição de mercadorias em função da terceirização dos serviços devido aos custos atuais serem de R\$ 2.715.952,56 e os custos levantados para a terceirização dos serviços serem de R\$ 2.470.764,92, reduzindo, portanto R\$ 245.187,64 do seu custo anual. .

Assim, pode-se concluir, através do embasamento bibliográfico e do estudo de caso, que é viável para a empresa buscar na terceirização uma alternativa tanto para redução de seus custos como para melhorar a sua eficiência, otimizando o seu tempo na atividade fim.

Desta forma, a empresa pode contar com um serviço especializado que lhe proporcione melhor qualidade no serviço, maior satisfação do cliente e melhor posicionamento frente ao mercado competitivo. Além disto, não precisará dispor dos recursos do seu ativo para realizar immobilizações em veículos destinados ao transporte e distribuição das mercadorias, tendo a possibilidade de utilizar estes recursos em outros investimentos, que poderão gerar melhor retorno sobre o seu ativo.

Entretanto, não basta às empresas apenas suprirem suas necessidades de redução de custos. Elas devem conseguir gerenciar a relação entre custo e o nível

de serviço prestado. Assim, a logística ganha a responsabilidade de agregar valor ao produto através do serviço por ela oferecido, primando inclusive pela qualidade.

Com isso, pode-se dizer que a terceirização pode trazer redução de custos para as empresas, desde que estas não deixem baixar a qualidade dos serviços, abalar a lealdade, satisfação e confiança depositada pelos clientes.

6. REFERÊNCIAS

- BACKER, M.; JACOBSEN, L. E. **Contabilidade de Custos**: uma abordagem gerencial. Tradução de José Carlos Marion e Mussoline Orru. 2.ed. São Paulo: McGraw-Hill, 1984.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. Artmed S/A. 2002.
- CASAROTTO, F.; KOPITKE, N.; HARTMU, B. **Análise de Investimentos**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- CREPALDI, S.A. **Curso básico de contabilidade de custos** , 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- FONTANELLA, D.; TAVARES, E.; LEIRIA, J. S. **O lado (des) humano da terceirização**. Editora casa da qualidade, 1994.
- FRANCO, H. **Contabilidade gerencial**. 23.ed. São Paulo: Atlas,1998.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo:Atlas,1999.
- GONÇALVES, E. C.; BAPTISTA, E. A. **Contabilidade geral** 3.ed. São Paulo: Atlas 1996.
- IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade Gerencial**. 4.ed. São Paulo: Atlas 1986.
- IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E.R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações.**, 5.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- JUNIOR, J.F.P.; OLIVEIRA, L.M.; COSTA, R.G. **Gestão estratégica de custos**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- LEONE, G.S.G. **Custos,planejamento, implantação e controle**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- MANUS, P.P.T. **Direito do trabalho**. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1989.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- MARTINS, S.P. **Direito individual do trabalho**. 17.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MATZ, A.; CURRY, O. J.; FRANK, G. W. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas 1978.

NASCIMENTO, M.N. **Iniciação ao direito do trabalho**. 21.ed. São Paulo: LTR, 1994.

NEVES, DAS S. ; VICECONTI, P.E.V. **Contabilidade de custos**, 5.ed São Paulo: Frase, 1998.

OLIVEIRA, S. L. de. **Tratando de metodologia científica**. 2.ed. Pioneira:1999.

SCHAUM, M.G.; CASHIM,J. A.; POLIMENI, R.S. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Editora MC Graw-hill, 1982.

VELHO, P. R. A. de C. **Renovação de frota em uma empresa de transporte coletivo intermunicipal de passageiros**: um estudo de caso. Universidade Federal de Santa Maria, 1997.

VIANA, C.da R. **Teoria geral da contabilidade**. 5.ed. Porto Alegre: Livraria Sulina Editora, 1971.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1997.

ANEXO

