

## **CONTABILIDADE GERENCIAL E AS CONTRIBUIÇÕES DOS CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO EM UMA MICROEMPRESA DE SERVIÇO DE TRANSPORTES: Um estudo de caso na empresa Transportes Salvi.**

Maritânia Salete Salvi Rafagnin<sup>1</sup>  
Thiago Ribeiro Rafagnin<sup>2</sup>

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

Maritânia Salete Salvi Rafagnin y Thiago Ribeiro Rafagnin (2016): "Contabilidade gerencial e as contribuições dos custos para tomada de decisão em uma microempresa de serviço de transportes: Um estudo de caso na empresa Transportes Salvi.", Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana, Brasil, (noviembre 2016). En línea: <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/br/16/salvi.html>

### **RESUMO**

O presente estudo relata uma pesquisa que buscou identificar quais são as ferramentas gerenciais de custos adequadas a uma microempresa de prestação de serviços de transportes de cargas que podem ser utilizadas de forma eficiente e que contribuirão no processo de tomada de decisão do administrador. A metodologia utilizada foi definida como um estudo de caso, método indutivo, tendo os objetivos exploratórios de natureza aplicada com características de abordagem qualitativa e quantitativa, que envolvem a análise e interpretação dos resultados. Através da pesquisa, obteve-se o resultado que o administrador da empresa baseava seus controles em um método contínuo de apuração de custos encerrando a cada determinado período, utilizando-se do custeio por absorção e alguns conceitos do custo padrão. Ainda, a partir do referencial bibliográfico, identificou-se que os custos devem ser apropriados por ordem de frete e que os melhores métodos para fins gerenciais são o custeio variável acompanhado do custo padrão como ferramenta de auxílio. A partir dos resultados obtidos, juntamente com a pesquisa bibliográfica, foi possível propor ao administrador algumas adaptações das ferramentas já utilizadas e foram propostos novos controles com uma utilização simples. Com essas novas ferramentas o administrador pode ter acesso a novas informações importantes para a empresa que posteriormente otimizaram o processo de tomada de decisão.

**Palavras – Chave:** Ferramentas Gerenciais. Custos. Métodos. Tomada de Decisão.

<sup>1</sup> Mestranda em Política Social pela Universidade Católica de Pelotas. Especialista em Gestão de Recursos Humanos. Bacharela em Ciências Contábeis pela Faculdade São Francisco de Barreiras. E-mail: [mari.salvi@gmail.com](mailto:mari.salvi@gmail.com)

<sup>2</sup> Doutorando em Política Social pela Universidade Católica de Pelotas. Advogado.

## RESUMEN

Esta pesquisa monográfica apresenta um estudo que teve como objetivo identificar cuáles son las herramientas de gestión costos adecuadas para una microempresa de transporte de carga que se puede utilizar de manera eficiente, para contribuir a la toma de decisión por el administrador. La metodología se definió como caso de estudio, inductivo, y objetivos de exploración de carácter aplicado con características de enfoque cualitativo y cuantitativo, que implican análisis e interpretación de resultados. A través de la investigación, se obtuvo el resultado de que el administrador de la empresa basa sus controles en un método continuo de cálculo de los costos de cierre de cada período determinado, utilizando la absorción de costos y algunos conceptos del coste estándar. Aún así, desde el marco teórico, hemos identificado que los costos deben ser apropiados con el fin de la navegación y los mejores métodos con fines de gestión son variables costeado acompañado por el costo estándar como herramienta de ayuda. A partir de los resultados obtenidos, junto con la literatura, fue posible proponer algunos ajustes para que el administrador de las herramientas ya usadas y nuevos controles, el uso práctico. Con estas nuevas herramientas el administrador puede acceder a otros datos de interés para la empresa que posteriormente se optimiza el uso de los recursos patrimoniales disponibles.

**Palabras - Clave:** Costos. Métodos. Toma de decisiones. Herramientas de gestión.

## 1. INTRODUÇÃO

Atualmente, com a globalização, o ambiente de negócios em que as empresas estão inseridas encontra-se em constantes desafios nos quais as transformações ocorrem rapidamente, exigindo dos administradores um processo de tomada de decisão célere e eficaz.

Um fato que confirma isto é que hoje quem se mantém no ambiente corporativo são as empresas que desenvolvem a capacidade de adaptação às mudanças, no sentido de identificar, analisar e superar os desafios presentes no cotidiano (PELEIAS *in* PARISI e MEGLIORINI, 2011).

Para administrar dentro deste ambiente competitivo e moderno, os gestores, além de seu potencial, necessitam dispor de ferramentas gerenciais que respaldem essas escolhas, já que as informações sobre elementos passados são úteis pela sua influência nos julgamentos dos eventos futuros (FIGUEIREDO e CAGGIANO, 2008, p. 53).

Visando atender a essa necessidade, a contabilidade gerencial cria e adapta constantemente seus controles já que eles são uma das principais fontes para o processo de tomada de decisão e controle dentro das empresas (ATKINSON et al, 2011) – ressaltando que controles adequados, garantem decisões de qualidade gerando melhores resultados econômicos financeiros.

Controles gerenciais são uma ferramenta imprescindível ao bom funcionamento das empresas, desta forma, tratar sobre esses controles nas grandes empresas é algo comum dada a demanda de informações exigidas dentro dos níveis organizacionais (ATKINSON et al, 2011). No entanto, nas microempresas, por possuírem um porte menor ou até mesmo o pouco capital investido, esses controles assumem uma condição secundária quando deveriam se apresentar como prioritários, uma vez que esses controles buscam explorar a melhor oportunidade de investimento do capital para obtenção do maior lucro.

Além do porte, os relatórios gerenciais variam de acordo com o segmento das empresas que se dividem em: industriais, comerciais e de serviços, assim, dependendo da empresa, devido as particularidades de cada uma, nem todos os controles disponíveis podem

ser aplicados, uma vez que estes quando mal utilizados, trazem interpretações errôneas, conduzindo o administrador à direção errada.

Dentro das empresas de serviço, um ramo que vem crescendo significativamente, segundo dados coletados pela Agência Nacional de Transportes – ANTT, são as empresas de transportes rodoviários de cargas, já que graças a elas as mercadorias são levadas a todos os lugares do Brasil.

Hoje esse segmento, conforme os dados informados pelo site da ANTT, atualizado em 30/07/2014, só no tipo caminhão simples são registrados 723.485 veículos, distribuídos em 3.168 cooperativas, 260.387 empresas e 459.930 autônomos. E, dentro do âmbito do município de Concórdia – SC esta parcela se restringe a 32 (trinta e duas) empresas de transportes, correspondendo a uma parcela significativa de empresas para o município.

Diante da importância dos controles gerenciais para as empresas, principalmente as microempresas, este estudo buscou esclarecer quais são os melhores controles gerenciais que podem ser aplicados a uma microempresa de prestação de serviços de transporte de cargas, atendendo o questionamento do problema:

Quais são as ferramentas gerenciais de custos adequadas a uma microempresa de prestação de serviços de transportes de cargas que podem ser utilizadas de forma eficiente e que contribuirão no processo de tomada de decisão do administrador?

Tratando-se de um estudo de caso, foi conveniente proporcionar ao empresário informações acerca da Contabilidade Gerencial de Custos como ferramenta para administrar, afinal o nível de lucro da empresa depende do sucesso que ela pode alcançar com a utilização de seus ativos: humanos ou materiais e a lucratividade futura da empresa depende de dois fatores: primeiro manter e ampliar a sua estrutura de ativos, e, segundo, desenvolver uma estratégia de sucesso para essa estrutura (FIGUEIREDO e CAGGIANO, 1997, p. 88).

Então, como objetivo geral, esta pesquisa buscou identificar quais ferramentas gerenciais de custos poderiam ser utilizadas em uma microempresa de prestação de serviços de transportes de cargas, e que viriam a auxiliar o processo de tomada de decisão dos administradores.

E, como objetivos específicos, primeiramente, realizou-se uma pesquisa bibliográfica das ferramentas gerenciais de custos como auxílio na gestão da empresa; após fez-se o levantamento das informações quanto a atual forma de apuração de custos na empresa estudada; e por fim sugeriram-se ferramentas gerenciais adaptadas que poderiam ser utilizadas em uma microempresa de prestação de serviços de transportes de cargas.

Assim, o presente estudo justificou-se pela necessidade de buscar os melhores controles da contabilidade gerencial de custos que poderiam ser aplicados a uma microempresa de prestação de serviços de transportes de cargas que atua no âmbito federal, dada a competitividade deste segmento.

Também, se justificou pela busca na identificação entre os controles gerenciais de custos, aqueles que se enquadram com mais eficiência para a atividade de prestação de serviços de transportes de cargas, com o objetivo de facilitar o processo de tomada de decisão na empresa. Sendo que, sua relevância auxiliará a continuidade da entidade empresarial, no momento em que irá propor os melhores controles gerenciais de custos da visão do sócio na administração e controle de seu empreendimento, tendo em vista que quando se auxilia o empreendedor na concepção de seus negócios, irá repercutir na economia local, e na circulação de mercadorias no país.

## **2. METODOLOGIA**

Entende-se como metodologia a busca para se alcançar determinado resultado, através da determinação de procedimentos, ferramentas e caminhos para alcançá-los. Quando se

define um método de pesquisa não implica ter uma atividade reprodutora, pelo contrário, procura-se cultivar o espírito crítico, reflexivo, amadurecido, contribuindo para o progresso da sociedade (SILVA, 2006, p. 14).

Assim, como metodologia, esta pesquisa, a fim de esgotar todas as possibilidades de estudo sobre o assunto, trata-se de um estudo de caso, que pode ser definido como uma estratégia de investigação em que o pesquisador explora profundamente um programa, um evento, uma atividade, um processo ou um ou mais indivíduos, relacionados pelo tempo e pela atividade, e que os pesquisadores, coletam informações detalhadas usando vários procedimentos de coleta durante um período de tempo prolongado (STAKE *apud* CRESWELL, 2010, p.38).

O método utilizado foi o indutivo, tendo como objetivos definidos exploratórios com intuito de proporcionar uma boa pesquisa sobre determinado assunto (ANDRADE, 2003, p. 124). A natureza foi definida como aplicada, tendo como características de abordagem qualitativa e quantitativa, que envolvem a análise e interpretação dos resultados.

Como foi realizado um estudo de caso, esta pesquisa buscou analisar dentro da Contabilidade Gerencial quais os controles de custos que poderiam auxiliar uma empresa de transportes no processo de tomada de decisão, sendo que o local da pesquisa foi no município de Concórdia - SC.

Os instrumentos técnicos para coleta de dados e informações foram realizados através da pesquisa bibliográfica e documental. Além do mais, foram realizadas entrevistas com base em questionários fechados para o administrador da empresa.

O universo da pesquisa foi no Município de Concórdia – SC que possui 32 (trinta e duas) empresas de transportes. Destas, a amostragem deste estudo de caso, restringiu-se a 01 (uma) microempresa denominada Transportes Salvi Ltda ME.

Depois de realizada a pesquisa com o referencial teórico, foi feito a coleta de dados da empresa, fazendo um levantamento das ferramentas já utilizadas para controle. Posteriormente, foram analisados, de acordo com a pesquisa bibliográfica, alguns instrumentos da contabilidade gerencial na mensuração de custos, especialmente métodos utilizados na contabilidade de custos: custeio por absorção, custeio variável e custo padrão. Ao final, com base no referencial teórico foram verificados os controles já utilizados pela empresa e os novos sugeridos, onde foram realizadas as possíveis conclusões.

### 3. REFERENCIAL TEÓRICO

Em sentido amplo, toda contabilidade pode ser considerada gerencial (MEGLIORINI, RODRIGUES E PEREIRA *in* PARISI e MEGLIORINI 2011, p. 08) e todas as informações contábeis contribuem com a tomada de decisões, não apenas dos usuários externos, mas também dos administradores.

Quanto à origem das informações contábeis, os contadores sempre dividem em dois tipos: **financeira** (WARREN, REEVE e FESS, 2001, p. 2) – relacionada ao fornecimento para acionistas e credores (PADOVEZE, 2000, p. 31); e **gerencial** (WARREN, REEVE e FESS, 2001, p. 2) – relacionada ao fornecimento de informações para os administradores (PADOVEZE, 2000, p. 31). Além disso, enquanto a contabilidade financeira tem o potencial de fornecer informações padronizadas, a contabilidade gerencial se ocupa com o fornecimento de informações para situações que envolvem decisões não rotineiras ou especiais (MEGLIORINI, RODRIGUES E PEREIRA *in* PARISI E MEGLIORINI 2011, p. 08).

Em um sentido mais profundo, a contabilidade gerencial está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que sejam adaptados de maneira válida e efetiva no processo decisório do administrador (IUDICIBUS, 1998, p. 21).

Utilizando-se de várias informações disponíveis em outros sistemas: financeiro, de custos, análises de balanços, entre outros, a contabilidade gerencial só existe de fato quando houver uma ação que faça com que ela exista, o que ocorre somente em entidades que tenham pessoas que consigam traduzir os conceitos contábeis em atuação prática, já que a contabilidade Gerencial nada mais é do que o gerenciamento de informação contábil (PADOVEZE 2000, p. 33).

Desta forma, a contabilidade gerencial só é um instrumento eficiente quando utilizada de forma correta dentro da empresa, caso contrário, as informações podem até existir, mas não auxiliarão no processo decisório.

Um instrumento importante dentro da contabilidade gerencial são os custos que há de se reconhecer sua significativa relevância das informações que eles disponibilizam, tendo em vista sua utilidade e aplicabilidade nas várias dimensões da gestão organizacional (SOUZA *in* PARISI e MEGLIORINI, 2011, p. 30).

Basicamente, o objetivo de um sistema de contabilidade de custos é acumular os custos de produto. As informações são usadas pelos gerentes para estabelecer o preço dos produtos, controlar as operações e preparar as demonstrações financeiras. Além disso, o sistema de contabilidade de custos melhora os controles quando fornece dados sobre os custos incorridos. (WARREN, REEVE e FESS 2001, p. 08).

Além da contabilidade de custos auxiliar na formação dos preços, ela se torna um importante instrumento de tomada de decisão no momento em que fornece relatórios, listagens e análises pertinentes ao planejamento e controle da organização, no sentido decidir se a empresa pode ou não aceitar pedidos com preços menores.

Embora a contabilidade de custos seja uma ferramenta ampla, há de se ter um cuidado especial quando se fala em tipos de custos, que podem ser considerados como: custos variáveis e custos fixos. O que determina a classificação do custo como variável ou fixo é a sua variabilidade total em relação ao volume de produção realizado, considerando um determinado intervalo relevante a capacidade produtiva instalada. O custo será direto ou indireto dependendo da condição que se tem de identifica-lo de forma objetiva em relação ao objeto de custeio (custo variável) ou se isso ocorre mediante o uso de alguma forma de rateio (custo fixo) dada à falta de objetividade da relação (SOUZA *in* PARISI e MEGLIORINI 2011, p. 33).

Dentro dos custos existem dois sistemas de custeio: por ordem e produção, no entanto o que determina a utilização de determinado custeio é a forma com que a empresa pretende trabalhar e a conveniência contábil-administrativa (MARTINS, 2010, p. 144).

No sistema de custos por ordem os custos são acumulados numa conta específica para cada ordem. Essa conta só pode receber os custos quando a ordem estiver encerrada. Se terminar um período contábil e o produto estiver ainda em processamento, não há encerramento, permanecendo os custos até então incorridos na mesma forma de bens em elaboração, no ativo. Quando a ordem é encerrada, transfere-se para o estoque de produtos acabados ou para Custo dos Produtos Vendidos, conforme a situação (MARTINS, 2010, p. 145).

No sistema de custos por produção, os custos são acumulados em contas representativas das diversas linhas de produção. Essas contas são encerradas sempre no fim de cada período (mês, semana, trimestre ou ano, conforme o período mínimo contábil de custos da empresa). Não há encerramento de contas à medida que os produtos são elaborados e estocados, mas apenas quando do fim do período. Na apuração por processo não se avaliam custos de unidade por unidade, e sim à base do custo médio do período (MARTINS, 2010, p. 145).

Ainda, existem os métodos de custeio que significa a forma de apropriação de Custos (MARTINS, 2010, p. 198), ou seja, os métodos de custeio estão diretamente relacionados à

forma de apropriação dos custos a produtos, objetos ou serviços. Segundo Martins (2010) existem diversos tipos de custeio: absorção, variável e custo-padrão.

Basicamente, o método do custeio de absorção, como o próprio nome já indica, consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos aos esforços de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos (MARTINS, 2010, p. 37), ou seja, a finalidade desse método é fazer com que cada produto ou produção (ou serviço) absorva parcela dos custos diretos e indiretos, relacionados à fabricação (LEONE, 2008, p. 242).

O custeio variável, diferentemente do absorção, não é reconhecido pelas normas fiscais e societárias, tem apenas seu reconhecimento na aplicação gerencial, uma vez que surge como uma alternativa para gerar informações, uma vez que têm o intuito de buscar a melhor forma de atender os gestores internos das organizações (SOUZA *in* PARISI e MEGLIORINI, 2011, p. 43). No custeio variável, o critério fundamenta-se na ideia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitados os produtos em processamento e acabados) são identificados com a atividade produtiva, sendo que estes são variáveis a uma medida (referencia, base, volume) dessa atividade. Os demais custos de produção, definidos como periódicos, repetitivos e fixos, serão debitados diretamente da conta de resultado do período (LEONE, 2008, p. 324).

Além disso, uma das vantagens do emprego do custeio variável é a determinação de um indicador de grande força denominado margem de contribuição que ajuda na solução de várias decisões (LEONE, 2008, p. 324). A função da Margem de Contribuição é tornar visível a potencialidade do produto para a empresa, mostrando como cada um contribui para amortização dos gastos fixos, e, depois, na formação do lucro propriamente dito (MARTINS, 2010). Ainda com base na margem de contribuição pode-se calcular o ponto de equilíbrio - caracterizado pela ausência de lucro ou prejuízo operacional (há aqui um resultado nulo) e a margem de segurança - quantidade de produtos que é vendida acima do ponto de equilíbrio (MEGLIORINI E SOUZA *in* PARISI E MEGLIORINI, 2011, p. 83).

Por fim, o custeio padrão que é entendido como sendo o custo ideal de produção de determinado bem ou serviço (MARTINS, 2010). Em um sentido mais restrito, o custo-padrão é um hábil instrumento de controle das operações, indicando se estas foram realizadas acima ou abaixo dos padrões de eficiência fixados. Geralmente o custo-padrão é tratado como uma meta a ser alcançada (IUDICIBUS, MARION e PEREIRA, 2003, p.68).

Muito embora se fale em custos para tomada de decisão, ainda há de se considerar que todo gasto que gera desembolso, antes de se tornar um custo, também é um investimento feito pela empresa.

Decisões de investimentos em longo prazo consistem na utilização de métodos de avaliação econômica com vistas a apurar os resultados de aplicações do capital (NETO, 2012, p. 357). Considerando que os investimentos referem-se à aplicação do dinheiro em ativos que aumentem a capacidade produtiva da empresa, ao avaliar as decisões alternativas de investimentos maximiza-se a contribuição marginal desses recursos de capital, promovendo o incremento de sua riqueza líquida (NETO e LIMA, 2010, p. 176).

Basicamente os métodos quantitativos de análise econômica podem ser classificados em dois grandes grupos: os que não levam em conta o dinheiro no tempo e os que consideram essa variação por meio do fluxo de caixa descontado (NETO, 2012, p. 358).

Para fins de avaliação de um ativo, devem-se estabelecer os benefícios futuros esperados de caixa trazidos a valor presente mediante a uma taxa de desconto que reflete o risco da decisão, o que remete ao conceito de custo de capital que de um lado reflete a quantia e o custo da dívida e o patrimônio líquido da empresa em sua estrutura financeira e de outro a percepção dos mercados financeiros envolvidos em suas atividades (ATKINSON, et al, 2011, p. 534).

Em geral, existem diversas formas de avaliar o orçamento de capital, no entanto, para este trabalho, foram selecionadas três delas, que são as mais utilizadas (NETO, 2012): Período de payback; Taxa interna de retorno; e Valor presente líquido.

O período do payback consiste na “determinação do tempo necessário para que o dispêndio de capital (valor investido) seja recuperado por meio de benefícios incrementais líquidos de caixa (fluxos de caixa) promovidos pelo investimento” (NETO, 2012, p. 358). Em outras palavras, Gitman (2002, p. 327) define como o período de tempo exato necessário para a empresa recuperar seu investimento inicial de um projeto, a partir das entradas de caixa.

A taxa interna de retorno (TIR) é a taxa esperada efetivada de um investimento (ATKINSON, et al, 2011, p. 539). Para avaliação das propostas de investimento, o cálculo da taxa interna de retorno requer o montante de dispêndio de capital e dos fluxos de caixa líquidos incrementais gerados pela decisão (NETO e LIMA, 2010, p. 182).

O método da taxa interna de retorno representa a taxa de desconto em que o valor presente de um investimento se iguale a zero de acordo com as entradas e saídas previstas no caixa (NETO e LIMA, 2010, p. 182), se o valor ficar positivo, significa que a taxa interna de retorno excede o seu custo de capital, se ficar negativo, então a taxa interna de retorno é menor que seu custo de capital.

Já o Valor Presente Líquido, por considerar explicitamente o valor do dinheiro no tempo, é considerado uma técnica sofisticada de análise de orçamentos de capital (GITMAN, 2002, p. 329). Basicamente, o valor presente líquido pode ser definido como a soma de todos os valores presentes no fluxo de caixa considerando todas as entradas e saída de caixa associadas a um projeto (ATKINSON, et al, 2011, p. 537).

A medida do valor presente líquido (NPV) é obtida pela diferença entre os valores presentes dos benefícios líquidos no caixa, previstos para cada período de duração do projeto e o valor presente do investimento – desembolso de caixa (NETO, 2010, p. 180).

#### 4. RESULTADOS

A empresa Transportes Salvi LTDA ME encontra-se no mercado há aproximadamente três anos. Está localizada na região oeste de Santa Catarina e faz parte de um grupo de transportes de cargas que conta com mais de cinquenta caminhões. Mesmo fazendo parte de um grupo, ainda trata-se de uma microempresa, sendo que sua estrutura interna conta com apenas cinco funcionários. É especializada em transportes rodoviários de cargas e faz fretes em todo o território nacional.

Abaixo segue o quadro que sintetiza o que foi identificado no questionário e mostra os instrumentos pesquisados nesta empresa específica:

<b>INSTRUMENTOS GERENCIAIS PESQUISADOS</b>	<b>UTILIZADOS</b>	<b>NÃO UTILIZADOS</b>
Sistema de Custo por Ordem		X
Sistema de Custo por Processos	X	
Custeio por Absorção	X	
Custeio Variável		X
Custo – Padrão	X	
Confrontação do Custo-Padrão X Custo Real	X	
Margem de Contribuição		X
Ponto de Equilíbrio	X	
Precificação Orientada por Método de Custeio		X
Precificação Orientada pelos Clientes	X	
Análises de Investimentos pelo Período Payback		X

Análises de Investimentos pelo Método Taxa Interna de Retorno		X
Análises de Investimentos pelo Método Valor Presente Líquido		X

**Quadro 01** – Instrumentos Gerenciais Pesquisados

Fonte: do autor.

Através do questionário verificou-se que a contabilidade gerencial é pouco explorada nesta microempresa, visto que muitos métodos estão disponíveis, mas não estão sendo utilizados pela administração devido à falta de um profissional qualificado, ou até mesmo de uma empresa de consultoria que proponha soluções a esta empresa no sentido de explorar melhor seus recursos e gerenciar com qualidade seu capital, a fim de maximizar os lucros. Abaixo segue as análises acerca dos controles gerenciais utilizados pela empresa e os analisados através da pesquisa bibliográfica.

De acordo com as respostas e os controles gerenciais fornecidos pelo administrador, percebe-se o sistema de custos adotado pela Empresa Transportes Salvi é o de custos por processos, onde ao término de cada período (mensal) é feita a demonstração de resultados baseados nas receitas e despesas obtidas naquele determinado mês.

De acordo com a bibliografia, este sistema de custos é adequado quando se tem linhas de produção constantes. Em empresas de prestação de serviços de transportes, para o processo gerencial de tomada de decisões, o ideal é a utilização da produção por ordem, pois conforme visto anteriormente, esse sistema permite que os custos sejam acumulados em contas específicas para cada ordem ou encomenda, o que permite que o administrador saiba quanto cada conhecimento de frete contribuiu para pagamento dos custos e despesas fixas na empresa.

Pelo questionário, o administrador da empresa informou que seus controles gerenciais são feitos com base em controles criados de acordo com as necessidades diárias, no entanto, ao mostra-los, identificou-se que os mesmos se aproximam muito do custeio por absorção.

Nas informações avaliadas de classificação dos custos, ficou claro que o administrador sabe classificar adequadamente os mesmos, uma vez que os custos estabelecidos como variáveis eram aqueles que aumentavam com o crescimento do nível de atividade da empresa e os fixos eram aqueles que permaneciam constantes, independentemente da atividade ocorrer ou não, portanto, nesse sentido, não houve problemas quanto à classificação dos mesmos.

Para esta microempresa de prestação de serviços de transportes de cargas, o método do custeio por absorção não gera distorções, pois como só existe um caminhão, não existe a necessidade de um critério de rateio já que todos os custos são alocados diretamente a prestação de serviços.

Basicamente, quando se almeja um controle simples para saber qual o lucro ou prejuízo do mês, esse método de custeio é eficiente, uma vez que separa os custos das despesas, e os diminui das receitas, todavia, para fins gerenciais ele precisa ir além, pois inúmeras são as formas da empresa gastar seus recursos, mas para que ela efetue um desembolso de qualidade é necessário pensar o que está sendo feito e para onde estão indo esses recursos financeiros gerados pela prestação de serviços.

Assim, para a contabilidade gerencial, dentro da utilização dos custos para tomada de decisão, o custeio por absorção não tem uma utilidade elementar, afinal ele apenas mede os custos e despesas, e aloca aos produtos, no entanto não mede a contribuição dos mesmos nas empresas.

O custeio variável, diferentemente do absorção, aloca aos produtos somente os custos variáveis, já que considera que os custos fixos irão ocorrer independentemente se a empresa gerar receita ou não.



A respeito desta ferramenta gerencial, conforme apontou o questionário, o administrador desconhecia as informações gerenciais extras que poderia obter com a utilização deste método, tais como: margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança.

A margem de contribuição, quando utilizada juntamente com o sistema de custeio por ordem de conhecimento de frete, permite que o administrador conheça quanto cada serviço prestado tem gerado de margem para empresa cobrir seus custos e despesas fixos, bem como o que cada uma tem contribuído para pagar os mesmos.

O ponto de equilíbrio, basicamente trata do montante que a empresa necessita faturar para cobrir seus custos e despesas fixas. Conforme o questionário e os controles gerenciais apresentados, o administrador tem conhecimento do valor destas despesas e custos fixos, mas desconhece como aplicar esta ferramenta.

Desta forma, ao ser apresentado esse método de custeio foi sugerido para o administrador que implementasse esta ferramenta de controles de custos, pois como não existe problemas de classificação dos custos, o método de utilização deste custeio pode ser elaborado facilmente e devido a estrutura da empresa, apenas um controle feito no Excel já é suficiente para obter as informações desejadas.

Ainda, a partir do custeio variável, foi sugerida a aplicação da margem de contribuição para cada frete, (conforme a construção dos controles que encontra-se nas tabelas em anexo), além disso, foi construído o ponto de equilíbrio para a empresa e explicado aonde se aplica o conceito de margem de segurança para o administrador.

O custo padrão existe para que se possa ter uma base comparativa entre o que deveria ter ocorrido dos custos e o que de fato ocorreu. Dentro dos controles gerenciais desta microempresa ele sofreu uma adaptação para ser utilizado para medir a média de quilometragem/litro ideal, todavia dentro desses dados não são consideradas variáveis como mecânica, comissão, entre outras, pois nem sempre são esperadas que ocorram, não sendo possíveis o estabelecimento de uma base comparativa, até mesmo, porque o ideal é que não existam.

Conforme os controles gerenciais fornecidos pela empresa, para elaborar os dados do custo padrão ideal passou-se por uma série de considerações, das quais, a partir da experiência do administrador e conhecimento na área, chegou ao número de R\$ 2,42 km/Lt, sendo que, nas condições ideais: estrada em bom estado de conservação, pouco peso no caminhão, poucas curvas e morros, o caminhão deverá fazer esta média por litro.

A partir deste número, o administrador, fez um controle para o motorista preencher informando a cada abastecida a quilometragem percorrida, informando os litros e valores abastecidos, para que a cada trecho percorrido, seja feita a média ideal, estabelecendo assim uma comparação entre os custos reais ocorridos e o ideal – que deveria ocorrer em todas as circunstâncias.

Ainda, como todo investimento se apresenta como parte do processo de tomada de decisões, tendo em vista que métodos de avaliação econômica de longo prazo devem ser aplicados com vistas a apuração de resultados das aplicações do capital que se deseja investir.

De acordo com o questionário respondido pelo administrador da empresa, quando se tomou a decisão de investimento, como desconhecia esses métodos, não utilizou nenhum deles para analisar o período de tempo que teria o retorno pelo capital investido inicialmente.

Por ser de simples aplicação, o método de períodos de payback é o mais comum a ser utilizado nas decisões cotidianas, todavia, conforme apontado no referencial, suas restrições se devem ao fato que não avalia o valor do dinheiro no tempo e leva em conta os fluxos de caixa somente no período de avaliação.

Para fins de decisão de investimentos, deve-se calcular o tempo de retorno médio que é baseado na relação existente entre o valor do investimento e o valor médio dos fluxos

esperados de caixa (NETO, 2012, p. 359). Para a alternativa de investimento da compra deste caminhão, o valor foi de R\$ 342.000,00, com retornos esperados através de uma média anual de R\$ 60.000,00. Desta forma, em 5,7 anos a empresa obterá o retorno desejado feito pelo investimento inicial.

Em termos de aceitar ou rejeitar a decisão de investimento, cabe ao administrador deve estipular um padrão limite de retorno do investimento, cabendo ressaltar que, quanto maior é o prazo de retorno, conseqüentemente, maior será o risco.

O método da análise da taxa interna de retorno, por ser mais complexo, geralmente é utilizado em empresas maiores, sendo que este método requer que seja calculada a taxa de juros que é usada para desconto, que aplicada, irá reduzir o valor presente líquido de um projeto a zero (FIGEIREDO, CAGGIANO, 2008, p. 81).

Conforme apontado no referencial, por esse método, se o investimento apresentar uma taxa de retorno menor que o exigido o projeto deve ser rejeitado, assim, considerando-se que espera-se um retorno do investimento em seis anos e o valor do investimento inicial seja de R\$ 342.000,00, têm-se a IRR de 1,4888 ao ano.

Desta forma, para fins de aceitação ou não do investimento, cabe ao administrador comparar com o retorno exigido, para verificar a viabilidade do investimento.

O valor presente líquido é baseado em uma taxa mínima de retorno assumida, sendo que esta taxa deveria ser usada para descontar os fluxos de caixa líquidos a seu valor presente (FIGEIREDO, CAGGIANO, 2008, p. 80).

Com base nos valores já fornecidos anteriormente, com uma taxa de desconto ao ano esperada de 10%, têm-se:

ANOS	ENTRADAS	TAXA DE DESCONTO DE 10%	VALOR PRESENTE DAS ENTRADAS
1	R\$ 60.000,00	0,9091	R\$ 54.546,00
2	R\$ 60.000,00	0,8264	R\$ 49.584,00
3	R\$ 60.000,00	0,7513	R\$ 45.078,00
4	R\$ 60.000,00	0,6831	R\$ 40.986,00
5	R\$ 60.000,00	0,6208	R\$ 37.248,00
6	R\$ 60.000,00	0,5645	R\$ 33.870,00
7	R\$ 60.000,00	0,5132	R\$ 30.792,00
8	R\$ 60.000,00	0,4665	R\$ 27.990,00
9	R\$ 60.000,00	0,4241	R\$ 25.446,00
<b>VALOR PRESENTE LÍQUIDO DAS ENTRADAS</b>			<b>R\$ 345.540,00</b>
<b>CUSTO INICIAL DO INVESTIMENTO</b>			<b>R\$ 342.000,00</b>

#### **Quadro 02 – Análise da Taxa Interna de Retorno**

Fonte: do autor.

Assim, de acordo com o quadro, o investimento inicial irá gerar benefícios econômicos somente a partir do nono ano. Para fins decisórios, além do retorno esperado pela empresa, deve ser levado em consideração os dados fornecidos no site da ANTT, que informa que o tempo de vida média dos veículos de cargas é de 10,4 anos. Contudo, diante desses dados fornecidos, como o valor presente líquido das entradas de caixa é maior que o valor presente líquido do custo inicial investido, o investimento ainda terá viabilidade de aceitação, todavia tudo depende do risco que o administrador deseja correr.

## 6. CONCLUSÃO

A contabilidade gerencial, em sua essência, é um instrumento específico criado e adaptado constantemente para o processo de tomada de decisão. Dentro das empresas, independentemente do porte, ela é fundamental, pois através dela, ao menos se garante que decisões de qualidade possam ser tomadas.

Neste estudo de caso, no primeiro momento, com a pesquisa bibliográfica, identificaram-se as melhores ferramentas dentro da contabilidade gerencial de custos que poderiam ser aplicadas em microempresas de serviços que trabalham com transportes rodoviários de cargas. Partindo desta base, definiram-se os sistemas de custeio por ordem ou produção contínua, e também os métodos de custeio: absorção, variável e o custo padrão, sendo que, outros métodos foram descartados de imediato na pesquisa bibliografia devido à inaplicabilidade dos mesmos nesta empresa específica. Ainda, partindo do pressuposto de que existem inúmeras formas de se gastar o dinheiro, também foi abordado à questão de gestão de investimentos.

A partir do pesquisado, foi buscado, dentro dos autores da área de custos para tomada de decisão, algumas críticas e avaliações em cada método citado na pesquisa bibliográfica, além disso foi feito um estudo de como adaptar esses modelos existentes para esta empresa.

Com a análise dos dados coletados dos controles gerenciais utilizados pelo administrador da empresa e a entrevista efetuada junto ao mesmo, já de início foram comprovados, que gerencialmente os controles utilizados não atendiam totalmente os fins que deveriam, justamente pelo fato que nas microempresas esses controles não possuem a devida importância.

Com base na coleta e análise dos dados, foi possível identificar que para uma empresa de transportes, o sistema de custos por ordem se revelou mais eficiente do que o de produção contínua, tendo em vista que o sistema de custos por ordem adapta-se melhor às empresas que fabricam de acordo com os pedidos dos clientes ou que produzem grande variedade de produtos para estoque, sendo que foi sugerido ao administrador a mudança para esse sistema de acumulação de custos.

Através do comparativo realizado entre os controles gerenciais de custos adaptados da bibliografia e os controles existentes, se pode ter clareza que o método de custeio variável para a contabilidade gerencial é mais eficiente do que o custeio por absorção devido à análise mais aprofundada dos dados da empresa que proporciona.

Ainda, como o administrador não utilizava nenhuma ferramenta de gestão de investimentos que avaliasse a qualidade do investimento, dentre os métodos, foram selecionados três em específico para demonstrar a sua aplicabilidade, bem como a viabilidade da decisão a ser tomada.

Desta forma, respondendo a questão desta pesquisa “Quais são as ferramentas gerenciais de custos adequadas a uma microempresa de prestação de serviços de transportes de cargas que podem ser utilizadas de forma eficiente e que contribuirão no processo de tomada de decisão do administrador?” concluiu-se que para uma microempresa, o custeio por absorção pode ser aplicado, mas na finalidade gerencial o mais adequado é o custeio variável, juntamente com a ferramenta do custeio padrão, tendo em vista que ambos se complementam, desde que classificados com os custos e despesas corretos e adaptados adequadamente.

Assim, diante das análises dos controles e sugestões propostas por este estudo, o administrador implementou em seu cotidiano os novos controles adaptados a sua realidade afim de otimizar o processo de tomada de decisão na sua empresa.

Em relação aos objetivos delimitados, pode-se afirmar que os mesmos foram atendidos, tendo em vista que durante o processo foi possível realizar a pesquisa bibliográfica dos controles adequados, avalia-los, aplicar questionário ao administrador da empresa juntamente com a coleta de dados e por fim analisa-los para verificar sua utilidade na empresa, para no fim fazer as devidas sugestões.

Diante do exposto, espera-se que este trabalho contribua para microempresas de transportes de cargas que encontrem as mesmas dificuldades, podendo encontrar, diante das análises e pesquisas soluções adequadas aos seus problemas gerenciais cotidianos.

Contudo, ainda existem algumas recomendações para as próximas pesquisas na área, no sentido de aprofundar a questão da análise dos investimentos, bem como, estudar um sistema de informática simples, ou planilhas interligadas, que possam atender as necessidades das microempresas com relação a relatórios gerenciais lançados corretamente no sistema.

## 7. REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTES TERRESTRES. **Idade Média dos Veículos**. Disponível em:

[http://www.antt.gov.br/index.php/content/view/20272/Idade\\_Media\\_dos\\_Veiculos.html](http://www.antt.gov.br/index.php/content/view/20272/Idade_Media_dos_Veiculos.html).

Acesso em 07/10/2014 às 20h30min.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução a Metodologia do Trabalho Científico**. 6ª Edição, São Paulo, Editora Atlas, 2003.

ATKINSON, Anthony et al. **Contabilidade Gerencial**. 3ª Edição, São Paulo, Editora Atlas, 2011.

CRESWELL, John W. **Projeto de Pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3ª Edição, Editora Artmed, São Paulo, 2010.

GITMAN, Laurence J. **Princípios de Administração Financeira**. 7ª Edição, São Paulo, Editora Harbra, 2002.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. 3ª Edição, São Paulo, Editora Atlas, 2008.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10ª Edição, São Paulo, Editora Atlas, 2010.

NETO, Alexandre Assaf. **Finanças Corporativas e Valor**. 6ª Edição, São Paulo, Editora Atlas, 2012.

NETO, Alexandre Assaf. LIMA, Fabiano Guasti. **Fundamentos de Administração Financeira**. 1ª Edição, São Paulo, Editora Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação gerencial**. 3ª Edição, São Paulo, Editora Atlas, 2000.

PARISI, Claudio. MEGLIORINI, Evandir. **Contabilidade Gerencial**. 1ª Edição, São Paulo, Editora Atlas, 2011.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**. 1ª Edição, São Paulo, Editora Atlas, 2003.

WARREN, Carl S., REEVE, James M., FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. 6ª Edição, São Paulo, Editora Pioneira Thomson Learning, 2001.