

UMA PROPOSTA PARA A GESTÃO DE CUSTOS E RESULTADOS EM PEQUENAS EMPRESAS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS

Valdirene Gasparetto

Resumo:

Este trabalho apresenta uma discussão sobre a gestão de custos em pequenas empresas do segmento de transporte rodoviário de cargas, descrevendo uma metodologia já implementada em diversas empresas, para a gestão de custos e resultados. A motivação para o trabalho surgiu da constatação da importância que tem a gestão dos custos e do resultado para melhorar o desempenho dessas empresas, em que, em muitas situações, o tomador de decisão vale-se de forma praticamente exclusiva da informação de faturamento, como se este fosse o indicador mais relevante para avaliar o desempenho do negócio. A partir de trabalhos desenvolvidos nessas empresas, constatou-se a fragilidade do processo decisório, e a inexistência de uma metodologia sistematizada de avaliação dos resultados, o que se dá porque tal conhecimento não está disponível para a maioria dos empresários dessas empresas. Assim, o modelo proposto neste trabalho auxilia na apuração dos custos dessas empresas e no acompanhamento dos resultados, dando subsídios para a gestão.

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

Uma proposta para a gestão de custos e resultados em pequenas empresas de transporte rodoviário de cargas

Resumo

Este trabalho apresenta uma discussão sobre a gestão de custos em pequenas empresas do segmento de transporte rodoviário de cargas, descrevendo uma metodologia já implementada em diversas empresas, para a gestão de custos e resultados. A motivação para o trabalho surgiu da constatação da importância que tem a gestão dos custos e do resultado para melhorar o desempenho dessas empresas, em que, em muitas situações, o tomador de decisão vale-se de forma praticamente exclusiva da informação de faturamento, como se este fosse o indicador mais relevante para avaliar o desempenho do negócio. A partir de trabalhos desenvolvidos nessas empresas, constatou-se a fragilidade do processo decisório, e a inexistência de uma metodologia sistematizada de avaliação dos resultados, o que se dá porque tal conhecimento não está disponível para a maioria dos empresários dessas empresas. Assim, o modelo proposto neste trabalho auxilia na apuração dos custos dessas empresas e no acompanhamento dos resultados, dando subsídios para a gestão.

Palavras-chave: Custos. Transportes. Resultados.

Área Temática: Gestão de custos nas empresas de comércio e serviços.

1 Introdução

O transporte rodoviário de cargas é um ramo de atividade em que existem poucas barreiras para ingresso de novos concorrentes. Mesmo autônomos, donos de um único caminhão, transformam-se em empresários do setor de transportes, ainda que adquiram um caminhão usado, praticamente todo financiado, e sem que tenham que montar a estrutura física de uma empresa, já que a sede da transportadora pode ser uma pequena sala improvisada na sua moradia.

Por muitos anos, o setor de transporte gerou muita riqueza para os transportadores devido à pouca pressão por redução de tarifas dos demais participantes das cadeias produtivas. Esse fato era um grande motivador para que motoristas adquirissem um caminhão e ingressassem no setor como donos de uma empresa.

No entanto, com a maior organização dos participantes das cadeias produtivas, com o advento de grandes varejistas e aumento do poder do varejo, em geral, no sentido da queda nos preços dos produtos ao cliente final, todos os envolvidos nessas cadeias passaram a ter que gerenciar mais eficientemente suas empresas, para obter resultado.

Num movimento como esse, empresas não preparadas para a gestão vêem seus resultados declinar, endividam-se, e entram numa espiral da morte, em que buscam mais fretes, aceitam reduções das tarifas em busca de maior faturamento, o que reduz ainda mais seu resultado e leva muitas delas à falência.

A partir dessas discussões, este trabalho discute a gestão de custos e dos resultados de pequenas empresas do transporte rodoviário de cargas, em que se apresenta uma metodologia já implementada em diversas situações, para a gestão de custos e resultados.

Este artigo está estruturado em quatro tópicos, sendo este o primeiro, em que se faz a introdução ao trabalho. No segundo tópico se discute custos em empresas de transporte. O tópico 3 apresenta uma proposta de metodologia para gestão de custos e resultados das pequenas empresas de transportes. Finalmente, o tópico 4 apresenta as conclusões do trabalho realizado.

2 Custos no transporte rodoviário de cargas

Para facilitar a compreensão da terminologia empregada neste trabalho, os diversos tipos de veículos empregados no transporte de cargas, envolvendo cavalos mecânicos e os diversos tipos de implementos (frigoríficas, síders, graneleiras, porta-contêineres e outros), serão todos tratados, ao longo deste trabalho, como veículos, exceto em situações específicas, em que estiver falando de uma configuração particular, em que ela poderá ser mencionada.

O termo transporte rodoviário de cargas será abreviado, a partir deste ponto do trabalho, como TRC.

Na sequência faz-se uma análise dos conceitos básicos de custos, com base no exposto por Martins (2003, p. 24-51), à luz das especificidades do ramo de TRC.

Denomina-se como **gastos** todos os sacrifícios financeiros feitos pelas transportadoras, seja na prestação dos serviços de transporte ou nas atividades administrativas e comerciais da empresa. Os gastos podem ser classificados como custos e despesas.

Os **custos** são os gastos relacionados à prestação de serviços de fretes, tanto os relativos aos veículos quanto aos motoristas e ajudantes. Também compreendem os gastos relacionados à área de manutenção e apoio à execução do serviço.

As **despesas** são os gastos não relacionados com a prestação do serviço de frete. As despesas são classificadas em administrativas, comerciais e financeiras.

Os **custos** são classificados em **diretos** e **indiretos** em relação ao serviço prestado, e tanto os **custos** como as **despesas** podem ser separados em **variáveis** e **fixos**, quando se analisa sua variabilidade em relação ao serviço prestado. Esses conceitos têm grande importância para a elaboração de uma estrutura metodológica para avaliar custos e resultados das empresas do TRC. Na sequência faz-se uma discussão sobre a aplicabilidade desses conceitos na área de transportes.

Os **custos diretos** são aqueles relacionados diretamente com as unidades de prestação do serviço de frete, ou seja, os veículos. Para a identificação do montante de custos diretos de um veículo, é preciso identificar os gastos que se relacionam diretamente a ele, que só existem em decorrência de a empresa possuir aquele veículo.

Os **custos indiretos** são aqueles que não podem ser relacionados diretamente aos veículos, como os relacionados à gestão operacional da empresa, com a área de manutenção (caso exista uma oficina própria), com a equipe de gerenciamento de risco (se ela for interna à empresa ou se o pagamento for feito pelo conjunto de veículos da empresa). Assim, todos os custos cuja existência está relacionada à prestação do serviço de transporte, mas não diretamente relacionados com cada veículo, podem ser classificados como custos indiretos.

Os **custos variáveis** são aqueles que variam proporcionalmente ao volume de operação da empresa. Nas empresas de transportes o principal item de custo variável é o combustível (óleo diesel). O aumento ou redução no consumo de combustível num período está relacionado basicamente ao número de quilômetros percorridos pelo veículo.

O mesmo conceito se aplica às despesas. A transportadora pode pagar, por exemplo, uma despesa de comissão a um agenciador de frete, que é uma despesa variável, porque está diretamente relacionada ao volume de vendas de fretes.

Os **custos fixos** são aqueles cuja variação não está relacionada diretamente com o volume de operação e de vendas, mas com outros fatores. Assim há, por exemplo, os custos com depreciação, IPVA e outros que existem independentemente de o veículo rodar ou não, num período, os quais são custos fixos. O conceito também se refere às despesas que são predominantemente de natureza fixa.

Mesmo que um gasto não tenha um comportamento totalmente linear ao longo do tempo, como, por exemplo, o gasto com telefone, eletricidade e outros, se a variação no montante gasto num e noutro período não puderem ser associados diretamente com o volume

de operação ou vendas, então ele não poderá ser classificado como um gasto variável, mas como fixo.

Para atender a essas situações, diz-se que alguns gastos têm características de variáveis e fixos, ao mesmo tempo. Assim, por exemplo, mesmo no caso do combustível, descrito anteriormente como um importante exemplo de custo variável, ainda nesse caso há outros fatores que influenciam o consumo de combustível: tipo de estrada, peso da carga, maneira como o motorista dirige. Apesar disso, esses aspectos influenciam o consumo de forma muito pequena, de modo que o fator de maior relevância para determinar o consumo de combustível é o número de quilômetros percorridos.

Nessa situação, os gastos com combustível poderiam ser classificados, parte como variáveis e parte (bem menor do que anterior) como fixos, desde que fosse possível, técnica e economicamente, fazer essa separação. Quando essa separação for difícil de fazer, o item é considerado na categoria que predominantemente o representa. Em situações como essas os gastos são classificados como **semivariáveis** ou **semifixos**, sendo usada uma ou outra terminologia, a critério do usuário.

O quadro 1 apresenta uma relação de itens de custos que as empresas de transportes têm com a transferência das cargas, com a classificação em diretos e indiretos, e variáveis e fixos.

É usual, nas empresas de TRC, que se inclua, nas planilhas de cálculo de custos dos fretes, gastos com remuneração do capital empregado. Como essas empresas têm grandes investimentos na aquisição dos veículos, consideram o retorno do capital empregado como um dos itens de custos.

Essa não é a forma empregada pela Contabilidade para apurar custos, já que a remuneração do capital não é um gasto contábil, mas gerencialmente não há empecilhos para que seja feito dessa forma, já que, para a formação do preço, esse é um dos aspectos que têm que ser analisados, pois está relacionado com o retorno sobre o capital investido e com o lucro que a empresa espera obter pelos serviços prestados.

O que se constata, nessa prática, é apenas uma adaptação de conceitos, que não está incorreta, dado que as planilhas de cálculo de custos que as empresas de transportes normalmente empregam são utilizadas, verdadeiramente, para o cálculo das tarifas de fretes a serem empregadas, e daí tal análise é mesmo necessária.

Em relação às despesas, normalmente elas não são representativas nas pequenas empresas de TRC. Envolve o pró-labore dos proprietários, que em muitas situações são também motoristas, e gastos com a estrutura administrativa e comercial da empresa.

Dado que a maioria dos gastos dessas empresas são custos, e estes são diretos em relação aos veículos, como pode ser visualizado no quadro 1, não é necessário um esforço muito grande, nessas empresas, para apropriar custos indiretos aos serviços, e para definir a forma de tratamento das despesas.

Normalmente, é suficiente o emprego da lógica do custeio por absorção sem departamentalização (alocação de custos diretos e indiretos aos serviços) ou do RKW (alocação de custos e despesas aos serviços), conforme discussões que podem ser acompanhadas em Martins (2003) e Bornia (2002), para fazer a alocação dos custos indiretos e das despesas. Métodos de custeio como o custeio baseado em atividades (ABC) ou o próprio custeio por absorção com departamentalização (método dos centros de custos), normalmente não são necessários nessas empresas, dada a pequena representatividade de custos indiretos e de despesas no conjunto total de gastos.

Item de custo	Direto/ indireto	Variável / fixo	Observações
Remuneração do motorista e ajudante	D	F	Em algumas empresas, os motoristas recebem remuneração fixa (o salário normativo da categoria) e comissão sobre o faturamento do

			veículo conduzido por ele. Nessas situações, a remuneração é parte fixa e parte variável. Na remuneração, considera-se o salário, hora extras, provisões para férias e décimo terceiro salário, encargos sociais, diárias, uniforme, plano de saúde e outros benefícios oferecidos aos motoristas e ajudantes.
Depreciação	D	F	Do conjunto completo: cavalo + implemento + equipamento de refrigeração, quando houver, + rastreador
Licenciamento	D	F	IPVA, seguro obrigatório, serviços de despachantes e taxas e certificados
Seguro	D	F	Normalmente, o seguro corresponde a um percentual sobre o veículo com pneus
Manutenção preventiva terceirizada	D	V	Como essa manutenção é feita em faixas de quilometragem, ela pode ser considerada como um custo variável, para a faixa de quilometragem correspondente.
Manutenção corretiva terceirizada	D	F	Mesmo que a manutenção preventiva seja feita rigorosamente, podem ocorrer problemas esporádicos nos veículos, que justifiquem manutenção corretiva, que terá que ser registrada no período em que ela ocorrer, como um custo fixo.
Manutenção em oficina própria: materiais e peças	I	F	Nas pequenas empresas a existência de uma oficina própria não se justifica, por causa da baixa utilização que ela teria. Os gastos com peças e materiais utilizados poderiam ser identificados diretamente com cada veículo, a partir da ordem de serviço.
Manutenção em oficina própria: estrutura da oficina própria – mecânicos, equipamentos, instalações e outros	I	F	Envolveria custos fixos, que a empresa teria mesmo que não houvesse manutenções a fazer num dado período. São gastos fixos, que teriam que ser alocados para todos os veículos da empresa.
Combustível	D	V	Combustível do tanque e do equipamento de refrigeração
Lubrificantes	D	V	Os fabricantes dos veículos informam as especificações para uso e intervalo de trocas dos lubrificantes de motor, caixa e diferencial
Lavagem e lubrificação	D	F	Lavagem e lubrificação feitos periodicamente nos veículos, normalmente 3 a 4 vezes por mês
Pneus	D	V	Há estudos, como os da NTC (Associação Nacional de Transporte de Cargas), conforme Reis (2002), sobre a vida útil dos pneus. Normalmente se considera uma estimativa de quilômetros de vida útil, tomando-se o cuidado de fazer uma estimativa de perdas por cortes, estouros e outros problemas, e se considera uma estimativa de número de recapagens, conforme a prática da empresa. Assim, estima-se um custo variável de pneus por km, e se monitora os gastos efetivamente realizados num controle à parte, para que com o tempo a empresa possa utilizar seus próprios parâmetros para definir o consumo de pneus pelos seus veículos.

Fonte: o autor

Quadro 1 – Itens de custos das empresas de transporte rodoviário de cargas.

Nessas empresas, para apurar o resultado gerado por cada um dos veículos, os custos indiretos e as despesas são apropriados a cada veículo, que correspondem às unidades de geração de resultados, de forma eqüitativa.

Como proposta de apuração de resultado para essas empresas, pode ser empregado o conceito de margem de contribuição, do custeio variável, para que se apure o montante e o percentual de receita gerada por cada veículo para fazer frente aos gastos fixos. Com essa

informação também é possível identificar o ponto de equilíbrio da empresa, em reais, informação útil para o planejamento das operações.

3 Uma proposta de metodologia para gestão de custos e resultados das pequenas empresas de transportes

Muitos empresários de pequenas empresas de transporte avaliam o desempenho das suas empresas pelo faturamento dos veículos. No entanto, apesar de ser importante, esse indicador não permite conclusões suficientes sobre o desempenho real de suas empresas, e nem permite que se gerencie os resultados obtidos.

A título de ilustração, pode-se supor que um caminhão com baú refrigerado tenha faturado, num mês, R\$ 25.400,00. Este foi um bom resultado?

Não é uma informação suficiente para que conheça o desempenho efetivo do veículo no período. Com ela, não é possível saber se o resultado foi suficiente para fazer frente aos custos diretos (variáveis e fixos), aos custos indiretos (se houver), e às despesas da empresa.

É preciso que essas empresas apurem o resultado de cada um de seus veículos, e disponham de uma metodologia que as auxilie nessa tarefa, para que possam efetivamente monitorar o desempenho de seus negócios.

Com base nos conceitos discutidos anteriormente, a apuração do resultado de uma pequena empresa de TRC pode ser estruturada como no quadro 2.

Existem, no mercado, diversas opções de *softwares* de gestão para pequenas empresas de TRC. No entanto, relatórios de resultado como os apresentados aqui podem ser construídos em planilhas Excel, em que cada um dos itens da DRE é apurado, inicialmente, num *folder* específico e, após, transportado para uma estrutura como a proposta no quadro 2.

A partir da estrutura apresentada no quadro 2, pode ser apurado o resultado de cada veículo da empresa e o resultado global, gerado por todos os veículos, ao longo dos meses de um ano. Haveria, para isso, um *folder* para cada um dos veículos e outro para a empresa como um todo, com a mesma estrutura do quadro 2, em que poderia ser analisada a evolução de cada uma das linhas, e conhecidos rapidamente os montantes de receita, margem de contribuição e lucro líquido de todos os períodos, conforme é demonstrado no quadro 3.

Mensalmente, também é importante que a empresa possa visualizar a composição do resultado, identificando com quanto cada um dos veículos contribuiu para o resultado global da empresa. Para isso, mensalmente pode ser elaborado um relatório com o apresentado no quadro 4, com a estrutura de contas mostrada no quadro 2.

Havendo veículos de vários tipos, como frigoríficas, síders, graneleiras e outros, é importante que, além de mostrar o resultado de cada veículo, seja mostrado também o resultado de cada tipo de operação, o que permite a análise da rentabilidade de cada operação, de forma comparativa.

A partir desses relatórios, as pequenas empresas de transportes podem também avaliar alguns indicadores de gestão, os quais podem ser acompanhados por veículo e no total da empresa, por operação (tipo de veículo) e por período.

Demonstração do resultado do exercício (DRE)	Observações
Receita bruta	Receita obtida no período, com os serviços de fretes
Fretes	
(-) Deduções da receita bruta	Dependendo do enquadramento tributário da empresa, terá

ICMS	que se registrar os impostos sobre vendas
ISS	
PIS / COFINS	
Imposto SIMPLES	
(=) Receita Líquida	
(-) Gastos variáveis	Empregando a lógica do custeio variável
. Custos Variáveis	
Combustível do tanque	
Combustível do equipamento de refrigeração	
Pneus	
Manutenção preventiva	
Lubrificantes	
Remuneração do motorista e ajudante	Os custos variáveis serão identificados, a partir dos conceitos discutidos no item 2 deste trabalho.
. Despesas Variáveis	
<i>se houver</i>	Despesas com comissões pagas, por exemplo
(=) Margem de contribuição	Útil para decisões de curto prazo, principalmente quando se analisa o resultado de cada veículo
% de margem de contribuição	
(-) Gastos Fixos	
. Custos Fixos Diretos	
Remuneração do motorista e ajudante	
Depreciação do veículo	
Seguro	
Licenciamento	
Lavagem e lubrificação	
Mensalidade do rastreador e comunicação	
Taxa de Fronteira e Pulverização	
Carregamento, descarregamento e avaria	
Pedágios	
Hospedagem e Passagens de ônibus	
Manutenção corretiva	
. Custos Fixos Indiretos	
<i>se houver</i>	Normalmente as pequenas empresas de transporte não incorrem em gastos dessa categoria
. Despesas Fixas	
<i>administrativas, comerciais e financeiras</i>	Normalmente não representam gastos muito elevados, nas pequenas empresas de TRC
(=) Lucro antes da CSLL e IR	
CSLL e IRPJ	
(=) Lucro líquido	
% lucro líquido	

Fonte: o autor

Quadro 2 – Demonstração do resultado do exercício para uma pequena empresa de TRC.

Demonstração do resultado do exercício	Janeiro	...	Dezembro	Acumulado
Receita bruta				
...				
(=) Margem de contribuição				
% de margem de contribuição				
...				
(=) Lucro líquido				
% lucro líquido				

Fonte: o autor

Quadro 3 – Demonstração do resultado ao longo dos meses.

Demonstração do resultado do exercício	Veículo 1	Veículo 2	Veículo n	Total
Receita bruta				
...				

(=) Margem de contribuição % de margem de contribuição				
...				
(=) Lucro líquido % lucro líquido				

Fonte: o autor

Quadro 4 – Demonstração do resultado do exercício por veículo e total da empresa.

Exemplos de indicadores de gestão passíveis de análise:

- Faturamento no mês
- Km rodados no período
- Faturamento por km
- Média de consumo de combustível no tanque (km/l)
- Média de consumo de combustível no equipamento de refrigeração (l/horas ligado)

Como, nesta proposta, se calcula o percentual de margem de contribuição de cada veículo, é possível também acompanhar, ao longo do tempo, o ponto de equilíbrio individual, em R\$, dos veículos, e total da empresa.

$$\text{Ponto de equilíbrio em R\$} = \frac{\text{Gastos fixos}}{\% \text{ de margem de contribuição}}$$

Uma prática bastante comum entre as pequenas empresas de TRC é o financiamento de quase todo o valor de aquisição dos veículos. Em função dessa prática, em muitas situações os empresários têm interesse em conhecer o resultado como se os caminhões fossem adquiridos por *leasing*, ou seja, não considerando gastos com depreciação, e considerando a amortização do financiamento e os juros pagos como se correspondessem a um aluguel pelo uso desses ativos.

Nessas situações, a depreciação seria eliminada da DRE e seriam incluídos, como custos fixos diretos, a amortização do capital financiado para aquisição de caminhões e os juros sobre o financiamento, pagos mensalmente.

4 Conclusões do trabalho

A tomada de decisões, mesmo nas pequenas empresas, tem que ser feita com base em informações. Nas pequenas empresas de transportes, em função da pressão exercida pelos demais participantes das cadeias produtivas, nos últimos anos, o acompanhamento cuidadoso dos custos e do resultado é condição fundamental para a permanência das empresas no mercado.

A metodologia proposta neste trabalho vem sendo experimentada em diversas pequenas empresas e vem tendo boa aceitação como uma ferramenta de auxílio ao processo decisório, já que permite a gestão de cada caminhão como uma unidade de negócio.

Com os indicadores de gestão propostos, é possível avaliar o desempenho de cada motorista e permite que a empresa determine formas de avaliação do desempenho e concessão de bônus aos motoristas a partir do desempenho operacional de cada caminhão. Com isso, a empresa pode melhorar seu desempenho, e o tomador de decisão terá melhores subsídios para apoiá-lo na gestão dos custos e do resultado.

É sempre importante lembrar que informações como essas são meios para melhorar o desempenho das empresas, mas apenas se os tomadores de estiverem dispostos a fazer gestão a partir desses números.

Referências

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**. Bookman, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

REIS, Neuto Gonçalves dos. Como calcular custos e fretes (apostila). São Paulo: Associação Nacional de Transportes de Cargas (NTC), 2002.