

A RELAÇÃO ENTRE CUSTO E PREÇO DE VENDA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO: UM ESTUDO DE CASO EM TERCEIRIZADA DA ALL.

Luciano Bendlin (PUCPR) - luciano@mfa.unc.br

Alceu Souza (PUCPR) - alceu.souza@pucpr.br

Resumo:

Este trabalho descreve e analisa a relação entre custo e preço, na prestação do serviço terceirizado de uma empresa, constituída há mais de 12 anos, que possui 208 empregados onde o seu principal produto é a manutenção e conservação da malha ferroviária em tarefas e processos na maioria manuais como troca de dormentes, trilhos, roçadas, limpeza de bueiros e outros, ao longo da malha ferroviária no Estado de Santa Catarina e de um pequeno trecho no Estado do Paraná para a América Latina Logística do Brasil – Malha Sul S. A. (ALL) que detém o direito de exploração do transporte ferroviário na região Sul do País. Na primeira seção aborda-se a formação do preço de venda, os métodos orientados pelos custos e o método orientado pelo mercado. Na segunda seção destaca-se o método empregado para análise da teoria e a prática, dentro do tema delimitado. Na terceira seção apresenta-se a formação do preço de venda, a partir de percentuais especificados para as despesas administrativas/operacionais e margem de lucro segundo uma visão de custo-meta utilizada pelo tomador do serviço (ALL). Discutem-se também as implicações da relação preço e custos e margem de lucro desejada. A composição do preço de venda permite análises e aprofundamento da discussão da relação custos e preço, da produtividade, da eficiência e da eficácia. Por último é apresentado uma síntese do trabalho, comentários finais e indicações para futuras pesquisas

Palavras-chave: Prestação de serviço, Custo-meta. Preço de venda.

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

A relação entre o custo e preço na prestação de serviço: Um estudo de caso em terceirizada da ALL.

RESUMO

Este trabalho descreve e analisa a relação entre custo e preço, na prestação do serviço terceirizado de uma empresa, constituída há mais de 12 anos, que possui 208 empregados onde o seu principal produto é a manutenção e conservação da malha ferroviária em tarefas e processos na maioria manuais como troca de dormentes, trilhos, roçadas, limpeza de bueiros e outros, ao longo da malha ferroviária no Estado de Santa Catarina e de um pequeno trecho no Estado do Paraná para a América Latina Logística do Brasil – Malha Sul S. A. (ALL) que detém o direito de exploração do transporte ferroviário na região Sul do País. Na primeira seção aborda-se a formação do preço de venda, os métodos orientados pelos custos e o método orientado pelo mercado. Na segunda seção destaca-se o método empregado para análise da teoria e a prática, dentro do tema delimitado. Na terceira seção apresenta-se a formação do preço de venda, a partir de percentuais especificados para as despesas administrativas/operacionais e margem de lucro segundo uma visão de custo-meta utilizada pelo tomador do serviço (ALL). Discutem-se também as implicações da relação preço e custos e margem de lucro desejada. A composição do preço de venda permite análises e aprofundamento da discussão da relação custos e preço, da produtividade, da eficiência e da eficácia. Por último é apresentado uma síntese do trabalho, comentários finais e indicações para futuras pesquisas

PALAVRAS CHAVES: Prestação de serviço, Custo-meta. Preço de venda.

ABSTRACT

This paper describes and analyzes the relationship between cost and price in the service of a third party company, established for more than 12 years, which has 208 employees where their main product is the maintenance and upkeep of the railway in tasks and processes in Most manuals as an exchange of sleepers, rails, as well as mowing, cleaning gutters and others, along the railroad in the State of Santa Catarina, a small stretch of Paraná State, having already served in the state of Rio Grande do Sul, and borrower as the company that owns the right to operate the railway in Southern Brazil, America Latina Logistica Brazil - South Loop S. A. In this sense in the first section will seek to highlight the formation of the sales price, cost-oriented methods and market-oriented method. In the second section outlines the method used for analysis from theory to practice within the defined theme. In the third section, from this approach, it is first presented to the training of the sales price, using data collected for the services provided and percentage for administrative expenses / operating profit margin and applied from the parameters established by the policy service (ALL) mainly based on cost-goal and their implications for price and consequent costs and profits, as is also shown in the sequence the formation of the selling price from the traditional method of settlement. From the results of composition and forms of the sale price, provides a description and analysis of discussion, with emphasis on the relationship between price and cost management, productivity, efficiency and effectiveness. Finally in the fourth presents a summary of the work, final comments and directions for future research.

Key-words: Service Delivery cost target Sale price.

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

1 INTRODUÇÃO

A prestação de serviço é um dos setores que mais crescem e tendem a continuar crescendo no Brasil, principalmente aqueles relacionados à terceirização total ou parcial. Numa relação onde os tomadores objetivam minimizar os custos enquanto os prestadores objetivam maximizar lucros, torna cada vez mais importante uma adequada avaliação e acompanhamento da relação custo/preço de empresas prestadoras desses serviços.

As empresas atuantes neste mercado de prestação de serviços geralmente têm uma grande incidência de custos indiretos e acabam não atentando para esses custos ao negociar o valor do serviço contratado, comprometendo assim o seu crescimento. Em sua obra Teoria do Crescimento da firma, Penrose (1959), já descreve uma empresa como um conjunto de recursos organizados administrativamente que cresce e procura sobreviver em torno da concorrência, distinguindo o crescimento interno da empresa, gerado pela melhora no conhecimento empresarial, na gestão e no aproveitamento dos recursos e o crescimento externo gerado pela aquisição de recursos externos. Segundo essa autora, uma firma representa mais do que uma unidade administrativa; trata-se também de um conjunto de recursos produtivos cuja disposição entre diversos usos e através do tempo é determinada por decisões administrativas, destacando que a capacidade gerencial é o principal determinante da direção e ritmo de crescimento diferencial da firma, seja em seu próprio mercado ou através da diversificação. Não se despreza a importância das condições externas nesse processo (concorrência e demanda), mas se realça o diferencial de crescimento ou crescimento relativo, que seria o resultado dessa específica dotação de recursos endogenamente construída.

Com o crescente acirramento da competitividade empresarial, o crescimento e a sobrevivência das organizações passou a exigir ainda mais o contínuo monitoramento das necessidades do mercado, sobrevivendo aquelas que possuem maior capacidade de adaptação as mudanças impostas pelo mercado, mediante oferta de produtos e serviços que satisfaçam clientes cada vez mais exigentes. Neste contexto de grande concorrência, as decisões sobre preços de venda, assumem posição de destaque nas organizações.

Se historicamente o preço de venda era determinado adicionando-se o lucro aos custos, ocorrendo o que Souza e Clemente (2008) descrevem como associação direta e imediata entre custo e preço, como se fosse simples consequência de custos, nos últimos anos este paradigma não mais se sustenta, principalmente em mercados competitivos. É a partir do preço que o consumidor está disposto a pagar pelo produto ou serviço que se projetam os custos que deverão ocorrer com a produção possibilitando escolhas estratégicas à organização. Para Cogan (1999) essa quebra de paradigma ocorre quando os custos deixam de ser fator condicionante para a fixação do preço de venda e passam a ser direcionados pelo mercado.

Num ambiente em que o planejamento estratégico é vital, dado o preço de mercado que os consumidores estão dispostos a pagar e a margem de lucro pretendida pelo empresário, este deve buscar eficiência de processos para baixar custos e viabilizar negócios. Devem ter um bom sistema de informações de custos que permitam identificar limites, não oferecendo produtos ou serviços com preços inferiores aos custos e despesas ou com margem insuficiente para atingir o retorno desejado sobre do capital aplicado.

Na atualidade o preço obtido a partir do custo pode ser considerado uma referência para se comparar com o preço do mercado e também para se determinar a estratégia de se vender ou não certo produto ou serviço. Decisões de preço devem ser tomadas levando-se em conta uma série de variáveis, como características do mercado, objetivos estratégicos ou organizacionais, custos de produção e preços praticados. Segundo Shank apud Souza e Clemente (2008) as empresas devem partir do preço de

mercado para dimensionar seus custos, possibilitando um processo estratégico de gestão de custos, planejamento de lucros, preços e custos. Partindo-se dessa premissa, o principal objetivo deste artigo é descrever e analisar a relação entre custo e preço, na prestação do serviço terceirizado junto à empresa que detém o direito de exploração do transporte ferroviário na região sul do País, a América Latina Logística do Brasil – Malha Sul S. A.

Neste sentido na primeira seção procurar-se-á destacar a formação do preço de venda, os métodos orientados pelos custos e o método orientado pelo mercado. Na segunda seção destaca-se o método empregado para análise da teoria a prática, dentro do tema delimitado. Na terceira seção, a partir dessa abordagem, primeiramente é apresentado a formação do preço de venda, utilizando os parâmetros estabelecidos pelo tomador do serviço (ALL) com base no conceito de custo-meta e os valores pertinentes aos custos dos serviços. Na sequência é apresentada a formação do preço de venda a partir do método tradicional de apropriação de custos. A partir da comparação das formas de composição do preço de venda, apresenta uma descrição e análise de discussão, com ênfase a relação custos e preço em relação à produtividade, eficiência e eficácia. Por último apresenta-se uma síntese dos resultados, comentários finais e indicações para futuras pesquisas

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A análise da relação custos e preço na prestação de serviço deve ser abordada sob a ótica dos conceitos de competitividade e estratégias, dentro de uma visão de mundo econômico e as principais metodologias de custos e composição do preço de venda, considerando que não há associação direta e imediata entre custo e preço.

Segundo Souza e Clemente (2008) essa relação entre custo e preço envolve muitos fatores, é de natureza complexa e, em geral, é dinâmica. Quando se trata de custo e preço, o que parece óbvio pode estar redondamente errado.

2.1. Gestão estratégica de custos

A Gestão Estratégica de Custos pode ser considerada um novo conceito que se fundamenta muito mais nas premissas de mercado globalizados, implicando um contexto de reestruturação e flexibilização de processos produtivos, assim como operações transacionais das empresas.

Um dos melhores conceitos que expressam a gestão estratégica de custos pode ser considerado de Shank e Govindarajan (1997), que a conceituam como uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais. Assim, o surgimento da gestão estratégica de custos resulta de um inter-relacionamento de conceitos estratégicos, os quais auxiliam na análise dos custos, possibilitando que os dados de custos sejam usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva. Para os autores a gestão estratégica de custos surgiu como uma resposta para atender às demandas das novas exigências mercadológicas e às necessidades de adaptação das empresas a um contexto de busca por melhoria contínua da competitividade.

Para Martins (2003) a gestão estratégica de custos requer uma análise mais profunda dos custos que vão além dos limites da empresa. A gestão estratégica de custos busca conhecer toda a cadeia de valor desde a aquisição da matéria prima até o consumidor final requerendo análises que vão além dos limites da empresa para se conhecer toda a cadeia de valor: desde a origem dos recursos materiais, humanos, financeiros e tecnológicos que utiliza, até o consumidor final. Passa a não ser somente importante conhecer os custos da sua empresa, mas custos transacionais relativos aos fornecedores e aos clientes que sejam ainda intermediários, a fim de procurar, ao longo

de toda a cadeia de valor (até chegar ao consumidor final), onde estão as chances de redução de custos e de aumento de competitividade.

Enquanto a gestão de custo refere-se aos sistemas de custeio se limitam ao ambiente interno da empresa, sem analisar as entradas e saídas que ali ocorrem, considerando, por exemplo, que os preços dos insumos foram otimizados nas negociações de compra a gestão Estratégica de Custos preenche essa lacuna dos sistemas tradicionais por analisar a cadeia como um todo e não somente nos processos em que há agregação de valor por parte da empresa. A avaliação e análise dos custos realizada dentro da abordagem de gestão estratégica de custos consideram um maior número de elementos como influenciadores do comportamento dos custos, além de contemplar o enfoque do planejamento estratégico adotado por determinada organização, considerando os esforços para obter o posicionamento estratégico planejado. Como uma síntese dos conceitos acima, Souza e Clemente (2008, pag.14) assim se referem ao conceito de gestão estratégica de custos ...

2.2. Custos na prestação de serviços

Embora a composição dos custos na prestação de serviços envolvam todos os recursos necessários para efetuar o serviço, tais como materiais, mão-de-obra e outras despesas que envolveram o serviço prestado não é possível aplicar *in totum* os conceitos da contabilidade de custo tradicional utilizadas no comércio e na indústria.

Para Martins (2003) o custo de uma atividade compreende todos os sacrifícios de recursos necessários para desempenhá-la. Deve incluir salários com os respectivos encargos sociais, materiais, depreciação, energia, uso das instalações, etc., ou seja, o que conforme muitos autores descrevem como o custo dos serviços vendidos é, simplesmente, determinado pela soma de três elementos: (a) os materiais consumidos para a realização dos serviços, (b) a mão-de-obra e (c) as despesas gerais de serviços.

2.3. Métodos de custeio

O estudo do custo de produção pode ser feito sob dois enfoques: o econômico e o contábil. Onde o primeiro diz respeito aos custos para tomada de decisões e o segundo para apuração de resultados.

O custeio de produtos/serviços tem sido referenciado como a função básica da contabilidade de custos (MARTINS, 2003). Além do aspecto puramente contábil, os métodos adotados para o custeio também são utilizados como fonte geradora de informações para a gestão. Entende-se por método de custeio a apuração de valores de custos dos bens, mercadorias ou serviços das entidades públicas e privadas. Tais métodos visam determinar a metodologia de atribuição de custos aos produtos.

Já Bacic (2008) destaca que o custeio completo pode ser interpretado a luz da teoria microeconômica e dos conceitos de estratégia empresarial, permitindo assim contribuir para o entendimento de sua principal função, a qual seja a de ser um instrumento de coordenação do cálculo de custos que permita a recuperação no longo prazo, do custo total nas situações de rotina competitiva uma vez que a teoria econômica tende a encontrar no método do *Mark Up* propriedades de coordenação na determinação de custos e preços.

Com o objetivo de conhecer melhor estes métodos de custeios serão abordadas abaixo, de forma sucinta no quadro a seguir:

Método	Características
Custeio por absorção	Parte do pressuposto de um sistema em que é possível apropriar aos produtos ou serviços todos os gastos relativos ao esforço de sua fabricação de produtos ou prestação de serviços, total ou parcialmente prontos. Classifica os custos em diretos e indiretos. Os diretos são alocados diretamente aos produtos ou serviço enquanto os indiretos que alocados aos mesmos por meio de rateio. As despesas ocorridas são apropriadas ao resultado do exercício e não a fabricação
Custeio direto (ou variável)	Classifica os custos em fixos e variáveis. Consiste em atribuir apenas os custos totalmente variáveis aos produtos e considerar os demais custos como associados à estrutura, portanto não atribuíveis aos produtos, eliminando-se, desta forma, a necessidade de rateio. Os custo e despesas fixas são apropriados de forma integral e diretamente ao resultado do período
Custeio por absorção (integral ou pleno)	Remanescente da existência de variações do custeio por absorção, quando considera que os custos de produção devem refletir a passagem de matéria prima pelo processo produtivo, tornando-se finalmente produto acabado, o custeamento pleno ou integral, reconhece que toda a carga de recursos fixos disponibilizados para o período é atribuída aos produtos. O mesmo ainda poderá se valer de centro de custos, onde os custos indiretos são rateados através de mapa de localização dos mesmos.

Quadro 1 – Características dos métodos de custeio

Fonte: elaborado a partir de Souza e Clemente (2008)

2.4 Formação do preço de venda

A formação dos preços de venda dos produtos ou serviços obedece a vários métodos e estratégias; com base nos custos, no mercado ou na combinação de ambos. A mais antiga estratégia e conseqüentemente a mais usada é a formação de preços por meio da apuração dos custos dos produtos ou serviços. Nesta forma de apurar os preços, de dentro para fora, o ponto de partida segundo Martins (2003) é o custo do bem ou serviço apurado segundo critérios do custeio por absorção ou custeio variável, onde sobre o custo agrega-se uma margem, denominada *Mark-up*, que deve ser estimada para cobrir os gastos não incluídos no custo, os tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado pelos administradores. Segundo este autor, para determinar o preço de vendas, a identificação do custo é uma condição necessária, porém não suficiente. Deve-se saber também o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos dos concorrentes, os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa, o tipo de mercado em que a empresa atua que vai desde o monopólio ou do monopólio até a concorrência perfeita.

O *Mark-up* é um dos métodos mais simples para a determinação dos preços dos produtos fabricados pelas empresas. Para Souza e Clemente (2008) o *Mark-up* é uma prática muito comum e muito simples de determinação de preço: consiste em adicionar ao custo unitário as porcentagens relativas aos itens a serem incluídos no preço tais como: impostos; despesas variáveis; despesas fixas e lucro.

Para Bacic (2008), a formação de preço por meio do *Mark-up* permitiria tanto a recuperação do custo total, quanto à obtenção de uma margem de lucro compatível com o conjunto de variáveis estruturais existentes na indústria. O autor destaca ainda que o

Mark-up aplicado sobre os custos diretos é administrado de forma a permitir a cobertura dos custos indiretos e a obtenção de certa margem de lucro, destacando que a capacidade de administrar os preços esta relacionada diretamente com a aptidão de gerar variedade e divergência de oferta.

2.4.2 Formação do preço de venda com base no mercado

O mercado também é um dos fatores que podem fixar o preço de venda. Para Souza e Clemente (2008) segundo o paradigma tradicional, os preços são determinados a partir dos custos. Conforme o paradigma da gestão estratégica de custos, entretanto a relação é inversa: os preços determinam os custos. Na formação de preço de venda com base no mercado, assumir a condição de que o preço que o mercado está pagando é o máximo que a empresa pode atribuir a seu produto, o preço de mercado passa a ser o elemento fundamental para formação dos custos e despesas.

Ao se considerar os preços sobre o mercado em que a empresa vende seus bens e serviços, mesmo com adoção do *Mark-up*, uma empresa pode atenuar situações de perda de lucratividade quanto a situações de perda de negócio lucrativos, uma vez que considerações sobre a competitividade da empresa são quase sempre indispensáveis. Assim, conforme Souza e Clemente (2008), se a empresa estiver na ponta de uma cadeia de valor altamente competitiva, *ceteris paribus*, poderia estabelecer maior lucro por unidade vendida ou ainda, poderia alcançar maior *Mark-up* devido a diferenciação em relação a concorrência. Por outro lado, para Bacic (2008), a globalização levou a um aumento do espaço de competitivo e empresas com interesses estratégicos e convenções diferentes se enfrentam, direcionando as estratégias a produtividade, deixando de lado a necessidade de diferenciação, levando a uma redução de lucro, provocando uma mudança na equação de preços, antes equacionada: $\text{preço} = \text{custo} + \text{lucro}$ para $\text{lucro} = \text{preço} - \text{custo}$.

2.5. Target costing (Custeio meta)

O questionamento sobre se o custo de certo produto ou serviço determina seu preço ou se é o preço do produto ou serviço que determina seus custos, possibilita dois enfoques. Segundo Souza e Clemente (2008) na visão tradicional, o custo determina o preço, entretanto em ambientes altamente competitivos que surgiram e estão se generalizando nos últimos anos estão se mostrando inúmeros exemplos de insucessos de empresas por incapacidade de compatibilizarem seus custos com as tendências e as oscilações de preços, uma vez que para a gestão estratégica de custos, as empresas devem partir do preço mercado para dimensionar seus custos, o que é possível através custeio meta ou custo alvo. O custeio meta é o processo pelo qual se obtém o custo desejado de um produto, pela diferença entre o preço de venda que a empresa considera consistente com estratégia de mercado (preço-meta), considerando o valor gerado para os clientes e os preços de produtos semelhantes ofertados por concorrentes.

Para Martins (2003) o custeio meta é um processo de planejamento de lucros, preços e custos que parte do preço de venda para chegar ao custo, razão pela qual se diz que é o custo definido de fora para dentro, considerando que em ambientes o qual as empresas simplesmente não podem alterar seus preços por modificação na sua estrutura de custos, o caminho inverso passou a ser um forte ferramenta contribuindo para um melhor posicionamento estratégico e desempenho, consideradas as limitações do mercado, onde o custo meta é interpretado como o custo máximo que um produto ou serviço pode ter que partir do preço que o mercado pode oferecer, e ainda se obtenha a rentabilidade pretendida.

Para Bacic (2008) o custo meta, mesmo sendo considerado um conceito simples, é também uma mentalidade de gerenciamento. Ele destaca que com o conceito de custo meta pretende-se uma ação ativa de planejamento antecipado de custos para

adequá-los à lucratividade estrategicamente definida, dado certo preço meta, ou seja, pressupõe conhecer um preço, um tipo de preço dado, mas não no sentido determinado pelas livres forças do mercado, em situação de concorrência perfeita. O preço de venda no custo meta pode ser considerado aquele que decorre da estratégia de diferenciação e da capacidade de gerar valor para os clientes e do poder de mercado que a empresa possua decorrente da esfera de autonomia que a empresa tem no mercado. Assim, para Bacic (2008), o preço-meta é entendido basicamente como expressão monetária do valor percebido (relação função do produto/serviço pelo custo/benefício para o cliente) pelos clientes, que é administrado pelas empresas a partir do processo de criação de desejo e manipulação das variáveis que afetam a percepção de valor por parte dos clientes. Dessa forma, o custo, que passa a ser um custo permitido, provém da dedução de dois fatores sujeitos à forte influência do mundo externo e da estratégia da empresa: o preço (que depende do valor gerado e de fatores de mercado e estratégicos) e o lucro que a empresa deseja ter (que pelo menos em longo prazo, sofre influência da esfera financeira da economia, dado que os investidores interessam-se pelo retorno que seu capital, aportado a empresa lhe trará), designando que no triângulo valor-preço-custo, os dois primeiros elementos são determinados inicialmente e o custo unitário é um resíduo que deve ser obtido a partir de ações que começam nas etapas iniciais da concepção do produto, caracterizando que o custeio meta antecede à etapa da produção ou oferta do mesmo, devendo o produto ou serviço ser introduzido no mercado somente caso se consiga alcançar o custo meta desejado.

3 METODOLOGIA

A pesquisa possui um caráter descritivo, pois tem como finalidade descrever, interpretar e analisar dados sobre a relação custos e preço na prestação do serviço terceirizado da empresa que detém o direito de exploração do transporte ferroviário na região sul do País, a América Latina Logística do Brasil – Malha do Sul S. A.

Quanto à forma de abordagem do problema caracteriza-se como estudo de caso e configurou-se como uma pesquisa qualitativa, uma vez que, em linhas gerais, esta detecta a presença ou não de algum fenômeno, sem se importar com sua magnitude ou intensidade (GIL 2008), pois analisa um caso concreto nas suas particularidades temporal e local, partindo das expressões das pessoas e das suas atividades em seus contextos locais, sendo quanto a sua temporalidade, podendo ser caracterizada como natureza transversal, pois as informações consideraram um período de tempo, limitadas ao escopo da pesquisa, sendo que quanto ao seu grau de aplicação revela-se como pesquisa aplicada.

A seleção da atividade deu-se predominantemente pela conveniência da disponibilidade da informação e pela evidente forma de composição do preço de venda pelo método orientado pelo mercado, mais especificamente pelo cliente tomador do serviço e pelo porte da empresa, permitindo ao leitor a compreensão do que se espera deste estudo. Posteriormente foram identificados os custos necessários para a prestação de serviço. Para tanto, foram baseou-se em diversas fontes de dados. Quanto a outros valores, os mesmos foram obtidos junto à empresa, através de levantamento documental.

3.1 Delimitação do campo de observação e desenvolvimento da pesquisa

Para a realização desta pesquisa, delimitou-se como campo de observação, uma empresa prestadora de serviço de grande do setor de manutenção e conservação de via férrea, localizada no município de Mafra - SC. O pesquisador optou pela empresa, devido a sua representatividade, uma vez que mesma é a maior empreiteira neste segmento que atua no Estado de Santa Catarina, de forma terceirizada junto a America

Latina Logística do Brasil – ALL. O critério utilizado para classificação do grande de empresas foi o tradicionalmente utilizado pelo SEBRAE, baseado no número de empregados: consideram-se como grandes empresas (GE) as que possuem mais 100 empregados. Quanto ao critério baseado em faturamento, a empresa é classificada em média, onde o faturamento é Igual ou inferior a R\$ 6.000.000,00 (seis milhões de reais) de acordo com a [Medida Provisória nº 2.190-34, de 23 de agosto de 2001.](#)

4. Apresentação da empresa

A empresa está no mercado há mais de 12 anos, predominantemente familiar, com características de uma empresa prospectiva, inovadora. Atualmente possui 208 funcionários na prestação de serviços e 08 na área administrativa, contemplando departamento de pessoal, higiene e segurança no trabalho, compras e financeira.

O principal produto da empresa é a manutenção e conservação da malha ferroviária no Estado de Santa Catarina, um pequeno trecho no Estado do Paraná, tendo já atuado no estado do Rio Grande do Sul, que consiste em tarefas e processos na maioria manuais como troca de dormentes, trilhos, como também roçadas, limpeza de bueiros e outros, ao longo da malha ferroviária.

Para execução dos serviços, são abertas frentes de trabalhos, compostas de 10 a 15 colaboradores, sob a coordenação de um supervisor, tendo ainda como auxiliares um cozinheiro e um motorista. O setor de serviço, ou setor produtivo, é dividido em turmas,, alocadas ao longo da malha ferroviária, destacada da sede, que podem prestar serviços em duas modalidades:

- turmas fixas: caracterizada pela disponibilização ao tomador de horas sem destinação específica e cobrado mensalmente pelas horas disponibilizadas;
- turmas produção: caracterizada pela execução de serviços determinados pelo tomador e cobrado pela produção;

Figura 1 - Mapa de atuação da empresa



Fonte: Secretaria de Estado da Infra Estrutura do Estado de Santa Catarina.

5. Resultados

Primeiramente foram levantados no Acordo Coletivos de Trabalho firmado entre a Empresa e o Sindicato da Categoria os valores relacionados ao piso salarial, adicional de insalubridade em grau médio, conforme tabela 1.

Tabela 1 – Apuração piso salarial e adicional

VERBA	VALOR (R\$)
Salário base	690
Insalubridade: 20% do salário base	138
Total	828

Fonte: ACT 2011/2012

Os valores do vale alimentação e quantidade a ser paga mensalmente também foram levantados no Acordo Coletivos de Trabalho firmado entre a empresa com o Sindicato da categoria conforme tabela 2.

Tabela 2 – Apuração vale alimentação

Itens	Preço Atual (R\$)	QTDD	Valor (R\$)
Vale alimentação	12,00	22	264,00

Fonte: ACT 2011/2012

A relação dos Equipamentos de proteção individual fornecidos aos empregados foi levantada através de documentos da área de segurança e medicina do trabalho, assim como respectiva vida útil dos mesmos, enquanto que os valores foram identificados nas notas fiscais das últimas aquisições, apresentados na tabela 3.

Tabela 3 – Apuração EPI

Itens	Preço atual (R\$)	Quantidade	Valor (R\$)	MESES	valor mês (R\$)
Óculos escuro	6,50	1	6,50	5	1,30
Luva de vaqueta	7,20	1	9,00	1	9,00
Botina com bico de Aço	37,00	1	45,00	6	7,50
Protetor auricular	1,30	1	1,30	3	0,43
Capacete	22,00	1	22,00	5	4,40
Perneira de proteção	22,00	1	22,00	12	1,83
Máscara contra poeiras	5,10	1	5,10	25	0,20
Tela para capacete	43,50	1	43,50	12	0,30
Roupa de chuva	44,00	1	128,00	3	42,67
Carneira para Capacete	8,50	1	8,66	6	1,44
Camisa	11,50	2	23,00	5	4,60
Calça	22,00	1	26,00	4	6,50
Copo para tomar água	1,40	1	1,40	6	0,23
Bota de borracha	19,55	1	19,55	12	1,63
Total					85,62

Fonte: Segurança e medicina no trabalho da empresa/2011

Os encargos sociais, previdenciário e trabalhista, foram levantados junto à área de departamento de pessoal com base na legislação pertinente, conforme tabela 4.

Tabela 4 – Apuração Encargos sociais e trabalhistas

Encargos Sociais	%
GRUPO A	37,30
INSS	20,00
SESI/SESC	1,00
SENAI/SENAC	1,50
INCRA	0,20
Salário Educação	2,50
FGTS	8,50
SAT	3,00
SEBRAE	0,60
GRUPO B	23,26
Férias	11,11
Auxílio Doença	1,25
Licença Paternidade	
Faltas Legais	
Acidente de trabalho	1,25
Aviso prévio	1,32
13º Salário	8,33
GRUPO C	3,08
Aviso Prévio Indenizado	2,08
Indenização Contratual	0,5
Indenização Sem Justa Causa	0,5
GRUPO D	
Incidência do À sobre B	8,68
GRUPO E	1,71
Incidência do À sobre aviso prévio e .Indenização Adicional	1,71
TOTAL	74,02

Fonte: Departamento De Pessoal/Mtb

Nos registros contábeis foi levantado o valor do seguro de vida por empregado, conforme tabela 5.

Tabela 5 – Apuração seguro de vida

Itens	Preço Atual (R\$)	QTDD	Valor (R\$)
Seguro pessoal	5,0	01	5,00

Fonte: Contabilidade /2011

A forma de tributação da empresa, os impostos e respectivas alíquotas foram levantadas através dos registros fiscais da empresa conforme tabela 6, sendo que em função da empresa atuar na prestação de serviço de várias cidades foi realizado a média dos últimos dozes meses a título de alíquota de ISS.

Tabela 6 – Apuração alíquotas impostos – lucro presumido

Tributos	%
ISS (médios municípios de 2% a 5%)	4,00
PIS	0,65
COFINS	3,00
CSSL	2,88
IRPJ	4,80
ADICIONAL IRPJ	1,20
TOTAL	16,53

Fonte: setor fiscal /2011

Para composição e cálculos do preço dos serviços mensais foram identificadas junto ao tomador de serviço, as determinações dos percentuais destinados as despesas administrativas e operacionais de 8% e a respectiva margem de lucro de 2%, a serem aplicados sobre o total dos custos diretos. Posteriormente foi elaborada a apuração do preço do serviço mensal conforme tabela 7.

Tabela 7 – Apuração do preço dos serviços mensais – custo meta

Itens	Valor (R\$)
Salário e Adicional	828,00
Encargos Sociais 74,02%	612,89
Subtotal - Mão de Obra Direta	1.440,89
Uniformes	85,62
Vale Alimentação	264,00
Seguro de vida em Grupo	5,00
SUBTOTAL – Insumos	354,62
TOTAL Mão de Obra Direta + Insumos	1.795,51
Despesas Administrativas/Operacionais 8%	143,64
Lucro 2%	35,91
Total do custo do serviço prestado	1.975,06
MARK- UP EM %	0, 8347
PREÇO DOS SERVICOS PRESTADOS MÊS	2.366,19

Fonte: autor /2011

Considerando que a empresa preste serviço ao tomador somente na modalidade turma fixa, num total de 200 empregados, a empresa iria dispor para despesas administrativas e operacionais o valor de R\$28.782,09, com um lucro de R\$7.182,02, com base nos parâmetros estabelecidos pelo tomador.

Entretanto ao identificar nos registros contábeis os valores da empresa referentes a despesas operacionais consideradas aquelas pertinentes aos serviços prestados como salário acrescido de encargos do supervisor, cozinheiro, transporte de empregados conforme tabela 8 e os valores das despesas administrativa, geradas a partir da estrutura indireta que a empresa mantém conforme tabela 9, é superior aos limites estabelecidos.

Tabela 8 – Apuração despesas operacionais

Itens	Valor (R\$)
Salários Supervisor e Encargos	1.479,17
Combustível e Transporte	3.500,00
Outros	1.500,00
TOTAL	6.479,17

Fonte: contabilidade /2011

Tabela 9 – Apuração despesas administrativas

Itens	Valor (R\$)
Pró Labore e encargos	7.200,00
Salário e encargos	12.530,88
Energia	800,00
Telefone	500,00
Água	200,00
Assessoria Contábil	2.500,00
Material de consumo	1.000,00
Diversos (taxas, exames admissionais e outros)	2.000,00
Aluguel	700,00
Depreciação	2.500,00
TOTAL	29.930,88

Fonte: contabilidade /2011

Ao comparar os valores das despesas administrativas e operacionais (meta) com os valores efetivamente ocorridos, nota-se devido à ocorrência de valores maiores, a empresa esta consumindo sua meta lucro esperado de R\$ 7.182,02 mensais, inclusive não sendo suficiente para sua cobertura, conforme 10.

Tabela 10 – Comparação entre o custo meta e o apurado

Itens	Meta (R\$)	Apurado (R\$)	Diferença (R\$)
Despesas Administrativas/Operacionais	28.728,09	36.410,05	7.681,96
Lucro	7.182,02	(7.681,96)	(499,93)
TOTAL	35.910,12	44.092,01	8.181,89

Fonte: autor /2011

Por outro lado, considerando que a empresa preste serviço ao tomador somente na modalidade turma produção, é necessário apuração do preço por hora, tendo em vista que os serviços que a execução de serviços considera o tempo aplicado e a quantidade de empregados envolvidos. Para apuração do preço da hora, primeiramente foi levantado o número de dias úteis anuais, considerados de segunda a sexta e a quantidade horas diárias laboradas para incluídas a compensação do sábado, identificando o número de horas disponíveis por empregado, sendo observado que as mesmas não sofrem redução em função de perdas técnicas como descolamento, fadiga, conforme tabela 11.

Tabela 11 – Apuração das horas mensais

Itens	Quantidade
Médias dias úteis	21,08
Horas laboradas por dia	8,8
TOTAL HORAS DISPONÍVEIS POR MÊS	185,53

Fonte: autor /2011

Posteriormente o preço mensal apurado por empregado, foi dividido pelas horas consideradas disponíveis, para calculo do preço da hora, conforme tabela 12.

Tabela 12 – Apuração do preço por hora

Item	Valor (R\$)	Horas Disponíveis	Preço H (R\$)
Preço do Serviço do mês	2.366,19	185,53	12,75

Fonte: autor /2011

Dentro os vários serviços a serem executados, a título de análise optou-se pela troca de dormentes, cuja produção diária média esperada é de 9 unidades com 2 empregados. Neste caso, como no preço por produção é considerado o tempo aplicado e o número de empregados envolvidos, com dois empregados trabalhando 8,8 horas diárias trocando 9 dormentes pela média, gerariam um valor de R\$229,57, enquanto que caso aumente sua produtividade e realize a troca de 10 dormentes, obteriam um valor de R\$255,07 conforme tabela 13, representando um ganho com produtividade de R\$25,51, correspondente a 11,11% da média.

Tabela 13 – Comparação entre o custo meta e o apurado

Serviço	Produção Diária	Nº Empregados	Total	Valor Hora (R\$)	Preço (R\$) Dia
Troca de dormente	9	2	18	12,75	229,57
Troca de dormente-meta	10	2	20	12,75	255,07

Fonte: autor /2011

Por outro lado caso adotasse o método tradicional de custo através do custeio por absorção, optando pelo rateio das despesas operacionais e administrativas com base nas horas disponíveis e o número de empregados na produção, o preço do serviço mensal por empregado seria de R\$2.427,24 conforme tabela 14, neste caso possibilitando a empresa reverter o resultado sem alterar a estrutura, através de produtividade.

Tabela 14 – Apuração do preço mensal – custeio absorção

Itens	Valor (R\$)
Salário e adicional	828,00
Encargos Sociais 74,02%	612,89
SUBTOTAL – Mão de obra direta	1.440,89
Uniformes	85,62
Vale Alimentação	264,00
Seguro de vida em Grupo	5,00
SUBTOTAL - Insumos	354,62
TOTAL Mão de Obra Direta + Insumos	1.795,51
Despesas Administrativas/Operacionais - Rateio	182,05
Total do custo do serviço prestado	1.977,56
MARK- UP EM % (margem de lucro de 2%)	0,8147
PREÇO DOS SERVICOS PRESTADOS MÊS	2.427,34

Fonte: autor /2011

Ao comparar os valores dos preços dos serviços mensais, pelos dois métodos, notamos que o preço através do método tradicional conforme tabela 15, utilizando a base de rateio ficou 2,58% acima do valor calculado com base nos limites do tomador. Embora o percentual apresente um percentual aparentemente baixo, quando considerado o montante de dinheiro, a importância pode ser considerada expressiva. Por outro lado ainda, tendo em vista que o numero de empregados (200) da produção é relativamente expressivo, a quantidade horas disponíveis para rateio torna a cobertura das despesas operacionais e administrativa é mais fácil de ser atingida, mascarando assim questões de eficiência e eficácia na sua estrutura interna e produtividade.

Tabela 15 – Comparação entre o custo meta e o apurado

Preço de Venda - Custo meta (R\$)	2.366,19
Preço de Venda – Custeio por Absorção (R\$)	2.427,34
Diferença (R\$)	61,16
Diferença %	2,58%

Fonte: autor /2011

6. CONCLUSÕES

As empresas prestadoras de serviços, ao contrário da indústria e do comércio, não conseguem, nem podem estocar seus serviços. Na medida em que a estrutura e as características das empresas de serviços vão se distanciando do comércio e da indústria, mais difícil torna-se a aplicação dos conceitos da contabilidade de custo tradicional.

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 serviço. Para uma eficaz gestão de custos é necessário conhecer os mecanismos de custeamento, verificando as características da empresa para adotar o método que melhor se adapte às suas necessidades, pois a aplicação dos métodos tradicionais pode conduzir a interpretações errôneas quando as bases de rateio tendem a mascarar a estrutura de custos.

Considerando que os custos podem variar de uma empresa para outra dependendo do seu ramo de atividade ou posicionamento no mercado que se pretende atingir, quando for necessário tomar uma decisão em reduzir custos, é de extrema importância saber se o corte a ser realizado proporcionará queda na qualidade dos serviços prestados ou no atendimento, pois em nenhum momento o processo de redução de custos deve causar perda na qualidade, sob pena de colocar em questão a própria existência de uma atividade ou até mesmo a imagem da empresa, interferindo na vantagem competitiva.

Uma gestão de custos, não significa apenas em saber reduzir os custos, mas saber administrá-los, possibilitando tomada de decisões a nível de manter uma estrutura de adequada para fazer as mesmas atividades, gastando menos, com os mesmos recursos, contribuindo para o crescimento dos negócios, tornando a empresa mais competitiva.

A validade da aplicação da lógica do custo meta na prestação de serviço pode comprovada, quando aplicada em nível de custo indireto, uma vez que os demais custos diretos são quase que impossível de redução, por estarem estabelecidos em bases legais como acordo coletivo de trabalho e normas de segurança e higiene do trabalho.

O conceito de custo meta permite as empresas poderem visualizar os setores nos quais certos gastos são dispensáveis ou indispensáveis, dando aos gestores noções claras de como agir e de quanto suas ações estão sendo proveitosas para a empresa em relação aos determinantes de custos, que são considerados como um dos pontos centrais da gestão de custos, conforme descreve Shank e Govindarajan (1997) que os determinantes de custos representam a causa raiz de ocorrência dos custos.

Na terceirização, mas especificamente a idéia de reduzir os preços, constitui-se, geralmente em um pesadelo para os prestadores e um sonho para os tomadores, sendo desta forma é possível concluir que não basta simplesmente reduzir custos indiretos, independentes da denominação como despesas administrativas ou operacionais, mas aumentar a produtividade para cobrir os custos e alcançar o lucro.

Assim para as empresas sobreviverem, devem definir preços que sejam competitivos no mercado atual e ao mesmo tempo em que devem atingir níveis de custos que permitam a margem de lucro. À medida que os preços vão sendo cada vez

mais determinados pela competição no mercado, os custos devem ser reduzidos para obtenção de lucro, com produtividade, eficiência e eficácia.

Nos dias atuais para empresas prestadoras de serviço, tanto ao adotar o conceito do custo meta ou selecionar uma base de rateio mais apurada para formação no preço de venda de serviço, é necessário para que a gestão de custo contribua para alcance do lucro e vantagem competitiva, contemplar nas suas estratégias a adoção de metas combinadas com produtividade, com eficácia e eficiência

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BACIC, Miguel Juan. Gestão de custos: uma abordagem sob o enfoque do processo competitivo e da estratégia. Curitiba: Juruá, 2008

COGAN, Samuel. Custo e preço: Formação e análise. São Paulo. Pioneira. 1999

GIL, Antonio Carlos. Métodos e técnicas da pesquisa social. 6ªed. São Paulo: Atlas: 2008

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 2. Ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SOUZA, Alceu e CLEMENTE, Ademir. Gestão de Custos: aplicações operacionais e estratégicas. Atlas, São Paulo, 2008