Contabilidade de Custos para gestão e controle: Estudo de Caso em microempresa de transporte escolar

Gilmara Lais Trevisan (FIA) - gilmara.trevisan@br.pwc.com

Rodrigo Pinto dos Santos (FIA) - rodrigols9@yahoo.com.br

Resumo:

Atualmente, as micro e pequenas empresas enfrentam grandes desafios com relação à sobrevivência, devido à enorme concorrência e à conjuntura econômica, por isso torna-se indispensável uma gestão eficiente de seus custos. Neste contexto, o presente trabalho teve por objetivo verificar a aplicabilidade de métodos de custeio presentes na literatura para microempresas do setor de serviços, e assim fornecer insumos para gestão, controle e tomada de decisão, além de ser um dos componentes para a revisão da estrutura de preços. Foram utilizados como plataforma teórica os principais conceitos de custos e métodos de custeio, a aplicabilidade destes modelos realizou-se por meio de um estudo de caso em uma microempresa de transporte escolar. Como resultado do trabalho, obteve-se de forma mais clara os custos da empresa estudada por meio dos diferentes métodos de custeio, contribuindo para uma visão mais ampla e estruturada do negócio e atuando como um facilitador para a tomada de decisão e formação do preço de venda do serviço prestado pela empresa.

Palavras-chave: *Custos, métodos de custeio, transporte escolar.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Contabilidade de Custos para gestão e controle: Estudo de Caso em microempresa de transporte escolar

Resumo

Atualmente, as micro e pequenas empresas enfrentam grandes desafios com relação à sobrevivência, devido à enorme concorrência e à conjuntura econômica, por isso torna-se indispensável uma gestão eficiente de seus custos. Neste contexto, o presente trabalho teve por objetivo verificar a aplicabilidade de métodos de custeio presentes na literatura para microempresas do setor de serviços, e assim fornecer insumos para gestão, controle e tomada de decisão, além de ser um dos componentes para a revisão da estrutura de preços. Foram utilizados como plataforma teórica os principais conceitos de custos e métodos de custeio, a aplicabilidade destes modelos realizou-se por meio de um estudo de caso em uma microempresa de transporte escolar. Como resultado do trabalho, obteve-se de forma mais clara os custos da empresa estudada por meio dos diferentes métodos de custeio, contribuindo para uma visão mais ampla e estruturada do negócio e atuando como um facilitador para a tomada de decisão e formação do preço de venda do serviço prestado pela empresa.

Palavras-chave: Custos, métodos de custeio, transporte escolar.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

As micro e pequenas empresas apresentam papel de suma importância para a economia brasileira, contribuindo para a geração de emprego e renda em nível nacional e regional. Elas representam cerca de 80% no setor de comércio e serviços, tanto em termos de receita gerada como de pessoas empregadas (IBGE, 2003).

Entretanto, em estudo exploratório realizado pelo SEBRAE-SP (2002), destacou-se que a maioria das micro e pequenas empresas não conhece efetivamente a composição dos custos dos seus principais produtos/serviços. Mesmo quando estão disponíveis alguns instrumentos de controle, estes não são necessariamente utilizados para a tomada de decisão estratégica, visando uma gestão eficiente dos custos. Essa falta de um controle e/ou domínio dos custos aumenta a vulnerabilidade dessas empresas, em especial, nos momentos de maior retração do mercado. Se essas empresas possuíssem maior domínio sobre os seus custos, poderiam estar aptas a reagir mais rapidamente a condições adversas de mercado, evitando, assim, processos de descapitalização da empresa e até de fechamento, em especial, em conjunturas econômicas mais desfavoráveis (SEBRAE-SP, 2002).

Algumas das razões para essa falta de controle nas empresas de pequeno podem ser atribuídas à falta de conhecimento aprofundado sobre o uso da contabilidade de custos pelos empreendedores, e a carência de ferramentas que utilizem uma linguagem mais acessível sobre gestão de custos, aproximando a teoria da prática, e tornando visíveis os resultados que este controle poderá oferecer ao empresário.

Este cenário se agrava para as empresas prestadoras de serviços, onde o “produto vendido” não é tangível, corroborando para a não utilização de uma modelagem de custos eficiente para a tomada de decisão.

Sendo assim, o tema escolhido tem a intenção de apoiar as pequenas organizações a suprir suas necessidades administrativas, em especial a uma microempresa de transporte escolar. Neste contexto, o trabalho tratará a seguinte questão de pesquisa: **qual a aplicabilidade dos diferentes métodos de custeio para a estrutura de custos de uma empresa de transporte escolar?**

Dessa forma, o objetivo principal do trabalho é verificar a aplicabilidade de métodos de custeio para microempresas do setor de serviços, em especial em uma microempresa de transporte escolar, buscando meios de facilitar o uso da contabilidade de custos para o controle e tomada de decisão, além de ampliar a visão dos gestores sobre o negócio. Assim, por meio de ferramentas simples e práticas, visa-se demonstrar que um controle de custos adequado contribui para tomada de decisões de forma estruturada.

Além disso, procura demonstrar, por meio de caso prático, que uma gestão de custos constituída a partir da aplicação da teoria na construção de ferramentas simples de controle, contribui para uma forma eficiente de tomada de decisões.

Para a escolha do caso, optou-se por realizar um estudo sobre a gestão de custos em uma microempresa do setor de transporte escolar, diante da carência de informações sobre o setor, em contraponto com a sua relativa relevância na economia de serviços.

1.1 O caso

Será considerada para o estudo de caso uma microempresa de transporte escolar atuante na zona sul da cidade de São Paulo. Há 15 anos atuante no mercado de transporte escolar, turismo e fretamento, a microempresa presta serviço, atualmente, para aproximadamente 250 alunos, com um faturamento anual em torno de 220.000 reais. A empresa conta com seis sócios, sendo um majoritário, e oito funcionários, sendo seis funcionários que atuam como monitores dos carros, um motorista e a pessoa responsável pelas atividades financeiras e administrativas do dia a dia, além de suportar a operação, atendendo os clientes, remanejando os alunos nos carros, entre outros. Os cinco sócios minoritários atuam como motoristas, e o sócio majoritário é o responsável pela gestão e estratégia da empresa.

A empresa possui convênio para atuar no transporte de quatro colégios, sendo que um deles representa 87% dos alunos. Para efetuar o transporte, conta com cinco vans com 15 lugares e um micro-ônibus com 24 lugares. São transportados alunos no período da manhã e à tarde, além de trajetos extras como idas à natação, escolas de inglês etc.

A empresa não dispõe de um sistema de custos propriamente dito, mas possui alguns controles para gestão de fluxo de caixa e para alguns custos principais como manutenção dos carros. A contabilidade é efetuada por um escritório externo, que não atua de forma pró-ativa na gestão financeira da empresa. As despesas financeiras e administrativas não são controladas de forma detalhada.

2 Revisão Teórica

2.1 A importância da prestação de serviços

Hansen e Mowen (2001) citam que “os serviços são tarefas ou atividades executadas para um cliente ou uma atividade executada por um cliente usando os produtos ou instalações da organização”. Ou ainda, de acordo com Petrillo Neto (2011), “Serviço é qualquer ato ou desempenho essencialmente intangível que uma parte pode oferecer a outra e que não tem como resultado a propriedade de algo”, e finalmente, Fitzsimmons (2000) atrela a prestação de serviço a uma experiência única com o cliente: “Um serviço é uma experiência perecível, intangível, desenvolvida para um consumidor que desempenha o papel de coprodutor”.

É conveniente lembrar que o serviço tem algumas características peculiares em relação ao setor de manufatura que precisam ser compreendidos: (1) Intangibilidade: os serviços não

podem ser vistos, provados, sentidos, ouvidos ou cheirados antes da compra. (2) Inseparabilidade: os serviços não podem ser separados dos prestadores. (3) Variabilidade: a qualidade dos serviços depende de quem presta, quando, onde e como. (4) Perecibilidade: os serviços não podem ser armazenados para uso ou venda posterior (MELO, 2009).

O setor de serviços tem hoje uma importante representação para a economia brasileira; seu crescimento é visto como uma promessa para o desenvolvimento do país. O setor representa atualmente 67% do Produto Interno Bruto (PIB) nacional e em 2009 representou mais de 50% do incremento de empregos celetistas (CAGED, 2009), confirmando seu papel de fonte vital de geração de empregos no país.

Com o cenário atual econômico, a competitividade exige que as empresas estejam em constante evolução, e para isso torna-se cada vez mais importante uma correta administração dos custos nas empresas. Neste contexto, o setor de serviços apresenta algumas características peculiares que conferem a ele aspectos concorrenciais diferentes das empresas manufatureiras (ORIGE, 2007).

No setor de serviços a determinação dos custos é um pouco mais complexa do que nas empresas mercantis, tendo em vista que existe certa dificuldade por parte dos gestores em apurar quais gastos são classificados como custos e quais são despesas. Além disso, as empresas de serviços geralmente possuem controle em relação a seus custos totais, mas apresentam frequentemente dificuldade em identificar as origens dos custos. Toda empresa de prestação de serviços tem uma grande incidência nos custos indiretos e acabam não se atentando para esses custos quando fixa o valor final da sua prestação de serviços. (DAL'BÓ, 2009).

Vale dizer que o crescimento de uma empresa pode estar comprometido se não houver uma gestão adequada, no entanto este cenário é ainda mais sensível para as micro e pequenas empresas. Em outras palavras, os aspectos conjunturais atingem igualmente todas as empresas, porém as micro e pequenas empresas são as mais suscetíveis, pois não têm o fôlego de capital que as grandes possuem para sobreviver em ambiente hostil. (MARIANO DE SOUZA, 2007).

2.2 A importância das micro e pequenas empresas

Para Cher (1991 *apud* MARIANO DE SOUZA, 2007), as MPEs possuem características próprias e exclusivas: contribuição significativa na geração do produto nacional; absorção de mão de obra, flexibilidade locacional (espalhando-se por todo o território nacional, desempenhando importante papel na interiorização do desenvolvimento) e predominância nacional (nas pequenas empresas, há absoluta presença do capital nacional privado). Nota-se que estas empresas não têm apenas importância pela geração de empregos e, segundo Kruglianslas (1996 *apud* MARIANO DE SOUZA, 2007), a existência de um número significativo de MPEs leva à diminuição da concentração do mercado induzindo à melhor distribuição das vendas.

É inegável a importância que as MPEs têm para o desenvolvimento do Brasil e, mesmo assim, estas empresas enfrentam uma difícil luta pela sobrevivência, tendo em vista suas altas taxas de rotatividade, ocasionadas pelo alto índice de mortalidade (fechamentos e falências) e de natalidade (aberturas). Pesquisa do SEBRAE-SP (2010, p.3) indica que 27% das empresas fundadas em 2007 não chegaram a completar um ano. Daquelas fundadas em 2006, 37% não completaram dois anos de atividade. Este número vai aumentando, chegando a 58% das empresas fundadas em 2003 não completaram cinco anos de atividades.

Ainda neste trabalho, o SEBRAE-SP (2010, p. 33) identificou os motivos alegados pelos empreendedores para o encerramento do negócio, e atestou-se que o terceiro principal problema enfrentado pelas microempresas e empresas de pequeno porte diz respeito a deficiências na gestão empresarial, Portanto, as micro e pequenas empresas apresentam

significativa importância para a economia, mas ainda encontram muitas barreiras para crescimento, desenvolvimento e até sobrevivência.

2.3 A gestão nas micro e pequenas empresas

Segundo Chittenden *et al* (1996, p.127-41 *apud* CARDENES, 2004), "modelos de gestão foram desenhados por grandes organizações para grandes organizações". Há na literatura diversos trabalhos abordando os problemas enfrentados pelas pequenas e microempresas que procuram adequar suas práticas a modelos de gestão, bem como as incongruências existentes entre os critérios propostos por estes modelos e a realidade organizacional destas empresas. (CARDENES, 2004).

A gestão das pequenas empresas é bem diferente da gestão das grandes empresas, isto porque a estrutura destas empresas é diferenciada. A pequena empresa não é uma grande empresa que tem escala menor de vendas, poucos ativos e poucos empregados (WELSH; WHITE, 1981), ao contrário, é uma empresa com características diferentes das grandes empresas e, portanto, deve ser administrada de acordo com suas particularidades.

Mariano de Souza (2007) afirma que a capacidade administrativa dos dirigentes das pequenas empresas é um fator limitativo ao seu equilíbrio e crescimento. A eficácia gerencial nestas empresas está ligada diretamente ao empreendedor, pois, na maioria das empresas, este é quem desempenha o papel gerencial, seja geral ou específico. Assim, nas pequenas empresas, o proprietário é a figura mais importante e seus objetivos pessoais acabam por influenciar os objetivos a serem seguidos pela empresa e também o modo de gerenciá-la.

Em relação à gestão de custos nas MPEs, incluindo o controle e o cálculo dos custos dos produtos/serviços, pode-se dizer que a realidade é bem diferente daquela encontrada nas empresas de maior porte. Enquanto estas, via de regra, possuem departamentos e pessoal específicos para esse fim, nas MPEs, uma pesquisa de campo realizada pelo SEBRAE-SP, com 450 MPEs em 2002, aponta que a maioria delas tem sua contabilidade terceirizada ou então, os custos são calculados de maneira intuitiva pelos proprietários e, que estes, muitas vezes, não conhecem a composição dos custos de seus principais produtos/serviços. (BACIC *et al*, 2011).

Se por um lado, é frequente a terceirização do cálculo da folha de salários e encargos, por outro lado, a maior parte das MPEs mantém dentro da empresa o controle dos demais gastos. Em geral, as MPEs não possuem domínio integral sobre os seus itens de custos. 38% dos empresários desconhecem o valor de cada hora trabalhada pelos empregados em termos de salários e encargos, 33% desconhecem o valor dos estoques de matérias-primas e mercadorias e 10% desconhecem o valor médio mensal dos outros custos. Assim, 86% das MPEs afirmam que não conhecem a composição dos custos do principal produto ou serviço que oferecem no mercado (SEBRAE-SP, 2002, p.12).

Resnik (1990) afirma que uma empresa, sem entender seus custos, poderá promover mercadorias e serviços ou apostar em projetos que não sejam lucrativos. Também, as consequências podem se revelar desastrosas para essas empresas, uma vez que podem implementar estratégias comerciais, programas de produção, políticas de estocagem etc., sem o subsídio de informações adequadas.

Portanto, a estruturação de um sistema de custos nas MPEs, não é apenas uma necessidade contábil. É uma necessidade administrativa, pois, sem conhecer os custos, diferentes decisões são tomadas de forma intuitiva pelos gestores, tais como: que preço cobrar para um novo produto ou para um pedido especial, qual o nível de descontos que pode ser concedido a um cliente, eliminação de produtos que apresentam "prejuízos", terceirização de atividades, aquisição de novos equipamentos, mudanças no processo de fabricação etc. (BACIC *et al*, 2011).

A gestão estratégica dos custos constitui-se numa importante ferramenta de auxílio aos gestores na tomada de decisões e no controle das operações cotidianas, além de proporcionar

uma análise detalhada da empresa no que tange aos gastos incorridos. A relevância de conhecer os custos dos produtos vendidos ou dos serviços prestados está, justamente, na possibilidade de, a partir deles, determinar de forma mais exata seu preço de venda. (MARIANO DE SOUZA, 2007).

Isso implica dizer que a estruturação de um sistema de custos pode ser a chave do sucesso para as MPEs. Para isso, estas empresas têm à disposição um amplo conjunto de ferramentas que permite modelar um sistema de custos adequado às suas necessidades. Por certo, o sistema de custos nestas empresas não necessita ser tão complexo como aquele das empresas de maior porte. (BACIC *et al*, 2011).

2.4 Métodos de custeio

A utilização de princípios diferenciados de custeio, dentro de um sistema, é fundamental para a alocação dos custos incorridos de acordo com as necessidades e características de cada operação.

Segundo Martins (2006, p.41), custeio significa método de apropriação de custos; existem diferentes métodos de custeio: Custeio por Absorção; Custeio Variável ou Direto; Custeio Pleno; ABC; RKW; entre outros. A seguir, os métodos Variável, por Absorção e Pleno serão abordados em mais detalhes.

2.4.1 Método de custeio Variável

Embora, os gestores possam se sentir confortáveis em apropriar ao produto vendido "todos" os custos da empresa, essa situação pode se revelar um problema para tomar decisões e, até mesmo para "entender" como o lucro da empresa pode ser impactado por variações no volume de produção e vendas. (BACIC *et al*, 2011).

O Custeio Variável surgiu como uma maneira alternativa de custeio, que põe em questionamento a necessidade de alocação dos custos fixos aos produtos. Segundo Botelho; Vatan dos Santos (2006), os principais problemas ligados à distribuição dos custos fixos aos produtos são:

- Os custos fixos existem independentemente do volume da produção, ou seja, são gastos que a empresa precisa ter para possuir condições de produção, independente da fabricação ou não desta ou daquela unidade;
- O critério de distribuição desses custos é quase sempre o rateio, o qual ocasiona grande grau de arbitrariedade;
- O custo indireto dos produtos será sempre reduzido quando houver aumento da produção de qualquer um dos produtos fabricados, fazendo com que o custo de um produto não varie somente de acordo com o volume de sua produção, mas da produção de outros bens.

No método de Custeio Variável são apropriados todos os Custos Variáveis, sejam eles diretos ou indiretos, e tão somente os variáveis, ficando separados e desconsiderados os custos fixos (MARTINS, 2006, p. 215-216). Portanto, neste método o valor unitário de cada unidade de produto é perfeitamente definido, não sendo utilizado nenhum conceito de cálculo médio (PADOVEZE, 2005b, p.78).

Além dos custos variáveis, pelo Custeio Variável apropriam-se aos produtos ou serviços determinadas despesas que com eles são identificadas, tais como despesas de viagens para negociar um contrato com o cliente, embalagens especiais, fretes, seguros e comissões de vendedores que são apropriados objetivamente aos produtos ou serviços que os deram origem (BACIC *et al*, 2011).

Assim, os custos fixos que não são característicos do produto ou específicos e constantes para a unidade produzida e vendida, são tratados, coerentemente, como despesa e lançados contra o resultado do período, afirma Santos (2001).

De acordo com Botelho; Vatan dos Santos (2006), os custos indiretos, principalmente os fixos, são os responsáveis pelas distorções na análise do lucro por produto dependendo da escolha do critério de rateio. Em vista disso, os produtos passam a ser analisados pela sua margem de contribuição, já que os custos indiretos fixos existirão independentemente da fabricação deste ou daquele produto. A partir daí, será mais vantajoso o produto que gerar maior margem de contribuição por unidade.

A margem de contribuição por unidade é a diferença entre a receita e o custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e lhe pode ser apropriado sem erro (MARTINS, 2006).

A diferença entre as Vendas do período e o Custo Variável dos Produtos Vendidos é chamada de Margem de Contribuição Total, e dela são deduzidos os Custos Fixos para chegar-se ao Resultado. De acordo com Martins (2006, p. 203), a MC torna mais facilmente visível a potencialidade de cada produto e sua capacidade para amortizar os custos fixos e gerar lucro.

Mariano de Souza (2007) ressalta que a margem de contribuição não permanece a mesma em diferentes níveis de atividades porque os custos fixos podem elevar-se (em patamares), dependendo do nível em que a empresa atua e, portanto, o gestor deve estar atento quando isto ocorrer.

2.4.2 Método de custeio por Absorção

O custeio por absorção é um método desenvolvido a partir da aplicação dos conceitos básicos da contabilidade clássica e que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos produzidos, assim como todos os demais gastos relativos ao esforço aplicado na produção. Este método implica na separação de custos e despesas e a consequente apropriação dos custos indiretos, por meio de rateio, aos produtos, assim como seus custos diretos (MARTINS, 2006).

Assim, tanto a matéria-prima como a mão de obra direta, por exemplo, pode ter seu consumo identificado com cada produto ou serviço. Já os custos indiretos podem ser apropriados aos produtos ou serviços através de critérios de rateio (BEUREN; SCHLINDWEIN, 2008).

A Ilustração 1 contempla a apropriação dos custos diretos e indiretos pelo método de custeio por absorção.

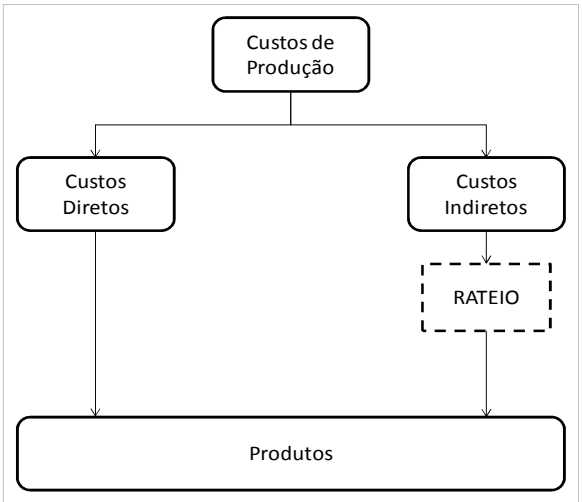

Ilustração 1 – Apropriação dos custos aos produtos, sem departamentalização
FONTE: BACIC *et al.*, 2011, p. 68

Para Bornia (2009, p. 197), "[...] o método mais simples para alocação de custos indiretos aos produtos poderia ser denominado método do rateio simples, que consiste em, simplesmente, distribuir os custos de acordo com um critério qualquer". Neste sentido,

Montini *et al* (2009) evidenciam o bom senso do gestor de custos e seu conhecimento sobre o processo produtivo da empresa para separar os custos diretos e indiretos e, em seguida, alocar esses custos indiretos da forma mais equivalente possível.

Conclui-se que esse método de rateio simples, que leva em conta apenas a quantidade produzida ou o valor da matéria-prima utilizada, poderá servir de base em estruturas organizacionais simples, pois a escolha de outro método, além de onerar a obtenção da informação, não levaria a resultados significativamente melhores (SOUZA; DIEHL, 2009).

Mariano de Souza (2007) afirma que o custeio por absorção é um método muito utilizado pelas empresas, pois nele os produtos absorvem todos os custos incorridos pela fabricação, tanto diretos e indiretos quanto fixos e variáveis.

Martins e Rocha (2010, p.86) elencam alguns argumentos para atribuir os custos fixos aos produtos: no setor de serviços, é impossível manter uma estrutura pronta para atender os clientes sem incorrer nos custos fixos; além disso, os custos fixos são absolutamente necessários ao processo produtivo, logo devem ser debitados aos produtos e serviços resultantes desse processo.

2.4.3 Método de custeio Pleno

A característica principal deste método é que todos os custos e despesas da empresa são apropriados a todos os produtos fabricados ou serviços realizados. Também denominado método de custeio integral (*full costing*), o método do custeio pleno pode também ser definido como o método que apropria aos produtos, além dos custos de fabricação, o total das despesas administrativas e comerciais (PADOVEZE, 2005a, p. 328; PADOVEZE, 2005b p. 149).

De acordo com Martins e Rocha (2010, p. 86-87), o fundamento para incluir os gastos de administração geral e os fixos de vendas da empresa no custo dos produtos é que o ciclo completo da geração de um produto envolve toda a cadeia de valor da empresa, demandando tanto recursos do processo produtivo em si como administrativo, que lhe dá apoio; portanto, a mensuração do custo dos produtos deve contemplar as atividades de administração geral e de administração de vendas, ainda que alguns de seus custos tenham que ser alocados de forma menos objetiva.

Bacic et al (2011) coloca que o método de custeio pleno pode se revelar mais tranquilizador que o método de custeio por absorção, uma vez que os gestores se sentirão ainda mais confortáveis em saber que os preços praticados cobrem não apenas todos os custos, mas também todas as despesas.

3 Metodologia

O estudo foi iniciado com o levantamento bibliográfico, onde se buscou apresentar as principais abordagens sobre controle e análise de custos. Para a realização da parte empírica do estudo foi adotada a abordagem de pesquisa qualitativa, realizada por meio de um estudo de caso. O estudo possui caráter descritivo, uma vez que o objetivo não é o de mensurar os dados, mas relacioná-los e compreendê-los no contexto organizacional (ZAMBON *et al*, 2009).

De acordo com Yin (2010, p.39) o estudo de caso é um estudo empírico que investiga um fenômeno atual dentro de 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. Cardenes (2004) afirma que esta abordagem vem sendo utilizada cada vez mais por pesquisadores, pois seus propósitos são: (a) Explorar situações da vida real cujos limites não estão claramente definidos; (b) Descrever a situação do contexto em que se está sendo feita determinada investigação e; (c) Explicar as variáveis causais de determinado fenômeno em situações muito complexas que não possibilitam a utilização de levantamentos e experimentos.

Conforme Yin (2010), o estudo de caso facilita a análise de casos isolados e até polêmicos, mas a reprodução e a generalização de seus resultados ficam comprometidas caso cada etapa do estudo não seja efetivada de uma forma operacional. Portanto, um caso não representa uma amostra sobre a qual poderia ser extrapolado o resultado para a população utilizando técnicas estatísticas (generalização estatística).

Como já descrito em seções anteriores, a unidade de análise escolhida para o estudo do caso foi uma microempresa de transporte escolar atuante na zona sul da cidade de São Paulo. A escolha da empresa foi intencional e baseada no critério da acessibilidade, também chamado de critério da conveniência, como descrito por Gil (1999, p.104). Foi, portanto selecionada pelo acesso do pesquisador às pessoas a serem entrevistadas, ou seja, os sócios proprietários, como também pelo conhecimento prévio dos procedimentos de trabalho adotados, e desta forma poder contribuir ainda mais para o levantamento e aprofundamento das análises a serem feitas.

Para a coleta de informações, foram utilizados os instrumentos de pesquisa em campo e pesquisa documental. De acordo com Vergara (2000, p.47), a pesquisa de campo é a investigação empírica realizada no local onde ocorreu ou ocorre um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo. Pode incluir entrevistas, questionários, testes e observação participante ou não. Pelo mesmo autor, a pesquisa documental é o estudo realizado em documentos conservados no interior de órgãos públicos, privados, de qualquer natureza, ou com pessoas: registros, anais, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes, comunicações informais, filmes, e outros. Gil (1999, p.66) comenta que o material utilizado em pesquisa documental, "não recebeu tratamento analítico, ou ainda pode ser reelaborado de acordo com os objetivos da pesquisa".

A pesquisa em campo se deu na forma de entrevistas com a participação do sócio majoritário e da responsável pelo financeiro e administrativo. Por meio das entrevistas foi coletado o *modus operandi* da empresa, características dos clientes, quantidade de funcionários e de carros, área de atuação, principais dificuldades encontradas atualmente entre outros.

Complementarmente às entrevistas, foram coletados o balanço patrimonial e a demonstração de resultado do exercício referente a 2011, para análise situacional da empresa, e planilhas de controles referentes a todos os gastos desembolsados. Além disso, foram coletadas as fichas de todos os clientes com o respectivo trajeto até a escola e valor pago mensalmente.

Após a coleta dos documentos os dados foram tratados por meio da análise do conteúdo (BARDIN, 1977 *apud* ZAMBON *et al*, 2009). Para tanto, foi definida uma planilha eletrônica para organizar os temas oriundos dos dados obtidos, com base no critério de agrupar os de mesma natureza, utilizando os conceitos encontrados na literatura relacionados a custos, despesas e investimentos. Para análise dos dados utilizou-se abordagem predominantemente qualitativa. Segundo Richardson (1999), o método qualitativo caracteriza-se pelo não emprego de instrumental estatístico como base no processo de análise de um problema.

Em resumo, os seguintes passos foram utilizados no desenvolvimento do trabalho: (a) Coleta dos dados; (b) Separação dos gastos da empresa em custos e despesas fixas e variáveis; (c) Aplicação dos métodos de custeio: Custeio variável, por Absorção, Custeio Pleno e RKW, onde o objeto de custeio é o aluno; (d) Avaliação dos resultados para determinar o valor base para determinar o preço de venda por aluno; (e) Simulação de preços de venda de forma a cobrir os custos da empresa e gerar o lucro esperado pelos sócios. Os resultados obtidos aplicando-se a metodologia descrita são apresentados a seguir.

4 Análise dos Resultados

A primeira etapa do trabalho foi analisar o balanço patrimonial da empresa e a demonstração do resultado do exercício de 2011, para identificar a situação financeira e contábil da empresa. Dois pontos principais foram levantados quanto às informações coletadas. Primeiro, os informes contábeis são feitos de forma a considerar todos os gastos como despesas administrativas. Isso inviabiliza qualquer análise gerencial para tomada de decisões. Outro ponto relevante colocado pelo sócio entrevistado é que o lucro não está sendo suficiente para cobrir as despesas pessoais dos sócios, portanto a empresa tem por objetivo aumentar a lucratividade.

A empresa possui um alto grau de endividamento, apresentando um cenário preocupante para a perpetuidade do negócio. Importante destacar que nem sempre a indicação de lucro se traduz em uma empresa saudável, é necessária uma análise sob outros aspectos como endividamento, ativos etc., para uma visão gerencial mais acurada.

Em seguida, foram considerados os dados do mês de outubro de 2011 para realizar uma análise mais detalhada das entradas e saídas da empresa. Este mês em particular foi escolhido, pois representou um mês com o maior volume de alunos, e onde existia o maior número de informações disponíveis para serem consideradas no estudo.

Portanto, em outubro de 2011, a empresa transportou 253 alunos. Cada aluno foi identificado em qual carro é transportado, e consequentemente qual a receita por carro. Desse modo, obteve-se o seguinte cenário, descrito na Tabela 1:

Tabela 1 – Distribuição alunos e receita por carro

Carro	Total alunos	Receita Total (R$)
1	47	8.306,00
2	48	6.975,00
3	42	5.833,00
4	35	7.196,00
5	58	7.551,00
6	23	3.395,00
Total	253	**39.256,00**

Vale ressaltar que o preço que cada aluno desembolsa mensalmente pelo serviço é baseado na distância de sua casa até a escola, de acordo com uma tabela criada pelo sócio majoritário.

O passo seguinte foi identificar quanto cada carro percorreu em quilômetros para cada aluno, mas estas informações não estavam disponíveis para todos os carros. Baseado então em um dos carros chegou-se ao valor médio de 30 km por aluno por mês. Aplicando este valor para os demais carros, obtém-se o total de 7.590 km rodados no mês. A Tabela 2 mostra o detalhamento da estimativa de quilômetros rodados por carro.

Tabela 2 – Estimativa de quilômetros rodados por todos os carros da empresa

Carro	Total alunos	Km rodados

1	47	1.410
2	48	1.440
3	42	1.260
4	35	1.050
5	58	1.740
6	23	690
Total	253	**7.590**

De modo a atender os objetivos propostos nesse estudo, a segunda etapa do trabalho consistiu na identificação de todos os gastos incorridos no processo de prestação de serviços em outubro de 2011, e posteriormente, efetuar a separação dos gastos em: Custos fixos e variáveis, Despesas fixas (administrativas), Despesas variáveis (relacionadas diretamente à prestação de serviços) e Despesas financeiras (juros e encargos, pagamento das parcelas dos veículos). Após a separação, os diversos elementos de custos apurados foram compilados na Tabela 3, de modo a facilitar o entendimento.

Tabela 3 – Distribuição dos custos e despesas da empresa estudada

Grupo	Componentes	Valor total (base outubro 2011)
Custo Fixo	Salários, encargos e plano de saúde dos monitores e de um motorista Depreciação dos carros Seguro dos carros	R$ 8.018,77
Custo variável	Combustível Lubrificante Peças e manutenção Lavagem Estacionamento Nextel	R$ 5.925,16
Despesas administrativas	Salário e encargo da administradora Telefone central Contador Outros	R$ 4.419,86
Despesas financeiras	Juros e encargos	R$ 2.412,00
Investimento	Amortização de principal dos financiamentos dos	R$ 13.149,65

carros

A partir dos dados obtidos, foram aplicados quatro tipos de métodos de custeio, conforme revisão teórica: Custeio variável, por Absorção, Custeio Pleno e RKW. Assim, obteve-se o seguinte conjunto de informações detalhado na Tabela 4:

Tabela 4 – Quadro comparativo dos diferentes métodos de custeio aplicados à empresa estudada

Método	Total	Unitário	%
Custeio variável			
(+) Receita bruta	R$ 39.256,00		
(-) Deduções	R$ 2.747,92		
(+) Receita líquida	R$ 36.508,08	R$ 144,30	
(-) Custos variáveis	R$ 5.925,16	R$ 23,42	
(-) Despesas variáveis	R$ -	R$ -	
(=) Margem de contribuição	R$ 30.582,92	**R$ 120,88**	**84%**
Custeio Absorção			
(+) Receita líquida	R$ 36.508,08	R$ 144,30	
(-) Custos variáveis	R$ 5.925,16	R$ 23,42	
(-) Custos fixos	R$ 9.353,07	R$ 36,97	
(=) Margem bruta	R$ 21.229,85	**R$ 83,91**	**58%**
Custeio Pleno			
(+) Receita líquida	R$ 36.508,08	R$ 144,30	
(-) Custos variáveis	R$ 5.925,16	R$ 23,42	
(-) Custos fixos	R$ 9.353,07	R$ 36,97	
(-) Despesas ligadas à produção	R$ -	R$ -	
(-) Despesas administrativas	R$ 4.419,86	R$ 17,47	
(=) Margem operacional	R$ 16.809,99	**R$ 66,44**	**46%**
RKW			
(+) Receita líquida	R$ 36.508,08	R$ 144,30	
(-) Custos variáveis	R$ 5.925,16		
(-) Custos fixos	R$ 9.353,07	R$ 36,97	
(-) Despesas ligadas à produção	R$ -	R$ -	
(-) Despesas administrativas	R$ 4.419,86	R$ 17,47	
(-) Despesas financeiras	R$ 2.412,00	R$ 9,53	
(=) Margem residual	R$ 20.323,15	**R$ 80,33**	**56%**

Após os resultados, considerou-se o Método de Custeio Pleno para utilização no cálculo do preço de venda. Isto se deve a algumas assertivas, elencadas a seguir:

- A empresa tem um porte pequeno, onde não existem departamentos nem um mix de serviços, simplificando a contabilização dos custos e despesas;
- A estrutura administrativa é parte relevante da prestação do serviço, pois é responsável pelo atendimento aos pais, reorganização das linhas em casos de eventualidades, ou seja, apoio total aos motoristas e monitores durante a prestação de serviços;
- A margem de contribuição seria eficiente caso fosse possível identificar o custo de um aluno em relação à quilometragem efetivamente percorrida. Como visto anteriormente, a empresa não possui o controle de quilômetro despendido por aluno. Pode-se dizer que é proporcional à distância do aluno à escola, mas não é possível assumir sem mais informações dessa proporção.

A Margem de contribuição será importante na situação de um aluno que solicitar um desconto em uma época de baixa, como nos meses de julho e janeiro, e este desconto não deve ser menor que a margem de contribuição, ou seja, R$ 120,88. Portanto, utilizando o método de custeio pleno, o custo total do aluno para cobrir todos os custos e despesas do aluno seria: R$ 77,06. O ponto de equilíbrio para a empresa seria então um faturamento de R$ 22.110,09.

A partir desse estudo, a empresa poderá usar essas informações para traçar seus objetivos estratégicos, uma vez que agora já conhece o comportamento dos seus gastos. Com esse modelo o gestor pode simular modificações nas variáveis preços, custos e despesas variáveis e fixos, volume de vendas etc., verificando quais os reflexos dessas alterações nas margens de contribuição total e dos produtos, no seu lucro operacional e na margem operacional gerada por suas atividades.

5 Considerações finais

Nos últimos anos, as mudanças no ambiente dos negócios têm afetado profundamente a lucratividade das empresas devido à dificuldade que elas encontram em competir por diferenciação em alguns segmentos. Neste contexto, a gestão de custos torna-se uma ferramenta fundamental, tendo em vista a necessidade de se conhecerem e mensurarem, de maneira precisa, informações suficientes para avaliação da rentabilidade e da lucratividade do serviço prestado.

As pequenas empresas são de grande importância para o desenvolvimento econômico, pois são consideradas de grande relevância nas gerações de riquezas, mão de obra e, consequentemente, de empregos. Nota-se que, mesmo com sua importância destacada, elas ainda enfrentam diversos obstáculos para uma gestão eficaz do negócio, muitas vezes relacionado à falta de conhecimento e ferramentas para gestão e controle de seus reais custos e despesas.

Com o intuito de acelerar cada vez mais o processo de tomada de decisão, são necessários métodos que sejam mais seguros e menos intuitivos. Neste contexto, o presente estudo teve como objetivo contribuir com a sistemática de controle e tomada de decisões, mostrando a apuração de custos por meio de diferentes métodos de custeio, indicando que as empresas, independente do porte, setor e segmento em que pretendem atuar, necessitam gerenciar seus custos de forma eficaz.

A gestão dos custos e preços são funções importantes para a administração e sobrevivência de uma empresa. Para isto, é necessário que haja, de forma bem estruturada, a classificação e organização dos custos e despesas, com o objetivo de investigação, detecção e, consequentemente, conclusões sobre itens que influenciam negativamente no resultado financeiro da empresa.

Para atender o intuito real do trabalho, que é o de verificar a aplicabilidade dos diferentes métodos de custeio para a estrutura de custos de uma empresa de transporte escolar, foram feitas adaptações da teoria no sentido de mostrar aos gestores a contabilidade de custos como uma ferramenta de fácil entendimento e utilização que traz informações bastante relevantes para seus controles e decisões.

Dessa forma, os sistemas e métodos de custeio apresentados neste trabalho, possibilitam diferentes formas e maneiras de se estabelecer uma gestão estratégica de custos, cabendo ao gestor analisar e implementar o modelo, ou modelos, que mais se ajustem à operação.

O desenvolvimento e continuidade deste trabalho, de certa maneira, contribuirão não só para o meio acadêmico, mas para aqueles que atuam como microempresários do ramo de transporte escolar, que poderão verificar que há várias ferramentas de suporte à visão gerencial do negócio e no auxílio da sobrevivência da empresa.

Recomenda-se a utilização de outros métodos de custeio, que venham somar e aprimorar o método de custeio variável, como, por exemplo, o custeio ABC, desde que existam disponíveis informações suficientes para aplicação destes métodos. Além disso, recomenda-se também o refinamento do método utilizado considerando a restrição de capacidade dos carros.

Apesar do método utilizado se restringir a uma microempresa de transporte escolar, isso não quer dizer que não possa ser expandido para empresas de outros setores, segmentos e portes diferentes.

Referências

BACIC, Dr. Miguel Juan *et al*. **Manual de Técnicas e Práticas de Gestão Estratégica de Custos nas Pequenas e Médias Empresas**, São Paulo: Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo, 2011.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições, 1977 *apud* ZAMBON Souza, Lua Gabriela *et al*. Gestão estratégica de custos: um estudo no setor de educação. *In*: CONVIBRA – CONGRESSO VIRTUAL BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO, 18 a 20 de dezembro de 2009, [S.l.]. **Anais...**, CONVIBRA, 2009.
BERTI, Anelio. **Custos: uma estratégia de gestão.** São Paulo: Ícone, 2002.

BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Nair Fernandes. Uso do custeio por absorção e do Sistema RKW para gerar informações gerenciais: um estudo de caso em hospital. **ABCustos,** [S.l.], v. III, n.2, mai/ago 2008. Disponível em: <http://www.unisinos.br/abcustos/>. Acesso em 01/07/2012.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos:** aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2009.

BOTELHO, Ana Amélia M; VATAN DOS SANTOS, Roberto. Gestão de custos em pequenas e médias empresas para não contadores. **Revista Acadêmica Faculdade São Francisco de Assis**. Porto Alegre, n. 1, 1º semestre 2006. Disponível em: <http://www.unifin.edu.br/Servicos/RevistaAcademica#>. Acesso em 01/07/2012.

CAGED. CADASTRO GERAL DE EMPREGADOS E DESEMPREGADOS. Ministério do Trabalho e Emprego. Base 2009. Disponível em <www.mte.gov.br/caged_mensal/2009_05/sumario.pdf>. Acesso em 01/07/2012.

CARDENES, Marcel Garbatti. **Por que pequenas e micro empresas não utilizam o modelo de gestão da Fundação para o Prêmio Nacional da Qualidade**. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

CHER, R. **A gerência da pequena e média empresa**. São Paulo: Maltese, 1991 *apud* MARIANO DE SOUZA, Rogério. **Avaliação de custo, volume e lucro em micro e pequenas empresas comerciais: um estudo de caso**. Itajubá, 2007. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Itajubá.

CHITTENDEN, F. *et al*. **BS 5750 and quality management in SME's**. London, 1996 *apud* CARDENES, Marcel Garbatti. **Por que pequenas e micro empresas não utilizam o modelo**

de gestão da Fundação para o Prêmio Nacional da Qualidade. São Paulo, 2004. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

DAL'BÓ, Reginaldo André. **Gestão de custos na prestação de cerviço.** [S.l.], 30 de junho de 2009. Disponível em <http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/gestao-de-custos-na-prestacao-de-servico/31497/> Acesso em 01/07/2012.

FITZSIMMONS, James A.; FITZSIMMONS, Mona. **Administração de serviços:** operações, estratégia e tecnologia de informação. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira, 2001.

IBGE. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **As micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil: 2001.** Rio de Janeiro: IBGE, Coordenação de Serviços e Comércio, 2003.

KRUGLIANSLAS, I. **Tornando a pequena e média empresa competitiva**. São Paulo: IEGE, 1996 *apud* MARIANO DE SOUZA, Rogério**. Avaliação de custo, volume e lucro em micro e pequenas empresas comerciais: um estudo de caso**. Itajubá, 2007. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Itajubá.

MARIANO DE SOUZA, Rogério. **Avaliação de custo, volume e lucro em micro e pequenas empresas comerciais:** um estudo de caso. Itajubá, 2007. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Itajubá.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. 6. reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Wellington. **Métodos de custeio comparados:** custos e margens analisados sob diferentes perspectivas. São Paulo: Atlas, 2010.

MONTINI, Cláudio Renato *et al*. Comparativo entre métodos de custeio: unidade de esforço produtivo (UEP) e tradicional de rateio simples. **Revista ConTexto**. Porto Alegre, v. 9, n. 15, 1º semestre 2009. Disponível em: < http://seer.ufrgs.br/ConTexto/>. Acesso em 01/07/2012.

ORIGE, Antônio Adolfo Dib. Custo em empresas prestadoras de Serviço: uma questão gerencial estratégica. *In:* SEMINÁRIO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 2º., Seminário de Iniciação Científica, UNIFAE Centro Universitário Franciscano, 2007, Curitiba. **Anais...**Curitiba: UNIFAE, 2007.

PADOVEZE, Clovis Luis. **Controladoria estratégica e operacional**. 1ª reimpr. da 1ª ed. de 2003. São Paulo:Thomson, 2005a.

_____. **Curso básico gerencial de custos**. 1ª reimpr. da 1ª ed. de 2003. São Paulo: Thomson, 2005b.

PETRILLO NETO, Prof. Me. Material didático para a disciplina decisões estratégicas de marketing, tema marketing de Serviços, Curso MBA de Gestão Empresarial. São Paulo: FIA, aula ministrada em 21/11/2011.

RESNIK, Paul. **A bíblia da pequena empresa.** São Paulo: McGraw-Hill, Makron Books, 1990.

SANTOS, Edno Oliveira dos. **Administração financeira da pequena e média empresa.** São Paulo: Atlas, 2001.

SEBRAE. SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. **Ponto de partida para início de negócio – transporte escolar**, [S.l.], 2008.

SEBRAE-SP. SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SÃO PAULO. **Doze anos de monitoramento da sobrevivência e mortalidade de empresas**. São Paulo: SEBRAE-SP, 2010.

_____. **A gestão dos custos nas MPEs paulistas:** um estudo exploratório. São Paulo, 2002.

SOUZA, Marcos Antonio; DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de custos**: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração. São Paulo: Atlas, 2009.

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

WELSH, John A.; WHITE, Jerry F. A small business is not a little big business. **Harvard Business Review**, no.81411, july-aug 1981.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

ZAMBON Souza, Lua Gabriela et al. Gestão estratégica de custos: um estudo no setor de educação. *In*: CONVIBRA – CONGRESSO VIRTUAL BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO, 18 a 20 de dezembro de 2009, [S.l.]. **Anais...**, CONVIBRA, 2009.