

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

PATRÍCIA DA SILVA

**A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS EM UMA
EMPRESA DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO
DE PASSAGEIROS E ENCOMENDAS**

**FLORIANÓPOLIS, SC
2010**

PATRÍCIA DA SILVA

**A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS EM UMA
EMPRESA DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO
DE PASSAGEIROS E ENCOMENDAS**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Professora Valdirene Gasparetto, Dra.

**FLORIANÓPOLIS, SC
2010**

PATRÍCIA DA SILVA

**A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS EM UMA
EMPRESA DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO
DE PASSAGEIROS E ENCOMENDAS**

Esta monografia foi apresentada no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo nota final _____, atribuída pela banca constituída pelo(a) professor(a) orientador(a) e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 24 de junho de 2010.

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Orientadora

Professor Rogério João Lunkes, Dr.
Membro

Professor Altair Borgert, Dr.
Membro

Dedico este trabalho às minhas fontes de
motivação: aos meus pais, Clito e Sueli,
e ao meu noivo, Rudy.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus por ter me dado força e sabedoria suficiente durante a trajetória da conquista deste sonho e por todas as dádivas de minha vida.

Agradeço aos meus pais Clito e Sueli por terem me educado com princípios valorosos como a honestidade, a simplicidade, a determinação e a perseverança, e por serem minha maior fonte de motivação para a conclusão deste curso.

Ao meu noivo Rudy pelo incentivo, compreensão e, principalmente, pelo singular companheirismo desde o ensino médio, durante o pré-vestibular e pelo apoio incondicional na minha jornada acadêmica. Sua presença me conferiu a certeza do que é a tradução do amor.

Agradeço aqueles de quem tanto amo: meus irmãos Richard, Fabiano e Débora, aos meus sobrinhos Lucas, Camila, Steffany e Miguel, e aos demais familiares pelo incentivo e apoio.

A Universidade Federal de Santa Catarina pelo ensino público e de qualidade e aos professores do curso que contribuíram para minha formação. Agradecimento especial à professora Dra. Valdirene Gasparetto pela demonstração de sabedoria, dedicação, entusiasmo e competência durante a valiosa orientação neste trabalho.

Agradeço aos meus colegas de classe, em especial, a Roselei pela amizade, companhia e apoio, e a Vera, Rodrigo, Nei e Nilton por partilharem momentos únicos ao longo desses cinco anos.

A Auto Viação Catarinense Ltda. por me agregar no quadro de funcionários e pelas oportunidades que me conduziram a escolha deste curso, bem como a prática da teoria aprendida. Aos colegas de trabalho que durante os anos de convívio participaram na minha formação profissional, aos que contribuíram com informações para esta pesquisa e a todos pelo incentivo e apoio.

Por fim, agradeço a todos que contribuíram e participaram na realização deste, que para mim, era um sonho e hoje se torna um objetivo alcançado com muita satisfação.

Muito obrigada a todos!

*“Nada acontece a menos
que sonhemos antes.”*
(Carl Sandburg)

*“Onde a força de vontade é grande,
as dificuldades não podem sê-lo.”*
(Maquiavel)

RESUMO

SILVA, Patrícia da. **A gestão estratégica de custos em uma empresa de transporte rodoviário de passageiros e encomendas**. 2010. 81 f. Monografia do Curso de Ciências Contábeis – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

Nas últimas décadas o ritmo crescente da globalização exige que as empresas adotem medidas que garantam sua posição no mercado e que as tornem capazes de ultrapassar os desafios encontrados. Neste ambiente, as empresas de transporte rodoviário de passageiros e encomendas, reguladas por concessões públicas, precisam estar atentas à gestão de seus negócios considerando o retorno esperado de seus investimentos, a concorrência intermodal existente e a qualidade do serviço exigida pelos clientes. Desta forma, o objetivo geral desta pesquisa foi analisar os custos de uma empresa de transporte rodoviário de passageiros e encomendas à luz da gestão estratégica de custos. A pesquisa foi descritiva, a abordagem foi qualitativa, com procedimento de um estudo de caso. A revisão teórica abordou sobre conceitos da contabilidade gerencial, a gestão estratégica de custos e alguns de seus instrumentos empregados no trabalho. O estudo de caso foi realizado sobre as atividades da Auto Viação Catarinense Ltda., compreendendo-se a estrutura da empresa, atividades realizadas e seu mercado de atuação. Os conceitos revisados permitiram identificar parte da cadeia de valor do setor de transporte rodoviário de passageiros e encomendas e que o principal enfoque do posicionamento estratégico da empresa é a liderança de custos. Fez-se o levantamento e apuração dos gastos incorridos nos serviços de transporte de passageiros e encomendas, que foi realizado através de alocação dos custos diretos inicialmente aos veículos e destes para os serviços, e adoção do método ABC para os demais gastos. Foi identificado nesta pesquisa o custo meta do serviço de transporte de passageiros em uma linha interestadual e verificou-se que o mesmo é superior ao gasto real apurado. Destacou-se que a diferença apontada deve ser foco do planejamento estratégico para definição, entre as possíveis alternativas, de como os recursos disponíveis serão empregados. Concluiu-se que o uso da gestão estratégica de custos tende a ser um fator positivo para que a empresa de transporte rodoviário de passageiros e encomendas não só alcance os objetivos esperados, como também, a melhoria dos serviços prestados, proporcionando um avanço para o setor do qual participa.

Palavras-chave: Gestão Estratégica de Custos. Transporte Rodoviário. Custos.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - O sistema de gestão e o sistema de custos	32
Figura 2 - A divisão dos custos em fixos e variáveis	35
Figura 3 - Esquema do custeio baseado em atividades	36
Figura 4 - Sistema de custeio baseado na atividade	39
Figura 5 - Modelo de custo meta	41
Figura 6 - Organograma da Auto Viação Catarinense Ltda.	45
Figura 7 - A cadeia de valor do setor de transporte rodoviário de passageiros e encomendas	48
Figura 8 - Fluxograma das atividades da manutenção da Auto Viação Catarinense Ltda.	49
Figura 9 - Fluxograma das atividades principais da Auto Viação Catarinense Ltda.	50
Figura 10 - Metodologia empregada na apuração dos custos do transporte rodoviário de passageiros.....	53

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - A contabilidade gerencial <i>versus</i> o paradigma do custo estratégico.....	26
Quadro 2 - Direcionadores estruturais e de execução	31
Quadro 3 - Natureza dos custos diretos fixos do transporte rodoviário de passageiros e encomendas.	53
Quadro 4 - Natureza dos custos diretos variáveis do transporte rodoviário de passageiros e encomendas.	54
Quadro 5 - Dados operacionais da linha Curitiba x Florianópolis/mês.....	55
Quadro 6 - Custos indiretos e despesas do serviço de transporte rodoviário de passageiros e encomendas	58
Quadro 7 - Descrição dos direcionadores de custos	59
Quadro 8 - Identificação dos direcionadores de atividades	65

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Cálculo dos custos diretos fixos	56
Tabela 2 – Cálculo dos custos diretos variáveis	57
Tabela 3 – Mapa auxiliar de alocação da remuneração.....	61
Tabela 4 – Matriz de alocação dos gastos com remuneração.....	61
Tabela 5 – Mapa auxiliar de alocação da depreciação	62
Tabela 6 – Matriz de alocação dos gastos com depreciação	62
Tabela 7 – Mapa auxiliar de alocação dos outros gastos (extra remuneração e depreciação) .	63
Tabela 8 – Matriz de alocação de todos os gastos.....	64
Tabela 9 – Mapa auxiliar de alocação das atividades.....	66
Tabela 10 – Resumo dos custos diretos da linha.....	67
Tabela 11 – Matriz de alocação dos custos das atividades à linha.....	68
Tabela 12 – Resumo dos gastos totais da linha	69
Tabela 13 – Identificação do custo meta de uma linha.....	70

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANTT	Agência Nacional de Transportes Terrestres
ABC	Custeio Baseado em Atividades
ABM	Gestão Baseada em Atividades
GEC	Gestão Estratégica de Custos
STRP	Serviço de Transporte Rodoviário de Passageiros
STRE	Serviço de Transporte Rodoviário de Encomendas
STRTF	Serviço de Transporte Rodoviário de Turismo e Fretamento
TRPE	Transporte Rodoviário de Passageiros e Encomendas

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	15
1.2 OBJETIVOS.....	17
1.2.1 Objetivo geral.....	17
1.2.2 Objetivos específicos.....	17
1.3 JUSTIFICATIVA	17
1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	18
1.4.1 Enquadramento da pesquisa	19
1.4.2 Coleta e análise dos dados.....	20
1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	21
1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	22
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	24
2.1 A CONTABILIDADE E A CONTABILIDADE GERENCIAL.....	24
2.2 A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS.....	26
2.2.1 Cadeia de valor	28
2.2.2 Posicionamento estratégico.....	29
2.2.3 Direcionadores de custos.....	30
2.3 INFORMAÇÕES DE CUSTOS COMO INSTRUMENTOS DA GEC	31
2.3.1 Métodos de custeio.....	32
2.3.2 Terminologia básica de custos	33
2.3.3 Custeio baseado em atividades (ABC).....	35
2.3.4 Gestão baseada em atividades (ABM)	37
2.3.5 Custo meta.....	40
3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	43
3.1 A EMPRESA OBJETO DO ESTUDO	43
3.2 O MERCADO DE ATUAÇÃO	46
3.3 IDENTIFICANDO A CADEIA DE VALOR.....	47
3.4 FLUXOGRAMA DAS ATIVIDADES INTERNAS	49
3.5 O POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO	51

3.6 APURAÇÃO DOS CUSTOS	52
3.6.1 Custos diretos dos veículos	53
3.6.2 Custos indiretos das operações e despesas	58
3.6.2.1 Identificação dos custos indiretos e despesas (recursos).....	58
3.6.2.2 Atribuição dos custos às atividades – primeira etapa do ABC.....	59
3.6.2.3 Atribuição dos custos das atividades aos objetos de custos – segunda etapa do ABC.....	65
3.6.3 Apuração dos gastos totais da linha.....	67
3.7 CUSTO META.....	69
3.9 RESULTADOS OBSERVADOS	70
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	73
4.1 CONCLUSÕES DO TRABALHO	73
4.2 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS.....	74
REFERÊNCIAS	76
APÊNDICES	80

1 INTRODUÇÃO

No atual cenário do mercado econômico onde os desafios da concorrência e a busca da melhoria contínua são cada vez maiores, as organizações vêm enfrentando grandes obstáculos para manter sua posição no mercado e para alcançar a excelência organizacional, que é um dos objetivos das entidades atuais. Bornia (2002) define que o ambiente em que as empresas estão inseridas está se modificando continuamente e que ao acompanhar no tempo a direção das mudanças, verifica-se que a competição tende a aumentar cada vez mais.

Garantir a conquista e a permanência de novos clientes, expandir a área de atuação, atingir a melhor qualidade de produtos e serviços, manter a satisfação de seus colaboradores, gerenciar economicamente seus recursos, são alguns dos fatores relevantes para os quais as empresas precisam dispensar atenção e traçar estratégias que atuarão como degraus necessários para o êxito de seus objetivos.

O nível de informação à disposição dos gestores é importante para que as organizações tenham condições de definir estratégias certas nos momentos oportunos. Kaplan e Norton (1997) relatam que atualmente as organizações vivem em um novo ambiente operacional, cujo alicerce são as informações e por isso necessitam de um instrumento de gestão adequado para gerenciar e medir o desempenho.

Sob este enfoque, a contabilidade gerencial surge como uma importante fonte de informação para subsidiar os gestores das organizações através de seus instrumentos. Na busca por informações mais acuradas, do ponto de vista de Padoveze (1997), a contabilidade gerencial assume o papel de oferecer elementos que traduzam a performance da organização, buscando informações na contabilidade financeira.

Um dos instrumentos abordados pela contabilidade gerencial é a gestão estratégica de custos que consiste no “uso de informações de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva” (HANSEN e MOWEN, 2001, p. 423).

Neste contexto, considerando a globalização e as mudanças constantes do mercado econômico, verifica-se que a gestão estratégica de custos é um instrumento, na atualidade, que pode propiciar informações sobre custos que serão utilizadas na busca da vantagem competitiva das organizações que a praticam.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Em um ambiente marcado por concorrência e grandes desafios, as organizações buscam informações úteis para a definição e revisão de suas estratégias que garantirão sua colocação e prosperidade no mercado econômico.

Kaplan e Norton (1997, p.3) entendem que “as empresas não conseguem mais obter vantagens competitivas sustentáveis apenas com a rápida alocação de novas tecnologias a ativos físicos e com a excelência da gestão dos ativos e passivos financeiros”.

Neste cenário, surge a gestão estratégica de custos como um dos instrumentos utilizados pela contabilidade gerencial para obtenção, análise e otimização dos custos da empresa em acordo com a estratégia principalmente, ao nível e tendência no consumo de recursos (LUNKES, 2007). Segundo Shank e Govindarajan (1997), a gestão estratégica de custos trata de uma análise vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos se tornam mais conscientes, explícitos e formais. Pode-se verificar que a gestão estratégica de custos ultrapassa o alcance da análise de custos que aborda sobre aspectos financeiros para a tomada de decisão.

Dentre os diversos setores da economia nacional em que as empresas estão inseridas e sujeitas ao ambiente de desafios e de concorrência, as empresas de transporte rodoviário de passageiros, embora realizem suas atividades por meio de concessões públicas, não estão isentas das dificuldades do mercado atual.

Este fato pode ser verificado através da concorrência existente entre a atividade de transporte rodoviário de passageiros e outros modais, como exemplo, o transporte aéreo nas viagens entre distâncias mais longas, modalidade que está praticando preços cada vez mais próximos às tarifas cobradas no transporte rodoviário e, o transporte realizado com veículo particular em trechos de viagens mais curtos, que vem aumentando nos últimos tempos pela facilidade na aquisição do automóvel (CASTRO, 2003).

As empresas de transporte rodoviário de passageiros operam sob o regime de concessões públicas, sendo que na esfera interestadual e internacional, as atividades e os preços de venda são regulamentados pela Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT). Esta condição está expressa na Lei nº.10.233, de 5 de junho de 2001, artigo 22, inciso terceiro, que constitui a esfera de atuação da ANTT: o transporte rodoviário interestadual e internacional de passageiros. A política tarifária é citada na Lei nº.8.987, de 13 de fevereiro de 1995, em seu capítulo IV, artigo 9: a tarifa do serviço público concedido

será fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservadas pelas regras de revisão previstas nesta Lei, no edital e no contrato.

Cabe referir que o Decreto n.º.2.521, de 20 de março de 1988, prevê em seu artigo 71 que as empresas de transporte rodoviário conjunto com o transporte de passageiros, podem realizar o serviço de transporte de encomendas em seus bagageiros, desde que respeitem a prioridade de espaço para o transporte de bagagens dos passageiros. Os preços praticados neste tipo de serviço são definidos pela própria empresa de acordo com os custos de operação e da remuneração pretendida.

Considerando que as empresas deste tipo pouco podem influenciar nas tarifas que compõem o seu faturamento de passageiros, em função da regulamentação efetuada pela ANTT, e excluindo-se desta situação as receitas auferidas pelo transporte de encomendas, é necessário que a gerência dessas empresas esteja dedicada à melhor forma de gerir seus negócios a favor do controle e da garantia de alcance dos resultados almejados.

Neste sentido, Valente, Passaglia e Novaes (2003) afirmam que:

o transporte de passageiros é operado sob regime tarifário, havendo um intenso controle dos custos por parte dos Órgãos Concedentes. Nos valores das tarifas estão embutidos rígidos parâmetros de consumo e de desempenho, de modo que o lucro da empresa vai depender fundamentalmente da gestão adequada de seus veículos.

No cenário em que é preciso o aprimoramento da gestão administrativa das empresas de transporte rodoviário de passageiros e de encomendas, a gestão estratégica de custos surge como um instrumento que, segundo Hansen e Mowen (2001), faz o uso de dados de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva sustentável. O autor ainda define que a vantagem competitiva é a criação de um valor melhor para o cliente por um custo igual ou mais baixo do que aquele oferecido pelos competidores, ou a criação de um valor equivalente por um custo menor do que o oferecido pela concorrência (HANSEN e MOWEN, 2001).

Neste contexto, formulou-se a seguinte pergunta de pesquisa: *como analisar os custos de uma empresa de transporte rodoviário de passageiros e encomendas à luz da gestão estratégica de custos?*

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

O presente trabalho tem por objetivo analisar os custos de uma empresa de transporte rodoviário de passageiros e encomendas, que opera em linhas das regiões sul e sudeste do país, à luz da gestão estratégica de custos.

1.2.2 Objetivos específicos

- Analisar a cadeia de valor do setor de transporte rodoviário de passageiros e encomendas;
- Identificar o posicionamento estratégico adotado pela organização do estudo de caso;
- Apurar os custos incorridos durante a prestação de serviços de transporte rodoviário interestadual de passageiros e encomendas pela empresa estudada;
- Identificar o custo meta de uma operação específica do serviço de transporte de passageiros realizado pela empresa objeto de estudo.

1.3 JUSTIFICATIVA

Considerando as constantes mudanças no mercado e a necessidade das empresas de melhorar seu desempenho, é necessário o uso de instrumentos, incluindo-se os instrumentos da contabilidade gerencial, como suporte à tomada de decisões da gestão administrativa através das informações geradas.

Nesta perspectiva, foi escolhido o instrumento da Gestão Estratégica dos Custos dentre os outros existentes na teoria da contabilidade gerencial, para abordar a gestão dos custos do serviço de transporte rodoviário de passageiros e de encomendas que precisam ser tratados e estudados com relevância no intuito de alcançar os resultados operacionais almejados pela da organização. Shank e Govindarajan (1997, p.05) dizem que “uma compreensão sofisticada da estrutura de custos de uma empresa pode ir longe na busca de uma vantagem competitiva sustentável”.

A pesquisa contribui para o trabalho dos gestores das prestadoras de serviço de transporte rodoviário de passageiros e encomendas, já que a gestão dos custos destes serviços

tende a ser um fator determinante do lucro considerando que o preço máximo praticado de parte dos serviços destas organizações é definido pela ANTT. Essa regulamentação dos preços gera uma meta de custo para estas empresas, que para garantir o retorno do capital investido precisam de gestão eficaz de seus negócios. Valente, Passaglia e Novaes (2003, p.8) ratificam o exposto: “considerando-se a concorrência existente entre as transportadoras e também com outros meios de transporte, como, por exemplo, o aéreo e o automóvel, torna-se imperativo, por parte dessas empresas, a realização de uma boa gestão de suas frotas”.

A gestão estratégica de custos, por ser um artefato da contabilidade gerencial que proporciona vantagem competitiva, poderá agregar valor à organização. Neste sentido, a empresa poderá se destacar em seu mercado de atuação bem como, a partir da vantagem competitiva, poderá definir e concretizar novas estratégias voltadas à continuidade da melhoria na gestão de seus negócios.

Para fins científicos, o trabalho permite ampliar conhecimentos sobre a gestão das empresas do setor de transporte rodoviário de passageiros e encomendas e o melhor entendimento proporciona um avanço para o próprio setor em questão. De acordo com a ANTT (2010), o grau de importância desse serviço pode ser medido quando se observa que o transporte rodoviário por ônibus é a principal modalidade na movimentação coletiva de usuários, nas viagens de âmbito interestadual e internacional no território nacional. O serviço de transporte rodoviário interestadual de passageiros é responsável por quase 95% do total dos deslocamentos realizados no país (ANTT, 2010).

O aumento da eficiência nas empresas de transporte rodoviário de passageiros proporciona ao governo e os órgãos reguladores um maior conhecimento dos fatores que influenciam o desempenho dessas empresas. Com esse conhecimento, estas entidades de regulamentação poderão adotar medidas que favoreçam a evolução do setor, permitindo que os objetivos sociais sejam atingidos.

1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Todo trabalho científico do qual se deseje obter resultados e informações confiáveis, deve ser estruturado observando procedimentos ou métodos que subsidiem tal característica.

Para Beuren e Longaray (2006, p.30) “o método é o ordenamento que se deve auferir aos diferentes processos necessários para alcançar determinado fim estabelecido ou um objetivo esperado”.

Já a pesquisa é um processo formal e sistemático onde se desenvolve o método científico. O objetivo que fundamenta a pesquisa é identificar respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos (GIL, 1999).

Enquanto que, Lakatos e Marconi (2000, p.17) preconizam que “toda pesquisa deve basear-se em uma teoria, que serve como ponto de partida para a investigação bem sucedida de um problema. A teoria, sendo instrumento de ciência, é utilizada para conceituar os tipos de dados utilizados”.

Neste sentido, devem ser observados determinados procedimentos para a garantia da confiabilidade de um trabalho científico, bem como, para a organização do mesmo.

Monografia, segundo Lakatos e Marconi (2000, p.204), “é o tratamento escrito de um tema específico que resulte de interpretação científica com o escopo de apresentar uma contribuição relevante ou original e pessoal à ciência”.

A metodologia deste trabalho, nos dois próximos tópicos, trata sobre o enquadramento da pesquisa, bem como, sobre a coleta e análise dos dados.

1.4.1 Enquadramento da pesquisa

O enquadramento da pesquisa contempla a classificação deste estudo em relação aos seus objetivos, à abordagem do problema e quanto aos procedimentos de pesquisa.

Quanto aos objetivos a pesquisa científica pode ser enquadrada como uma pesquisa exploratória, descritiva ou explicativa, sendo que o fator determinante para esta classificação são os objetivos estabelecidos no trabalho monográfico (BEUREN e RAUPP, 2006). Este estudo, quanto aos seus objetivos, é realizado através de pesquisa descritiva. Conforme Gil (1999), é objetivo principal da pesquisa descritiva, descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Segundo entendimento de Beuren e Raupp (2006, p.81), “descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos”. O trabalho pretende analisar os custos de uma empresa de transporte rodoviário de passageiros e encomendas à luz da gestão estratégica de custos.

Acerca das tipologias de pesquisa quanto à abordagem do problema podem ser classificadas em quantitativa ou qualitativa. O enquadramento deste trabalho em relação à abordagem do problema é qualitativa. Verifica-se em Richardson (1999, p.80) que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de

determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

O procedimento adotado para a realização desta pesquisa foi o estudo de caso, representado pelo estudo aprofundado realizado na companhia objeto deste trabalho. A principal caracterização do estudo de caso, segundo Beuren e Raupp (2006, p.84) é o estudo concentrado de um único caso. Gil (1999, p.73) define que o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo.

1.4.2 Coleta e análise dos dados

No universo ou na população são vários os elementos passíveis de serem estudados e explorados pela ciência. Gil (1999) entende que população ou universo é um conjunto de elementos que possuem determinadas características.

Neste sentido, o trabalho monográfico é uma forma de selecionar um assunto tema e explorá-lo de acordo com os objetivos de pesquisa. A população alvo deste trabalho é uma empresa de transporte rodoviário de passageiros e de encomendas que é estudada à luz da gestão estratégica de custos. Beuren e Colauto (2006, p.117) entendem que:

o objeto de um trabalho monográfico é a sistematização metódica e objetiva de informações fragmentadas, seguida da identificação de suas relações e sequências repetitivas, com vista em descobrir respostas para determinada questão-problema. Assim, o processo de coleta, análise e interpretação de dados que não sejam idiossincráticos aos fatos que estão sendo examinados, mas comuns a toda categoria de fatos semelhantes.

Em relação ao instrumento de pesquisa, este trabalho conta com a pesquisa bibliográfica ou de fontes secundárias e com a pesquisa documental ou de fontes primárias.

Segundo Beuren e Colauto (2006), as pesquisas bibliográficas ou de fontes secundárias utilizam contribuições já publicadas sobre o tema estudado tais como as teses, dissertações, monografias, artigos de anais, artigos eletrônicos, publicações avulsas, livros, revistas, os boletins de jornais. Marconi e Lakatos (2002) citam que as fontes secundárias possibilitaram resolver os problemas já conhecidos e explorar novas áreas onde os problemas ainda não se consolidaram. Assim, a pesquisa propicia a investigação de certo assunto sob uma nova abordagem ou enfoque.

A coleta de dados através da pesquisa documental ou de fontes primárias é a que trabalha com informações que não receberam tratamento analítico (BEUREN e COLAUTO,

2006). Enquanto isso, Marconi e Lakatos (2002) entendem que a pesquisa documental se caracteriza como a fonte de coleta de dados que é restrita a documentos, escritos ou não, constituindo assim o que é denominada de fontes primárias.

Quanto à técnica de análise de dados é utilizada a análise de conteúdo dos materiais fornecidos pela empresa do estudo de caso e faz-se uso em certos pontos da análise do tipo documental.

Bardin (1977, p.30 apud TRIVIÑOS, 1987, p.160) define a análise de conteúdo como:

um conjunto de técnicas de análise das comunicações, visando, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, obter indicadores quantitativos ou não, que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção variáveis inferidas das mensagens.

Beuren e Colauto (2006) entendem que o método de análise de conteúdo privilegia os dados qualitativos. Já em relação à análise documental os autores a definem como uma técnica para abordar dados qualitativos e quantitativos, utilizando como suporte subsidiário à construção de diagnóstico de uma pesquisa, informações coletadas em documentos escritos.

Ainda sobre a análise documental, esta técnica consiste em uma série de operações que pretendem estudar um ou mais documentos para descobrir as circunstâncias sociais e econômicas com as quais podem estar relacionados, sendo que o método mais conhecido é o histórico, por visar a investigação dos fatos sociais e suas relações com o tempo sociocultural-cronológico (RICHARDSON, 1999).

A coleta de dados da empresa objeto do estudo de caso é realizada durante os meses de janeiro a abril de 2010, analisando-se os dados de operação destes meses, do exercício de 2009 e tendência para períodos futuros. Os dados foram fornecidos pelos departamentos da empresa estudada, em especial pelo departamento de contabilidade, situado na matriz com sede em Florianópolis/SC.

Por fim, a interpretação de dados é efetuada mediante as conclusões da autora através da análise dos dados à luz da gestão estratégica de custos.

1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

As limitações básicas podem ser definidas pelo tipo de trabalho que é aplicado. O estudo de caso limita-se à análise dos conceitos definidos no tema do trabalho aplicados na organização estudada.

Outra limitação a ser considerada é a geográfica devido ao estudo de caso analisar uma empresa que opera nas regiões sul e sudeste do Brasil. No âmbito setorial, a limitação ocorre pela pesquisa no setor da entidade em estudo, que é o de transporte rodoviário de passageiros e encomendas.

A pesquisa não pretende estabelecer a gestão estratégica de custos na organização de estudo e sim, discutir os conceitos da metodologia empregada e analisar os resultados encontrados. Na discussão da GEC na empresa, não foram abordados aspectos relacionados aos direcionadores estruturais e de execução, que consiste em um dos conceitos centrais desta abordagem.

O enfoque principal da gestão estratégica de custos neste trabalho é da administração baseada em atividades e do custo meta, não explorando outros instrumentos aplicáveis.

Na apuração dos custos dos objetos de custos, empregou-se apenas um serviço, representado uma das linhas interestaduais da empresa, conforme citado anteriormente.

Na aplicação do Custeio Baseado em Atividades, o mapeamento foi realizado considerando-se um conjunto de atividades das diversas filiais realizadas pela empresa no todo, sendo seus custos somados e apurando-se, na alocação dos custos das atividades aos objetos de custos, os serviços, valores médios da empresa toda.

O conceito de custo meta foi empregado apenas para um dos serviços da empresa, representado por uma linha regular do serviço de transporte interestadual de passageiros, já que esta é um exemplo em que o preço máximo é tabelado pela ANTT, e apesar de o conceito ter sido aplicado no trabalho, este instrumento não foi detalhadamente discutido.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O presente trabalho está dividido em quatro capítulos sendo eles: introdução, fundamentação teórica, apresentação e análise dos dados, e considerações finais do trabalho.

O primeiro capítulo apresenta as considerações iniciais deste trabalho, o tema da pesquisa, o problema a ser resolvido, os objetivos gerais e específicos, a justificativa para a realização da pesquisa, a limitação do problema tratado e a organização do trabalho.

O segundo capítulo contempla o embasamento teórico do estudo que foi realizado através da revisão bibliográfica dos históricos e conceitos da contabilidade gerencial, da gestão estratégica de custos e dos métodos de custeio utilizados como instrumentos da gestão

estratégica de custos, tais como, o custeio baseado em atividades, a gestão baseada em atividades e o custo meta.

No terceiro capítulo, é realizada a apresentação e análise dos dados através da identificação da companhia do estudo de caso e do seu mercado de atuação, identificou-se parte da cadeia de valor do mercado de transporte rodoviário de passageiros e encomendas, foram mapeadas as atividades internas da empresa através do fluxograma, verificou-se o posicionamento estratégico adotado e por fim, foi efetuada a apresentação e classificação dos gastos seguida da apuração dos mesmos, identificação do custo meta e análise dos valores apurados em relação a meta definida.

No quarto e último capítulo, foram apresentadas as conclusões verificadas a partir da aplicação da teoria da gestão estratégica de custos na empresa em estudo e conclui-se com as recomendações para pesquisas futuras.

Por fim, seguem-se as referências do trabalho e apêndices.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo da pesquisa é abordada a revisão bibliográfica dos assuntos pertinentes ao tema de trabalho escolhido: a contabilidade e a contabilidade gerencial, a gestão estratégica de custos (GEC), informações de custos como instrumentos da GEC, explorando o custeio baseado em atividades (ABC), a gestão baseada em atividades (ABM) e custo meta.

2.1 A CONTABILIDADE E A CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade, ao longo dos tempos, foi definida como arte, técnica ou ciência. Percebe-se, conforme Crepaldi (2004), que é uma das ciências mais antigas do mundo, considerando os registros que indicam que as civilizações antigas já possuíam escritas de controle e mensuração de seus bens.

Seu primeiro registro impresso, um dos primeiros impressos do mundo, se deu pouco depois da invenção da imprensa através da obra de *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*, do frei Luca Pacioli, publicado em Veneza, em 1494 (CREPALDI, 2004).

É definida como ciência, pois possui objeto determinado e método de investigação próprio. O objeto de estudo da contabilidade é o patrimônio das entidades, seja física ou jurídica e suas variações, realizado através de métodos de investigação próprios com o objetivo de mensurar, controlar e avaliar tais mutações. Iudícibus, Martins e Gelbcke (1995, p. 58) definem a contabilidade como “um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização”.

Estes usuários que antigamente eram os proprietários do patrimônio, hoje são os mesmos, acompanhados do fisco, das entidades de classe, dos credores e da própria sociedade em geral. Este grupo de usuários da informação contábil é atendido através das demonstrações financeiras elaboradas pela contabilidade financeira.

Considerando a competição e as constantes mudanças do mercado econômico na atualidade e visando garantir a continuidade da organização neste meio, os gestores precisam de informações mais acuradas e minuciosas sobre a situação da entidade que subsidiem a tomada de decisão do que as preparadas pela contabilidade financeira.

Neste contexto, Crepaldi (2004, p.20) diz que surge a contabilidade gerencial “que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais”. O autor define ainda que a contabilidade gerencial “é voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial”.

Lunkes (2007, p.07) cita que:

o IMA (*Institute of Management Accountants*) definiu contabilidade gerencial como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras e não financeiras usadas pela gestão para planejar, avaliar e controlar a empresa e assegurar uso apropriado e responsável de seus recursos.

Jiambalvo (2002) define as características da contabilidade gerencial: a) é direcionada aos usuários internos da informação contábil; b) pode se desviar dos princípios fundamentais da contabilidade; c) apresenta informações mais detalhadas e não-monetárias; e d) coloca maior ênfase no futuro.

Percebe-se que a contabilidade gerencial é a principal fonte para o fornecimento de informações gerenciais para a gestão dos administradores e para as estratégias traçadas pelos mesmos que dependem de informações precisas e oportunas sobre o desempenho das empresas. Para Shank e Govindarajan (1997, p.6) “um conhecimento operacional de contabilidade gerencial envolve, assim, o conhecimento da multiplicidade de papéis que a informação contábil pode desempenhar”.

Neste sentido, sabe-se que a contabilidade gerencial faz uso de vários instrumentos para a geração de informações sendo que dentre eles está a gestão estratégica de custos (GEC), que para Shank e Govindarajan (1997, p.7) “é o uso gerencial da informação de custos dirigida explicitamente a um ou mais dos quatro estágios da gestão estratégica”.

Em outras palavras, Hansen e Mowen (2001, p.423) citam que “a gestão estratégica de custos é o uso de dados de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva sustentável”.

Em relação ao tratamento dos custos sob o enfoque gerencial, o Quadro 1 permite uma analogia entre a contabilidade gerencial *versus* o paradigma da gestão estratégica de custos.

É possível verificar, que Shank e Govindarajan (1997), diferenciam o enfoque entre a contabilidade gerencial e a gestão estratégica de custos quanto à forma de analisar os custos, o objetivo da análise e como se deve tentar compreender o comportamento dos custos.

A Contabilidade Gerencial Versus o Paradigma do Custo Estratégico		
	O Paradigma da Contabilidade Gerencial	O Paradigma da Gestão Estratégica de Custos
Qual a forma mais útil de analisar os custos?	Em termos de: produtos, clientes e funções Com um grande enfoque interno O valor agregado é um conceito-chave	Em termos dos vários estágios da cadeia de valor global da qual a empresa é uma parte Com um grande foco externo O valor agregado é visto como um conceito perigosamente estreito
Qual o objetivo da análise de custos?	Três objetivos se aplicam, independentemente do conceito estratégico: manutenção dos resultados, direcionamento da atenção e resolução de problemas	Embora os três objetivos estejam sempre presentes, o projeto de sistemas de gestão de custos muda muito dependendo do posicionamento estratégico básico da empresa: ou sob uma estratégia de liderança de custos ou sob uma estratégia de diferenciação de produto
Como devemos tentar compreender o comportamento dos custos?	O custo é primeiramente uma função do volume de produção: custo variável, custo fixo, custo em degraus, custo misto.	Custo é uma função das escolhas estratégicas sobre a estrutura de como competir e da habilidade administrativa nas escolhas estratégicas: em termos de direcionadores de custos estruturais e direcionados de custos de execução

Quadro 1 - A contabilidade gerencial *versus* o paradigma do custo estratégico
Fonte: Shank e Govindarajan, (1997, p.31)

Na sequência, a seção 2.2 amplia o conceito da gestão estratégica de custos.

2.2 A GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

A gestão estratégica de custos (GEC) em relação à análise tradicional de custos é uma compreensão sofisticada da estrutura de custos de uma empresa, usada para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva sustentável (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997).

A gestão estratégica de custos surgiu da necessidade de informações mais acuradas do que as geradas pelos métodos de custeios tradicionais e atualmente é considerada um avanço da contabilidade gerencial, isto porque, a partir dela as informações de custos podem proporcionar a vantagem competitiva que é um dos grandes desafios atuais das entidades.

Foi basicamente a partir da segunda metade dos anos 70 que os principais países ocidentais industrializados começaram a sentir o impacto da prática de uma nova competição

global (NAKAGAWA, 1993). No Brasil esse fenômeno vem ocorrendo, principalmente a partir da década de 90, em função da maior abertura ao mercado externo e da utilização de modernas tecnologias de produção e gestão empresarial como *Just-in-Time*, *Total Quality Control*, *Total Quality Management* e outros (MARTINS, 2006).

Um sistema de gestão estratégica de custos satisfaz as necessidades dos gestores por informações financeiras e de apoio aos objetivos estratégicos da empresa (LUNKES, 2007).

De acordo com Martins (2006, p.297), a expressão gestão estratégica de custos “vem sendo utilizada nos últimos tempos para designar a integração que deve haver entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa como um todo”. Adiante, o autor menciona que essa integração se faz necessária para a empresa sobreviver nos dias atuais.

Enquanto isso, Hansen e Mowen (2001) comentam que o foco da atual gestão de custos está alicerçado em competição global, crescimento no setor de serviços, avanços na tecnologia da informação e no ambiente de manufatura, orientação para o cliente, gestão da qualidade total e eficiência dos processos produtivos.

Lunkes (2007, p.83) cita que a gestão estratégica de custos:

deve prover informação pertinente para a tomada de decisão dos gestores, guiando as mudanças em processos organizacionais, procedimentos e comportamento de empregados, levando a organização a melhorar seu desempenho com aumento nas margens de lucros, minimização dos custos, qualidade superior e melhorias no atendimento dos clientes.

Pode-se verificar que a gestão estratégica de custos trata as informações pertinentes aos custos sob um enfoque estratégico a fim de garantir a sobrevivência das empresas em seus meios competitivos e por isso se torna um artefato voltado à gestão da estratégia organizacional. Nakagawa (1993) entende que a gestão estratégica de custos pretende fornecer as informações de custos necessárias para apoiar as decisões estratégicas e operacionais, para a aquisição e utilização eficiente e eficaz de recursos produtivos, abrangendo todo o ciclo de vida dos produtos.

A meta da gestão estratégica de custos, segundo Berliner e Brimson (1988, apud NAKAGAWA, 1993, p.46), é “gerar informações que auxiliem as empresas a utilizarem seus recursos lucrativamente, para produzir serviços ou produtos que sejam competitivos em termos de custo, qualidade, funcionalidade e pontualidade de entrega no mercado global”. Explicam que a gestão estratégica de custos é um sistema de planejamento e controle com os seguintes objetivos:

- Identificar os custos dos recursos consumidos para desempenhar atividades relevantes da empresa (modelos contábeis);
- Determinar a eficiência e eficácia das atividades desempenhadas (mensuração de desempenho);
- Identificar e avaliar as novas atividades que possam contribuir para a melhoria do desempenho da empresa no futuro (gestão de investimento); e
- Cumprir os três objetivos acima em um ambiente caracterizado por mudanças tecnológicas (práticas de manufatura).

A gestão estratégica de custos auxilia as empresas a otimizarem o seu desempenho sob a ótica do ciclo de vida dos produtos e serviços, tornando visíveis todos os fatores que influenciam o desempenho, e evidencia a importância dos instrumentos utilizados no processo de tomada de decisão (NAKAGAWA, 1993).

Para Shank e Govindarajan (1997), a estratégia da gestão de custos deve analisar três focos: a) cadeia de valor; b) posicionamento estratégico; e c) direcionadores de custos, que serão discutidos com mais detalhes nos tópicos seguintes.

2.2.1 Cadeia de valor

No foco da cadeia de valor, Hansen e Mowen (2001) afirmam que escolher uma posição estratégica ótima exige que os gestores entendam as atividades que contribuem para seu alcance. Independentemente de criar e sustentar uma vantagem competitiva, os autores definem que uma empresa deve compreender toda a cadeia de valores, e não apenas a parcela na qual ela opera.

Shank e Govindarajan (1997) entendem por cadeia de valor o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando por fornecedores de componentes e até o produto final entregue nas mãos do consumidor. A cadeia de valor, conforme entendimento de Lunkes (2007), é o termo que descreve todas as atividades associadas a prover um produto ou serviço, em que cada atividade deve ser projetada e operada de forma que acrescente valor ao cliente.

Sendo assim é possível verificar que a empresa precisa ter conhecimento de toda a cadeia de valor da qual faz parte bem como deve dar atenção aos elos que ligam as partes da cadeia. De acordo com Shank e Govindarajan (1997, p.62):

a estrutura da cadeia de valor é um método para se dividir a cadeia – desde as matérias-primas básicas até os consumidores finais – em atividades estratégicas relevantes a fim de ser compreender o comportamento dos custos e as fontes de diferenciação.

Esses elos ou ligações, que devem ser entendidos e analisados, são classificados por Hansen e Mowen (2001), como ligações internas e ligações externas. Os autores definem ligações internas como aquelas que refletem os relacionamentos entre as atividades realizadas dentro da parcela da cadeia de valores da empresa, classificadas por Shank e Govindarajan (1997), como ligações de processo dentro da cadeia de valor de uma unidade empresarial e ligações através das cadeias de valor da unidade empresarial dentro da empresa. Já as ligações externas são aquelas que descrevem o relacionamento da cadeia de valor de uma empresa ocorrida entre seus fornecedores e clientes, denominadas pelos autores como ligações com fornecedores e ligações com clientes.

Uma vez identificada a cadeia de valor, posteriormente é realizada a sua análise que, para Hansen e Mowen (2001), é a identificação e a exploração de ligações internas e externas com o objetivo de fortalecer a posição estratégica de uma empresa. Tais ligações dependem de uma análise sobre como os custos e outros fatores não-financeiros variam com a consideração de diferentes grupos de atividades.

2.2.2 Posicionamento estratégico

O posicionamento estratégico é um dos focos da gestão estratégica de custos que trata sobre três abordagens estratégicas gerais e que geralmente são utilizadas pelas empresas de forma combinada. De acordo com Kaplan e Norton (1996, p.37, apud HANSEN E MOWEN, 2001, p.424), uma estratégia da combinação das três abordagens estratégicas gerais pode ser definida como:

selecionar os segmentos de mercado e clientes que a unidade de negócios intenta atender, identificar os processos internos críticos do negócio em que a unidade precisa se destacar para entregar as proposições de valor aos clientes nos segmentos-alvo do mercado, e selecionar as capacidades individuais e organizacionais necessárias para os objetivos internos, financeiros e do cliente.

Conforme entendimento de Silva (2000, p. 79), “as formas de se posicionar estrategicamente variam de empresa para empresa decorrentes da estratégia tomada pela empresa, que constitui um caminho vislumbrado pela mesma para atingir os seus objetivos”.

No posicionamento estratégico, as três abordagens estratégicas gerais são: a) liderança em custos; b) diferenciação e c) focalização (HANSEN e MOWEN, 2001).

Quanto à liderança em custos, Shank e Govindarajan (1997) a partir dos conceitos de Porter (1980), definem que o foco principal desta estratégia é obter um custo baixo em relação a concorrência e pode ser conseguida através de economias de escala de produção, rígido controle de custos e minimização de custos em áreas como pesquisa e desenvolvimento, serviços, força de vendas ou publicidade. Hansen e Mowen (2001, p.424) entendem que a liderança em custo tem por objetivo “oferecer um valor melhor ou igual aos clientes a um custo menor do que aquele oferecido pelos competidores”.

A estratégia de diferenciação, para Shank e Govindarajan (1997), tem por foco principal a diferenciação da oferta de produtos da unidade de negócios, criando alguma coisa que seja percebida pelos clientes como sendo algo único. Hansen e Mowen (2001) dizem que esta estratégia busca aumentar o valor ao cliente quando aumenta o que o cliente recebe.

Sobre a estratégia de focalização, Hansen e Mowen (2001, p. 424) afirmam que “envolve selecionar, ou enfatizar, um conjunto de clientes, ou segmento de mercado, no qual competir”.

2.2.3 Direcionadores de custos

Shank e Govindarajan (1997) afirmam que no gerenciamento estratégico de custos sabe-se que o custo é direcionado por muitos fatores que se inter-relacionam de formas complexas, neste sentido, é necessário compreender a interação do conjunto de direcionadores de custos em ação em uma determinada situação.

Os direcionadores de custos são os elos que representam a relação causa-efeito entre a execução de uma atividade e o consumo de recursos, bem como a relação entre a execução das atividades e a existência dos produtos e serviços (LUNKES, 2007).

Os direcionadores de custos, segundo Cherer (1980 apud SHANK e GOVINDARAJAN, 1997), compreendem duas categorias, sendo que a primeira compreende os direcionadores de custos estruturais e a segunda, os direcionadores de custos de execução. Direcionadores de custos estruturais, para Lunkes (2007), estão relacionados com os recursos existentes e as alternativas de aplicação desses recursos. Direcionadores de custos de execução, para Riley (1987 apud SHANK E GOVINDARAJAN, 1997) são aqueles

determinantes da posição de custos de uma empresa que dependem de sua capacidade de executar de forma bem-sucedida e estão diretamente relacionados com o desempenho.

O Quadro 2 apresenta os possíveis direcionadores estruturais e de execução das atividades de uma fábrica.

Direcionadores estruturais e de execução	
Atividades Estruturais	Direcionadores de Custos Estruturais
Construir fábricas	Nr. de fábricas, escala, grau de centralização
Estruturar a gestão	Estilo e filosofia de gestão
Agrupar empregados	Nr. e tipo de unidades de trabalho
Estabelecer complexidade	Nr. de linhas de produtos, nr. de processos únicos, nr. de peças únicas
Integrar verticalmente	Escopo, poder de compra, poder de venda
Selecionar e usar tecnologias de processo	Tipos de tecnologias do processo, experiência
Atividade de Execução	Direcionadores de Custos de Execução
Usar empregados	Grau de envolvimento
Fornecer qualidade	Abordagem da gestão de qualidade
Fornecer <i>layout</i> da fábrica	Eficiência do <i>layout</i> da fábrica
Projetar e produzir produtos	Configuração dos produtos
Fornecer capacidade	Utilização de capacidade

Quadro 2 - Direcionadores estruturais e de execução
Fonte: Adaptado de Hansen e Mowen (2001, p.427)

Conforme entendimento de Hansen e Mowen (2001), é possível que uma atividade organizacional possa ser direcionada por mais de um direcionador, a exemplo disso dentre os direcionadores citados no Quadro 2, as atividades de construir fábricas podem ser direcionadas pelo número de fábricas, escala e grau de centralização.

2.3 INFORMAÇÕES DE CUSTOS COMO INSTRUMENTOS DA GEC

As informações de custos são necessárias à gestão empresarial, diariamente os gerentes fazem uso destas informações no processo decisório quanto à produção e à venda de seus produtos e serviços.

Como visto no item 2.2, a gestão estratégica de custos faz uso das informações de custos em nível estratégico e pode auxiliar as empresas à obtenção da vantagem competitiva.

Segundo Shank e Govindarajan (1997) e Hansen e Mowen (2001), dentre os instrumentos da gestão estratégica de custos estão alguns instrumentos da contabilidade gerencial tais como: o custeio baseado em atividades (ABC), o gerenciamento baseado em atividades (ABM), a gestão da qualidade total (TQM), a gestão do ciclo de vida e o custo meta.

Por este motivo, para dar foco a este trabalho, os tópicos seguintes apresentam o conceito geral dos métodos de custeio, a terminologia básica de custos e por fim, esta seção aborda sobre os principais instrumentos da gestão estratégica de custos, tais como o ABC, ABM e custo meta.

2.3.1 Métodos de custeio

Métodos de custeio existem para apurar os custos incorridos na produção de bens ou de serviços. Segundo Martins (2006) custeio significa apropriação de custos. Para Lunkes (2007, p.61), os métodos de custeamento:

são basicamente sistemas de informação que requerem dados, tais como materiais utilizados, horas de mão-de-obra direta, custos indiretos e unidades, e destes dados são derivados os custos do produto e serviço e outras informação de acordo com os objetivos e a metodologia utilizada.

Conforme entendimento de Bornaia (2002), o método de custeio pode ser entendido como a forma em que os dados são processados para a obtenção das informações. O autor ainda cita que os métodos de custeio estão relacionados ao tipo e a relevância da informação necessária à empresa e por isso estão inseridos no sistema de custeio.

O sistema de custeio faz parte do sistema de gestão que é mais amplo. Estes dois sistemas precisam estar em sintonia para que as informações geradas pelos métodos de custeio produzam bons resultados, através da utilização plena das informações pelos responsáveis a tomada de decisão (BORNIA, 2002).

A Figura 1 facilita a interpretação da situação em que o sistema de custeio está inserido em um sistema mais complexo, que é o sistema de gestão.

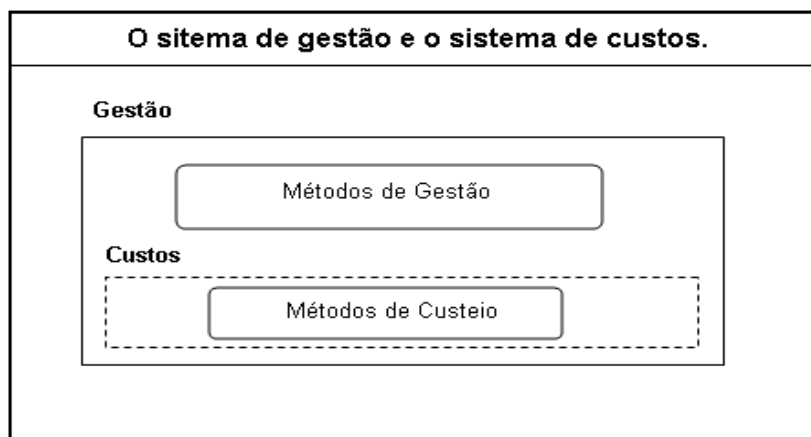


Figura 1 - O sistema de gestão e o sistema de custos
Fonte: Adaptado de Bornaia (2002, p.52).

Sabe-se que no sistema de custeio existem vários métodos de apurar os custos, e dentre os métodos de mais conhecidos estão: custeio por absorção, custeio variável, RKW e o custeio baseado em atividades (ABC).

Antes de explorar sobre o conceito do método de custeio por atividades, que é um método utilizado pela gestão estratégica de custos, apresenta-se a terminologia básica de custos.

2.3.2 Terminologia básica de custos

No sentido de conceituar custos é preciso explicar também os conceitos de gastos, desembolsos e despesas, porque em alguns casos estas nomenclaturas são utilizadas indevidamente como sinônimas entre si. Em seguida os custos são classificados quanto a facilidade de alocação aos produtos e serviços e assim como as despesas, foram classificados de acordo com a relação do custo ao volume produzido.

Gasto, segundo Bornia (2002), é o valor dos insumos adquiridos pela empresa e independentemente de terem sido utilizados ou não. Gasto é a compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade, representado pela entrega ou promessa de entrega de ativos (MARTINS, 2006). Gasto é um conceito que envolve custos e despesas. Para Santos (2009, p.24), “certos gastos tendem a aumentar ou diminuir no total, em proporção às mudanças ocorridas nos volumes de produção ou faturamento das vendas.

Desembolso é o ato do pagamento e este pode ocorrer em momento diferente do gasto (BORNIA, 2002). De acordo com Martins (2006, p.250), “desembolso é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço”.

Custo, para Holanda (2000, apud LEONE, 2000, p.52), é todo e qualquer sacrifício feito para produzir determinado bem, desde que seja possível atribuir um valor monetário a esse sacrifício. Custo para Martins (2006), é o gasto com um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços e que são reconhecidos como custos no momento da utilização dos fatores de produção.

Despesa, para Martins (2006), é o bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. Segundo Bornia (2002, p.40), despesa “é o valor dos insumos consumidos com o funcionamento da empresa e não identificados com a fabricação”.

Os custos são classificados em diretos ou indiretos, de acordo com a facilidade de alocação aos produtos fabricados ou serviços executados.

Custos diretos, segundo Martins (2006) podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo. São aqueles que podem ser identificados com seus portadores e que para esta identificação não há necessidade de rateio (LEONE, 1997).

Custos indiretos, para Viceconti e Neves (1997), dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados em diferentes produtos, portanto, são os custos que só são apropriados indiretamente aos produtos. Os custos indiretos não podem ser facilmente atribuídos às unidades, necessitam de alocações e estas causam a maior parte das dificuldades e deficiências dos sistemas de custos, pois não são simples e podem ser feitas por vários critérios (BORNIA, 2002).

Os custos são classificados em fixos e variáveis, de acordo com a relação do custo com o volume produzido.

Custos fixos são aqueles que não variam em relação à quantidade de produção ou de serviços prestados: é um valor determinado independente de aumento ou diminuição do volume elaborado de produtos (MARTINS, 2006). Custos fixos, para Bornia (2002), são aqueles que não dependem do nível de atividade da empresa no curto prazo, ou seja, não variam com alterações no volume de produção.

Sobre a classificação dos custos como variáveis, Leone (2000, p.301) cita que “são os custos que variam em proporção direta com o volume de atividade”. Martins (2006) diz que quanto maior a quantidade produzida, maior seu consumo e que valor do custo com tais materiais varia de acordo com o volume de produção.

Martins (2006) afirma que a classificação em diretos e indiretos só se aplica aos custos propriamente ditos enquanto que as despesas, igualmente aos custos, também podem ser classificadas em fixas ou variáveis. O autor ainda cita que é despesa fixa aquela em o valor do desembolso é fixo por período, ou seja, não é definido em função do volume de vendas, como exemplo a despesa com propaganda. Já as despesas variáveis, são aqueles que oscilam em função do volume de vendas, tais como a despesa de comissão dos vendedores.

A Figura 2 permite um melhor entendimento acerca da classificação dos custos em fixos ou variáveis em relação ao volume de produtos ou serviços produzidos.

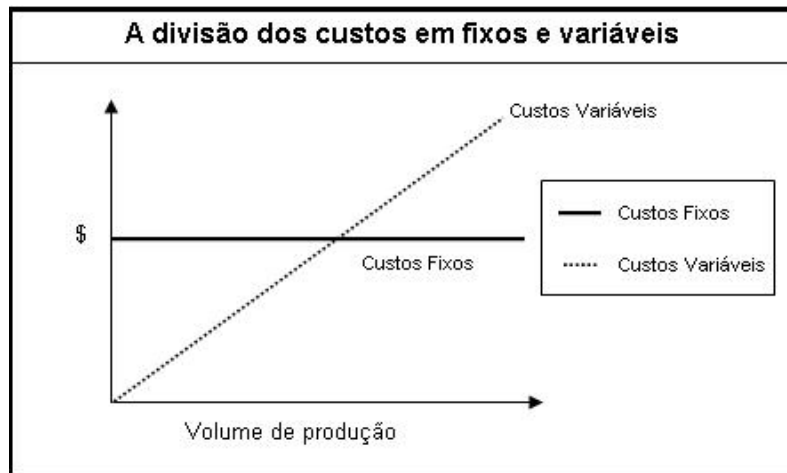


Figura 2 - A divisão dos custos em fixos e variáveis
 Fonte: Adaptado de Bornia (2002, p.42)

Após a revisão sobre a terminologia básica de custos segue-se a conceituação do método de custeio por atividades.

2.3.3 Custeio baseado em atividades (ABC)

A origem do custeio baseado em atividades (ABC) se deu por necessidades de métodos de custeio mais acurados e adaptados à nova realidade das organizações, por volta da década de 1980, que então possuíam processos mais automatizados e custos indiretos de produção e despesas mais expressivos do que em épocas anteriores, como no início do século XX, quando os métodos de custeio empregavam critérios baseados em volume de produção, como o custeio por absorção e o RKW. Do ponto de vista de Leone (1997, p.252):

uma das razões para o aparecimento do novo critério baseia-se na evolução tecnológica, que alterou bastante a composição dos custos dos fatores de produção, tornando mais significativos os custos indiretos de fabricação e menos significativos, como consequência, os custos do fator mão-de-obra direta.

O ABC é definido por Martins (2006) como um instrumento que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas na empresa e suas respectivas relações com os produtos e serviços. Bornia (2002, p.122) resume o custeio baseado em atividades da seguinte forma:

O custeio baseado em atividades pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos utilizam tais atividades, absorvendo seus custos. Assim, os procedimentos do ABC consistem em seccionar a empresa em atividades, supondo-se que as mesmas gerarão os custos, calcular o custo de cada atividade, compreender o comportamento destas atividades, identificando as causas dos custos

relacionados com elas, e, em seguida, alocar os custos aos produtos de acordo com as intensidades de uso.

Então, no custeio baseado em atividades são identificadas as atividades que direcionarão os custos aos produtos e serviços. Nakagawa (1993, p.42) determina atividade como “um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, método e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”.

O processo de custeio baseado em atividades é demonstrado na Figura 3.

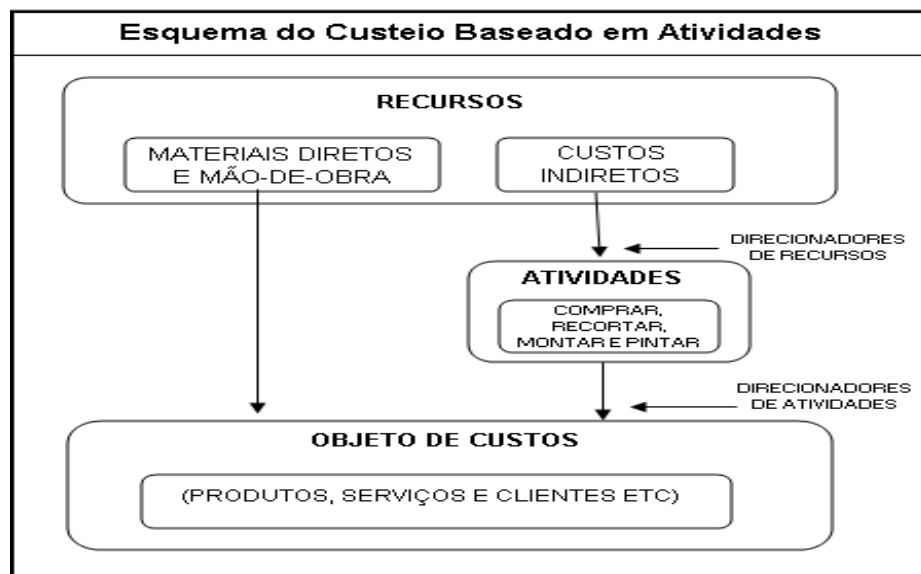


Figura 3 - Esquema do custeio baseado em atividades
Fonte: Adaptado de Lunkes (2007, p.67)

Como visto na Figura 3, o ABC ocorre em duas etapas. Na primeira etapa, os custos dos recursos são alocados para as atividades do processo de produção, através dos direcionadores de recursos. Na segunda etapa, os custos das atividades são transferidos aos objetos de custos, utilizando-se dos direcionadores de atividades calculados com base no consumo dessas atividades por cada objeto de custo.

O método ABC pode alocar apenas os custos, conforme o custeio por absorção, que aloca todos os custos e apenas estes aos produtos, ou pode alocar os custos bem como as despesas, como faz-se no RKW, que aloca aos produtos os custos e as despesas. Segundo Leone (1997, p.264), o ABC adota plenamente a filosofia do custeio por absorção, do mesmo modo que os demais sistemas correntes de custeamento, com exceção do custeio variável.

O custeio baseado em atividades apoia as decisões a longo prazo por considerar que a atuação sobre as atividades provocará modificações nos custos fixos (BORNIA, 2002). Esta ideia é verificada em Martins (2006, p.87), que afirma que “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos

indiretos”. Lunkes (2007) cita ainda que se os métodos tradicionais (como o custeio por absorção e o RKW) por utilizarem uma ou duas bases para fazer o rateio dos custos indiretos aos produtos e serviços, trazem informações distorcidas em nível gerencial, e se o processo de produção for complexo, então somente bases de alocação múltiplas resultam em valores de custos por unidade de forma mais precisa.

Como visto, o custeio baseado em atividades é um método de custeio mais atrativo para análise gerencial e para a geração de informações que subsidiarão a tomada de decisão, por ser um método que tende a apurar o custo mais próximo à realidade, medindo o consumo de atividades por produtos ou serviços.

Sobre a evolução deste método de custeio, Martins (2006) define que o ABC com o conceito de atividade limitado ao contexto de cada departamento, numa visão exclusivamente funcional e de custeio de produtos, é conhecido como a “primeira geração do ABC”. A “segunda geração do ABC”, segundo Martins (2006, p. 286) permitiu:

a visão econômica de custeio, que é uma visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custeio através das atividades realizadas em cada departamento; e b) a visão de aperfeiçoamento de processos, que é uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos dos processos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais.

O ABC sob uma visão mais ampla, segundo Martins (2006) é, na realidade, um instrumento de gestão de custos, muito mais do que de custeio de produtos.

Neste sentido, surge o Gerenciamento Baseado em Atividades (ABM), que para Raffisch e Turney (1991 apud SAKURAI, 1997), é um método de gerenciamento que usa as informações geradas pelo ABC para auxiliar uma empresa a melhorar o valor de seus produtos e serviços e é discutido com mais minúcias no próximo item.

2.3.4 Gestão baseada em atividades (ABM)

A gestão baseada em atividades (ABM), segundo a percepção de Player, Keys e Lacerda (1997), focaliza a administração das atividades como forma de maximizar o valor percebido pelo cliente e o lucro alcançado através da adição de valor.

A gestão baseada em atividades faz uso das informações do ABC, nesse sentido Blocher *et al.* (2007, p.142) afirmam que o ABM recorre ao ABC como sua maior fonte de informações e concentra-se na eficiência e na eficácia dos processos e atividades.

Gasparetto (1999, p.28) cita que “o ABM é uma extensão natural do ABC, visto que o objetivo das empresas, quando buscam o conhecimento de seus custos, é utilizar as informações geradas para suportar o processo decisório”.

Comparando o ABC ao ABM, Sakurai (1997) afirma que o ABC dá ênfase à apuração de custo, já o ABM enfoca o aperfeiçoamento do processo. Em outras palavras, Perez Jr., Oliveira e Costa (2009, p.319), preconizam que o ABM:

ênfata a gestão de atividades como a melhor forma de se buscar a excelência no atendimento das necessidades e expectativas dos clientes da empresa ou usuários internos das informações e relatórios de custos e de desempenho das atividades, o que contribui para a obtenção do melhor retorno possível para os investidores.

Ao identificar os recursos gastos com clientes, produtos e atividades, o ABM concentra o foco da gestão nos fatores críticos de sucesso e aumenta a vantagem competitiva da empresa (BLOCHER *et al.*, 2007, p.142).

Para Kaplan e Cooper (1998) o ABM concretiza seus objetivos por meio de duas aplicações complementares: o ABM operacional e o ABM estratégico.

O ABM operacional, conforme entendimento de Blocher *et al.* (2007, p.142), enfatiza a eficiência das operações, a utilização dos ativos e a redução dos custos e como pode ser visto na Figura 4, seu foco está em fazer as coisas certas e desempenhar as atividades de maneira eficaz.

Kaplan e Cooper (1998) definem que o ABM operacional pode melhorar o aproveitamento dos recursos (equipamento e pessoal) reduzindo o tempo de paralisação de máquinas, aperfeiçoamento ou mesmo eliminando as atividades e processos imperfeitos e aumentando a eficiência dos recursos da empresa. Os autores ainda afirmam que o ABM operacional utiliza a demanda de recursos como um dado e tenta aumentar a capacidade ou reduzir custos, de maneira a reduzir o volume de recursos físicos, humanos e capital de giro necessários à geração de receita.

É possível medir os benefícios do ABM operacional com base em menores custos, maior receita (através da melhor utilização de recursos) e contenção de custos (a capacidade aprimorada dos recursos existentes torna desnecessários gastos adicionais com capital e pessoas) (KAPLAN e COOPER, 1998, p.16).

Por sua vez, o ABM estratégico, no entendimento de Kaplan e Cooper (1998) e de Blocher *et al.* (2007, p.142), procura alterar ou diminuir a demanda de atividades a fim de aumentar a lucratividade fazendo com que a eficácia das atividades permaneça a mesma.

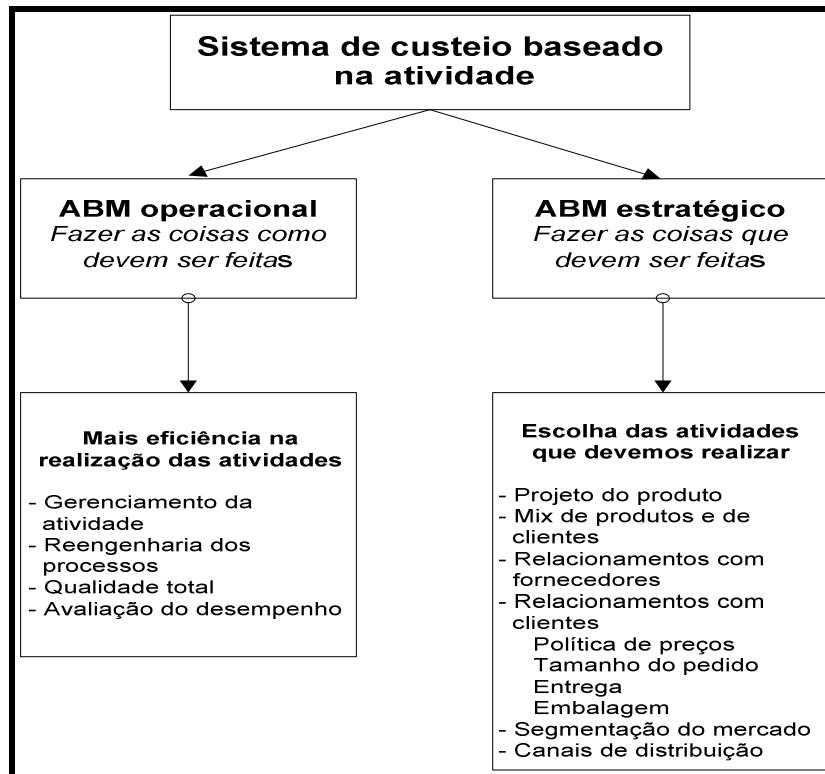


Figura 4 - Sistema de custeio baseado na atividade
Fonte: Kaplan e Cooper (1998, p.15)

De acordo com a Figura 4, o ABM estratégico procura fazer as coisas que devem ser feitas. O ABM estratégico concentra-se na escolha da atividade adequada para determinada operação e aumentam sua rentabilidade quando eliminam atividades não-lucrativas, não essenciais e selecionando os clientes mais rentáveis (BLOCHER *et al.*, 2007, p.142).

Para Kaplan e Cooper (1998), o ABM estratégico permite que os gerentes das organizações aproximem seu mix de atividades de usos mais lucrativos e inclui ainda decisões sobre projeto e desenvolvimento do produto e relacionamentos com fornecedor que reduzem a demanda de atividades organizacionais.

Neste contexto, pode-se verificar de acordo com o entendimento de Player, Keys e Lacerda (1997), que os benefícios decorrentes do ABM incluem: a identificação de custos redundantes, análise do valor agregado e de custos que não agregam valor, quantificação do custo da qualidade por elemento, identificação de atividades focalizadas no cliente, identificação dos custos de processo e apoio à análise de processo, melhor compreensão dos geradores de custos, entre outros.

2.3.5 Custo meta

O custo meta, ou *target cost*, surgiu no início da década de 70, nas indústrias montadoras do Japão e espalhou-se rapidamente. A partir dos últimos anos da década de 80, o custo meta ligou-se fortemente à estratégia (SAKURAI, 1997).

Conforme entendimento de Martins (2006, p.224), o custo meta pode ser entendido como “o custo máximo admissível de um produto para que, dado o preço de venda que o mercado oferece, consiga-se o mínimo de rentabilidade que se quer”. Custo meta é o tipo de custo que representa o custo baseado no mercado, que é calculado a partir do preço de venda necessário para se obter uma predeterminada participação de mercado (NAKAGAWA, 1993).

Atkinson *et al.* (2000, p.679) acrescentam que o custo meta é “um método de planejamento de custo que enfoca os produtos com processos discretos de fabricação e ciclos de vida dos produtos razoavelmente curtos”. Porém, é aplicável também aos demais tipos de produtos assim como, aos serviços.

Segundo, Hansen e Mowen (2001), o custo meta é direcionado externamente, gerado por uma análise de mercados e competidores.

São dois os objetivos do custo meta, segundo Sakurai (1997), sendo eles: a) reduzir o custo, reduzindo os custos totais e mantendo a qualidade; e b) planejar estrategicamente os lucros, formulando planos estratégicos de lucros e integrando informação de marketing com fatores de engenharia e de produção.

Sendo assim, define-se que o custo meta pode ser representado pela seguinte equação:

$$\text{Custo Meta} = \text{Preço de Venda} - \text{Lucro desejado}$$

Em outras palavras, pode-se entender que se a empresa deseja atingir uma meta lucro, todos os agentes internos da empresa devem estar voltados ao sentido de trazer o montante dos custos ao montante determinado da fórmula (LEONE, 1997).

A Figura 5 resume o modelo de custo meta.

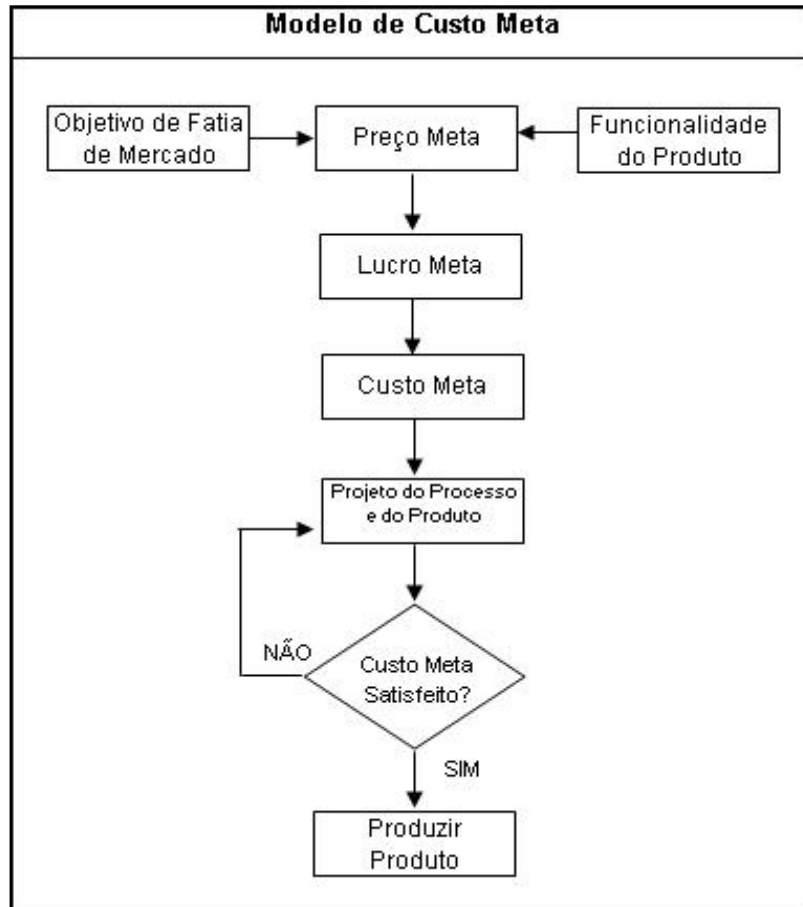


Figura 5 - Modelo de custo meta
 Fonte: Adaptado de Hansen e Mowen (2001, p.444)

De acordo com a Figura 5, no modelo do custo meta primeiramente são definidos o preço meta e o lucro meta para então chegar-se ao valor do custo meta. Se o custo meta for menor do que é atualmente alcançável, então a gestão deve encontrar reduções de custo que possam mover o custo real em direção ao custo meta (HANSEN e MOWEN, 2001). Para a redução do custo na fase do projeto do processo e do produto pode-se utilizar a engenharia de valor, que para Atkinson *et al.* (2000, p.681), é o “processo de examinar cada componente de um produto para determinar se seu custo pode ser reduzido enquanto mantém a funcionalidade e o desempenho”.

Para Hansen e Mowen (2001, p. 48), “o custo meta é um método abrangente de gerenciamento estratégico de custos que envolve a redução de custos durante todo o ciclo de sua ocorrência”. Sob o mesmo contexto, Sakurai (1997), acrescenta que o custo meta é considerado um instrumento de gerenciamento estratégico de custo, para se alcançar a meta de lucro especificada pelo planejamento empresarial de médio prazo e para a redução de custos.

Para determinação do custo meta existe basicamente três métodos, sendo eles o método de planejamento do lucro, método de engenharia e o método combinado (SAKURAI, 1997).

Conclui-se que o custo meta pode ser um instrumento vantajoso uma vez que proporciona a redução de custo e o alcance da meta de lucro desejada. Por outro lado, Sakurai (1997) entende que este instrumento pode apresentar desvantagens para a empresa que a adota devido a pressões aplicadas ao ambiente de trabalho, por exigir que cada funcionário esteja empenhado na ação de reduzir os custos para que se alcance o custo meta.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Este capítulo contempla a realização do estudo de caso, a partir do embasamento teórico realizado no capítulo 2, com a apresentação e análise de dados. Inicialmente é apresentada a organização objeto do estudo de caso, os serviços prestados por ela e seu mercado de atuação, em seguida, identifica-se parte da cadeia de valor do setor em que a empresa participa e o posicionamento estratégico adotado. O item 3.4 evidencia o fluxograma das atividades e os tópicos seguintes tratam acerca da apuração dos gastos incorridos, identificação do custo meta e análise da relação dos valores encontrados.

3.1 A EMPRESA OBJETO DO ESTUDO

A organização foco deste trabalho é a Auto Viação Catarinense Ltda., empresa de capital nacional atuante no segmento de transporte rodoviário de passageiros e encomendas.

A empresa é considerada a pioneira no setor de transporte rodoviário de passageiros, de acordo com o seu registro de fundação em 13 de abril de 1928. Sua primeira atuação foi através da linha Blumenau–Florianópolis, realizada com periodicidade de duas vezes por semana. Na época o transporte dos passageiros era feito nas antigas jardineiras modelo Ford e o trajeto era considerado precário devido às condições das estradas (AUTO VIAÇÃO CATARINENSE LTDA., 2010).

Em 1995, o grupo econômico JCA Holding (Niterói/RJ), do qual fazem parte cinco empresas do setor de transporte rodoviário de passageiros, dentre elas a Auto Viação 1001 Ltda. (que detém 60% do transporte intermunicipal de passageiros do estado do Rio de Janeiro) e uma empresa de transporte marítimo, assume o controle acionário da Auto Viação Catarinense Ltda. Em 1998, a empresa Auto Viação Catarinense Ltda. incorpora a Cia. Rex de Transportes (AUTO VIAÇÃO CATARINENSE LTDA., 2010).

Nos dias atuais, os princípios que norteiam a Auto Viação Catarinense Ltda. são a qualidade e pontualidade do serviço prestado, idoneidade e respeito aos seus usuários. A empresa também demonstra preocupação com a sustentabilidade através de um conjunto de ações tomadas, tais como: a destinação de pneus, o programa de redução de consumo de combustível (PROECO), o treinamento para liderança sustentável, entre outros.

A Auto Viação Catarinense Ltda. é uma empresa consolidada no mercado por ter em sua operação uma frota moderna, pela diversidade de horários em que atua e pelo atendimento diferenciado para compra de passagens realizado via internet e telefone.

A empresa opera com uma frota de 350 veículos, cuja idade média é de 5,09 anos. A idade dos veículos se deve à política de renovar, em média, 120 veículos de sua frota anualmente (35% da frota total), esta ação visa garantir modernidade e conforto aos seus passageiros, bem como, a redução dos custos de manutenção.

Os veículos empregados em suas operações são de quatro categorias: convencional, executivo, leito e misto de executivo e leito.

Através dos veículos a Auto Viação Catarinense Ltda. presta os seguintes serviços:

- Serviço de transporte rodoviário internacional, interestadual e intermunicipal de passageiros, através da concessão de linhas regulares, nas categorias convencional, executivo e leito;
- Serviço de transporte rodoviário interestadual e intermunicipal de encomendas, através dos bagageiros dos veículos que realizam as linhas regulares, em conformidade com a permissão do órgão regulador;
- Serviço de transporte rodoviário interestadual e intermunicipal de passageiros, através da autorização de realizar viagens eventuais de turismo; e
- Serviço de transporte rodoviário interestadual e intermunicipal de passageiros, através da autorização de realizar viagens contínuas de fretamento.

A operação da empresa pode ser resumida em número médio de 8.268 viagens mensais, com partidas diárias compreendidas entre as regiões sul e sudeste do Brasil, transportando através de 98 linhas regulares (65 interestaduais), em média, 485.548 passageiros ao mês e 23.254 conhecimentos de transporte de encomendas.

A empresa Auto Viação Catarinense Ltda. atualmente possui sede administrativa na cidade de Florianópolis/SC e para sua operação a organização conta com 24 filiais próprias divididas entre agências e garagens, distribuídas da seguinte forma: 15 filiais no estado de Santa Catarina; 04 filiais no estado do Paraná; 03 filiais no estado de São Paulo; 01 filial no estado do Rio Grande do Sul e 01 filial na cidade de Assunção, no Paraguai. Além das filiais próprias a empresa ainda conta com 321 agentes terceirizados que trabalham por comissão da venda dos serviços da empresa.

O corpo funcional da empresa emprega 1.100 funcionários, quadro que em época de temporada (compreendida entre os meses de dezembro a fevereiro) geralmente é ampliado em 10%. O organograma da Auto Viação Catarinense Ltda. é apresentado na Figura 6.

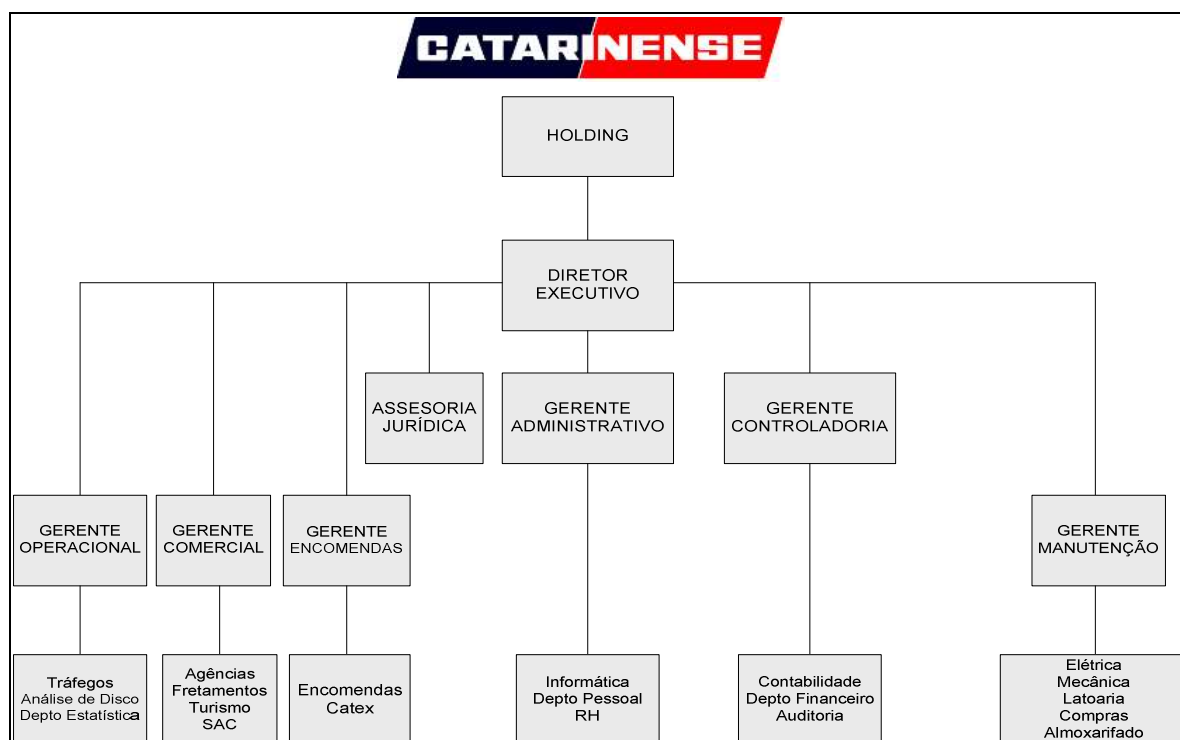


Figura 6 - Organograma da Auto Viação Catarinense Ltda.

Fonte: Departamento de Recursos Humanos (2010).

A empresa é liderada pelo Diretor Executivo que responde por sua administração ao conselho administrativo da *holding* do grupo econômico JCA.

A divisão operacional é responsável pelas atividades pertinentes ao controle das viagens realizadas pela empresa, tais como a escala de frota e motoristas, análise de discos e estatística do desempenho das linhas.

A gerência comercial é responsável por toda operação que envolve a venda dos serviços de transporte de passageiros, turismo e fretamento. A ela estão subordinadas todas as agências próprias e terceirizadas que vendem os serviços de transporte de passageiros e encomendas, o setor comercial de turismo e fretamento e o serviço de atendimento ao cliente.

Toda operação pertinente ao serviço de transporte de encomendas, assim como o pessoal da área de vendas deste serviço está sob a responsabilidade da gerência de encomendas.

A assessoria jurídica é composta por advogados que respondem pelas esferas judiciais trabalhistas, cíveis, criminais e tributárias. No quadro funcional a empresa conta com um advogado e com assessores jurídicos que recebem honorários pelos serviços prestados.

A gerência administrativa é responsável pelas atividades realizadas pelo departamento pessoal e recursos humanos de seleção, contratação, treinamento e desligamento de colaboradores, e pelo setor de informática que gerencia os equipamentos e sistemas utilizados.

As funções financeiras e contábeis são coordenadas pelo gerente de controladoria. No departamento financeiro são efetuados os controles de movimentações bancárias, documentos de contas a pagar e receber e faturamento de documentos vendidos a prazo. A contabilidade é responsável pela escrita fiscal, contábil e pelas informações gerenciais que são prestadas à diretoria, a *holding* e a usuários externos. O setor de auditoria por sua vez, é responsável pela fiscalização dos procedimentos internos da empresa e apura possíveis fraudes nos sistemas de venda.

Por fim, a gerência de manutenção é responsável pelos setores ligados à manutenção da frota de veículos. Participam os setores de manutenção elétrica, mecânica, latoaria, compras e o almoxarifado onde se encontra o estoque de peças utilizadas nas manutenções e outros materiais pertinentes às atividades da empresa.

3.2 O MERCADO DE ATUAÇÃO

As empresas de transporte rodoviário de passageiros e encomendas exercem suas atividades através da concessão do direito público de transportar passageiros e encomendas em linhas regulares e através de autorização para o transporte de passageiros através de viagens de turismo e fretamento.

Um fator marcante deste tipo de atividade, na esfera internacional e interestadual, é a regulamentação realizada pela Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT). A regulamentação dos serviços intermunicipais é de responsabilidade dos órgãos estaduais, como o Departamento de Transportes e Terminais do Estado de Santa Catarina (DETER) e o Departamento de Estradas e Rodagens (DER), que atua no Paraná.

Atualmente, uma das principais dificuldades encontradas no mercado de transporte rodoviário de passageiros é a existência da concorrência intermodal.

As companhias aéreas, por possuírem maior flexibilidade na prática de tarifas e instrumentos de gestão mais desenvolvidos do que as utilizadas no transporte rodoviário, estão atraindo uma parte da demanda de passageiros. A relação preço cobrado x tempo de viagem pode ser considerada a maior motivação do usuário pela escolha do transporte aéreo.

Segundo a ABRATI (2009) no período de 2005 a 2007, enquanto os ônibus perderam 7% dos seus passageiros, os aviões aumentaram os seus em 26%.

As empresas não registradas que realizam transporte irregular, ainda que ofereça serviços menos seguros por não serem fiscalizadas, conseguem captar uma parte dos passageiros que viajariam através das empresas regulares, acirrando a concorrência.

Os incentivos fiscais que facilitaram a aquisição de automóvel contribuíram para que os passageiros que realizavam viagens mais curtas as fizessem em meio próprio de locomoção. Estudos do IBGE (2010) afirmam que a indústria de veículos automotores registrou uma alta de 38,90% em comparação aos primeiros meses do ano de 2010 contra o mesmo período do ano anterior.

O transporte rodoviário de encomendas também sofre com a concorrência de outras empresas transportadoras que realizam os serviços por preços mais baixos.

Segundo levantamento realizado pela empresa verificou-se que a demanda do transporte de passageiros é composta por pessoas que realizam as viagens, geralmente, em função de passeio (26%), estudos (23%) e a trabalho (48%). Enquanto isso, a faixa etária dos usuários é de 14% para 25 a 30 anos, 18% para 31 a 40 anos e de 41% para pessoas acima de 40 anos.

A demanda sofre incidência de sazonalidade durante os meses de dezembro a fevereiro, período que compreende as festas de final de ano, a temporada de verão, as férias escolares e o carnaval. Outros meses de destaque nas operações são: julho, devido também às férias escolares; e outubro, época em que ocorre a Oktoberfest, na cidade de Blumenau/SC. Pode-se perceber um aumento geral nos transportes realizados nos meses citados e nos feriados prolongados no decorrer do ano.

A próxima seção da pesquisa contempla a identificação de parte da cadeia de valor do setor em que a empresa de transporte rodoviário de passageiros e encomendas participa.

3.3 IDENTIFICANDO A CADEIA DE VALOR

De acordo com a revisão da literatura, efetuada no item 2.3, acerca da gestão estratégica de custos, foi verificado que a organização precisa conhecer toda a cadeia de valor de que faz parte desde os fornecedores até os clientes e que desdobrar a cadeia de valor em atividades estrategicamente relevantes é importante para a implementação bem sucedida de estratégias.

A Figura 7 identifica parte da cadeia de valor do mercado de serviço de transporte rodoviário de passageiros e encomendas, do qual a Auto Viação Catarinense Ltda. participa.

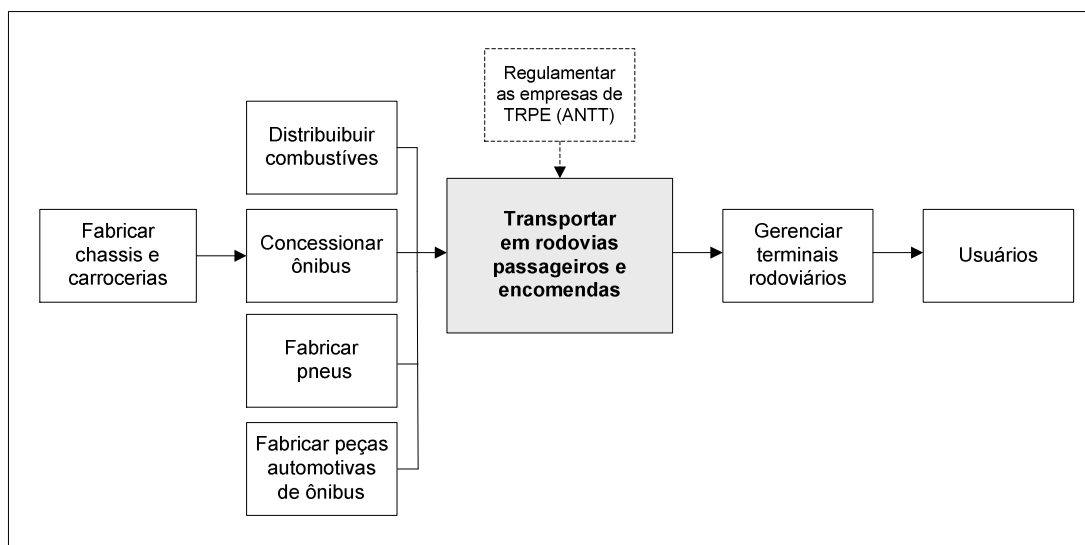


Figura 7 - A cadeia de valor do setor de transporte rodoviário de passageiros e encomendas

A Figura 7 demonstra a empresa objeto de estudo e parte da cadeia da qual ela participa: a montante, com seus principais fornecedores do primeiro nível e um fornecedor do segundo nível, e a cadeia a jusante, no sentido da demanda.

Verifica-se que entre os fornecedores de primeiro nível estão os fornecedores de combustível, pneus e peças. Enquanto isso, os fornecedores de chassis e carrocerias participam na cadeia no segundo nível.

O conhecimento da cadeia de valor setorial da qual a empresa participa permite a exploração das ligações externas na busca da vantagem competitiva. Neste caso, as ligações externas são compreendidas pelo relacionamento das atividades da Auto Viação Catarinense Ltda. com seus fornecedores e clientes.

Na exploração de elos com seus fornecedores, a empresa busca manter relações que lhe garantam qualidade dos insumos por um preço de compra menor. No caso dos combustíveis, a empresa firma com a distribuidora um contrato de compra por um período de dois anos. A negociação com fornecedores de pneus e peças é feita através de cotações e após a identificação dos fornecedores cujos preços são mais atraentes, a empresa mantém uma relação de preferência de compra.

Em relação aos elos com seus clientes, a empresa dispensa atenção a execução de seus serviços para que os usuários estejam satisfeitos e, por consequência, mantenham sua escolha nos serviços prestados por ela. Dentre os valores destacam-se a preocupação com a renovação da frota, visando o conforto e o treinamento de seus profissionais, voltados a qualidade e segurança na execução dos serviços.

Considerando-se a participação da ANTT na cadeia de valor do setor, regulamentando o preço máximo praticado no transporte de passageiros faz com que a tentativa de redução dos custos seja outro fator relevante no relacionamento da empresa com seus clientes. O gerenciamento de custos pode permitir a prática de preços mais atrativos pelo transporte rodoviário em relação a seus concorrentes, como o transporte aéreo.

3.4 FLUXOGRAMA DAS ATIVIDADES INTERNAS

Após ser compreendida a cadeia de valor do mercado de transporte rodoviário de passageiros e encomendas, foram mapeadas as atividades executadas por cada divisão da Auto Viação Catarinense Ltda., identificando-se as atividades relevantes. Primeiramente, a Figura 8 demonstra o fluxograma das atividades de apoio em relação aos veículos executadas pela área de manutenção.

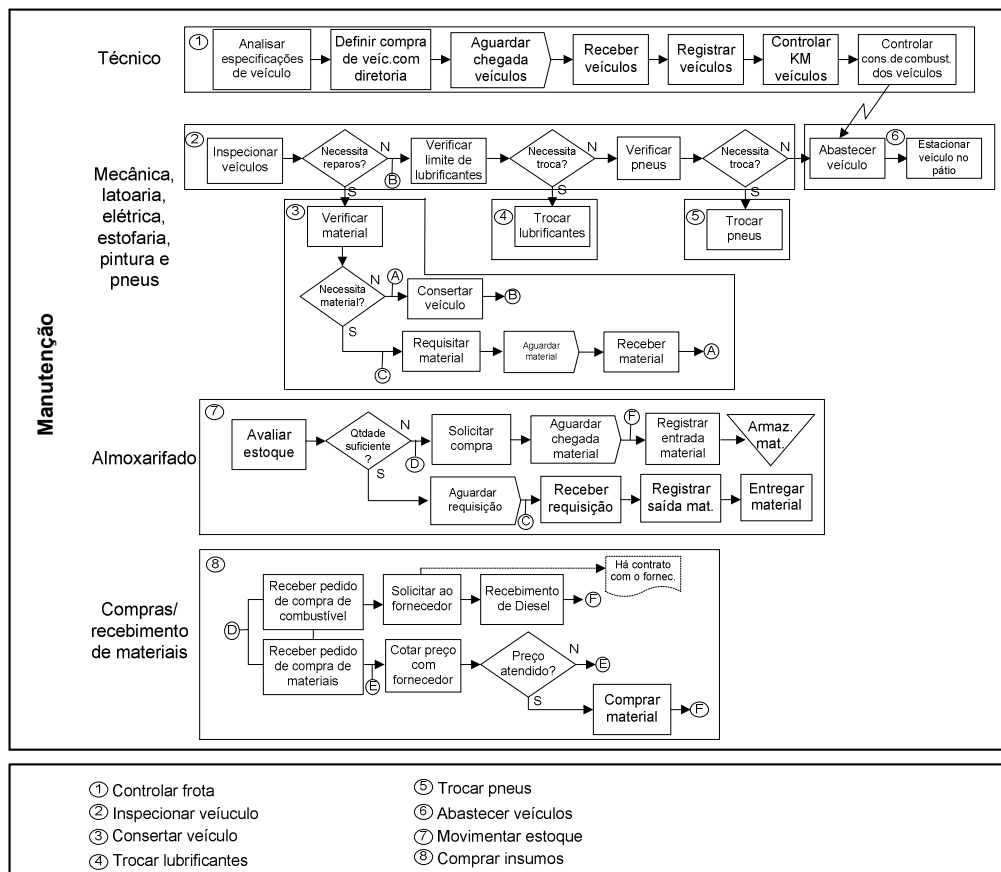


Figura 8 - Fluxograma das atividades da manutenção da Auto Viação Catarinense Ltda.

O setor técnico executa o controle da frota, os setores de manutenção após cada viagem, realizam a inspeção dos veículos, as possíveis trocas e reparos necessários, os setores de almojarifado e compras controlam a movimentação de insumos utilizados nas atividades

da manutenção e outros itens de consumo. Na matriz são realizadas todas as atividades comentadas e nas filiais com garagens é realizada a manutenção dos veículos e o controle de almoxarifado local. Os veículos por realizarem várias operações, sejam das linhas regulares, turismo ou fretamento, não podem ser vinculados a uma filial específica.

A Figura 9 apresenta o fluxograma das atividades principais.

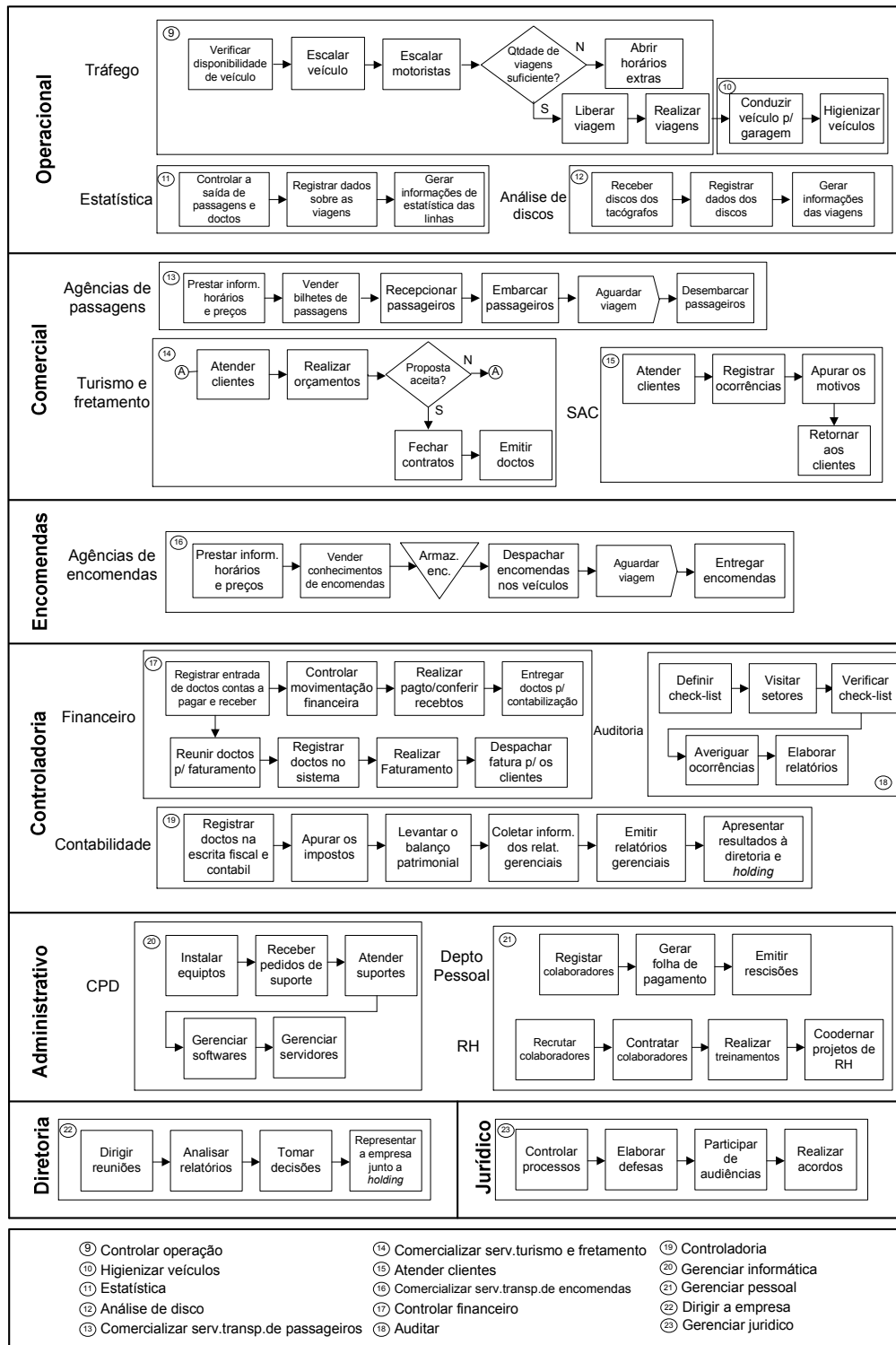


Figura 9 - Fluxograma das atividades principais da Auto Viação Catarinense Ltda.

Verifica-se na Figura 9, as atividades de controle de operação das viagens, da área comercial e administração geral. Na matriz são realizadas todas as atividades selecionadas, nas filiais com garagens ocorrem as atividades operacionais e nas agências são realizadas as vendas das passagens e encomendas.

Para a realização das operações da empresa, ressalta-se que vários setores estão interligados, alguns possuem operações centralizadas como o corporativo, outros possuem um grau relevante de relacionamentos, no caso das garagens que envolvem os trechos iniciais e finais dos veículos e das agências de vendas dos diversos pontos que compõem as seções de uma linha e atendem os clientes de qualquer trecho operado pela empresa.

3.5 O POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO

Na gestão estratégica de custos, discutida na seção 2.3, o posicionamento estratégico ocorre pela prática das opções: a) liderança em custos; b) diferenciação; e c) focalização.

No serviço de transporte rodoviário de passageiros e de encomendas da Auto Viação Catarinense Ltda., foi possível identificar que a alta administração da empresa está voltada à estratégia de melhor gestão de seus recursos financeiros, como também destina atenção às estratégias voltadas ao diferencial no atendimento de seus clientes.

Neste sentido pode-se concluir, sob a perspectiva no posicionamento estratégico abordado pela gestão estratégica de custos, que a empresa do estudo de caso possui um posicionamento misto de liderança em custo e de diferenciação, com enfoque maior no primeiro posicionamento.

Segundo Hansen e Mowen (2001, p.424) o objetivo de uma estratégia de liderança em custos é oferecer um valor melhor ou igual aos clientes a um custo menor do que aquele oferecido pelos competidores.

A opção do posicionamento estratégico de liderança em custo pode ser justificada pelo fator determinante da regulamentação dos preços efetuada pela ANTT – no transporte rodoviário interestadual de passageiros. Em um ambiente em que o preço máximo é regulamentado, a empresa precisa gerir os seus custos de forma que consiga aumentar o valor agregado junto aos seus clientes, sem ter que necessariamente aumentar os custos de sua operação e assim conseguir alcançar a vantagem competitiva perante a concorrência.

No âmbito do posicionamento estratégico com enfoque na diferenciação é perceptível que a empresa adota algumas medidas estratégicas que diferenciam os seus serviços, porém

sabe-se que esta diferenciação gera valor aos seus clientes e que os custos deste diferencial não são repassados ao preço cobrado pelos serviços.

Como exemplo destas diferenciações pode-se citar a constante preocupação da empresa em renovação da frota, o atendimento diferenciado ao cliente em salas especiais de atendimento tais como a sala vip, encontradas nos principais pontos de vendas, e sala de apoio ao cliente, localizada na cidade de São Paulo, a venda de bilhetes de passagens através da internet e serviços de *call center*, entre outros.

3.6 APURAÇÃO DOS CUSTOS

Esta seção trata da apuração dos custos incorridos nos serviços de transporte rodoviário de passageiros e encomendas, em atendimento a um dos objetivos específicos desta pesquisa.

A etapa inicial da apuração contemplou o levantamento de dados junto ao departamento de controladoria da Auto Viação Catarinense Ltda., sobre os gastos incorridos em suas atividades.

Verificou-se que a empresa não adota nenhum método de custeio. A única informação de custos que subsidia os gestores é proveniente de uma planilha de cálculo dos custos, elaborada pela controladoria através da alocação dos gastos totais aos serviços prestados.

No levantamento dos gastos, foram identificados custos diretos (fixos e variáveis), custos indiretos e despesas. Consideram-se custos fixos aqueles que não variam em razão do nível de atividade da empresa ou da utilização do ônibus. Custos variáveis são aqueles que variam em razão da utilização dos veículos, ou seja, que seus gastos são relativos à quantidade de quilometragem percorrida no período.

Ressalta-se que a classificação dos gastos adotada nesta pesquisa está embasada na abordagem de Valente, Passaglia e Novaes (2003). Neste contexto, foi desenvolvida a proposta de alocação de custos para este trabalho conforme metodologia apresentada na Figura 10.

Dos gastos totais, uma parcela corresponde aos custos diretos em relação aos veículos, são os custos diretos dos serviços. Em alguns casos os custos são comuns aos serviços prestados, como nas atividades de transporte de passageiros e de encomendas, já que ocorrem no mesmo veículo que realiza a viagem da linha regular.

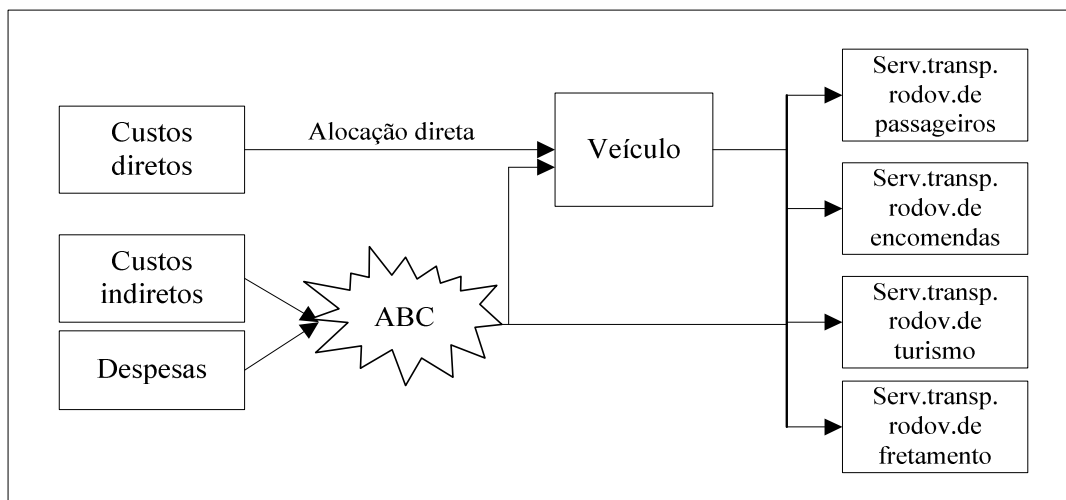


Figura 10 - Metodologia empregada na apuração dos custos do transporte rodoviário de passageiros e encomendas.

Assim, inicialmente foi feita a alocação dos gastos diretos dos veículos (fixos e variáveis). Os demais gastos da empresa (que não são diretos dos veículos), foram tratados com o ABC. Algumas atividades custeadas tiveram seus gastos também alocados aos veículos e outras foram alocadas aos serviços prestados, de acordo com o consumo.

Segue-se a identificação e apuração dos os custos diretos dos veículos.

3.6.1 Custos diretos dos veículos

Na coleta de dados, foram identificados os custos diretamente ligados aos veículos, e destes às operações da empresa, e classificou-se em: fixos e variáveis.

O Quadro 3 relaciona e comenta brevemente a natureza de cada custo direto fixo considerado no custo dos veículos.

CUSTOS DIRETOS FIXOS	
Custos	Descrição
Remuneração de motoristas	Valor pago das horas normais, adicional noturno e horas extras, encargos com INSS e FGTS, provisão e encargos de férias e 13º salário, uniformes, vale alimentação (PAT), plano de saúde e comissões.
Licenc./IPVA/DPVAT/seguro de veículos	Valor pago de licenciamento, IPVA, seguro obrigatório (DPVAT) e seguro não obrigatório dos veículos.
Depreciação de veículos	Valor de perda pela utilização dos ônibus em função do tempo. A depreciação calculada neste trabalho utiliza o método linear, assim como adotado no cálculo de tarifas, segundo Valente, Passaglia e Novaes (2003). No cálculo, considera-se o valor de aquisição do veículo, subtrai-se o valor residual previsto no fim da vida útil do mesmo e o resultado é dividido pelo número de anos de vida útil do veículo. Assim, chega-se ao valor da depreciação anual, que após é convertida em valores mensais.

Quadro 3 - Natureza dos custos diretos fixos do transporte rodoviário de passageiros e encomendas.

O Quadro 4 apresenta a natureza dos custos identificados como diretos e variáveis das atividades de transporte rodoviário de passageiros e encomendas.

CUSTOS DIRETOS VARIÁVEIS	
Custos	Descrição
Óleo diesel	Representa os gastos de abastecimento dos ônibus com óleo diesel. Os abastecimentos geralmente acontecem nas garagens da empresa que possuem tanques de combustível abastecidos diretamente pela distribuidora de óleo diesel. Quando há necessidade de abastecimento fora das regiões que possuem garagens de apoio e os veículos são abastecidos em postos de combustíveis. A média geral de quilometragem rodada por litro de óleo diesel consumido é de 2,83 KM/litro.
Lubrificantes - óleo de motor	São armazenados em tambores no almoxarifado da empresa e adquiridos diretamente da distribuidora. O compartimento interno do veículo do óleo motor suporta o abastecimento de 32 litros e é necessária a troca a cada 40.000 quilômetros rodados. A média geral de quilometragem rodada por litro de óleo motor consumido de 1.250 KM/litro.
Lubrificantes - óleo de caixa	O compartimento interno do veículo do óleo de caixa suporta o abastecimento de 9 litros e é necessária a troca a cada 120.000 quilômetros rodados, fator que resulta em uma média geral de quilometragem rodada por litro de óleo de caixa consumido de 13.333,33 KM/litro.
Lubrificantes - óleo diferencial	O compartimento interno do veículo de óleo diferencial suporta o abastecimento de 13 litros e é necessária a troca a cada 120.000 quilômetros rodados. A média geral de quilometragem rodada por litro de óleo diferencial consumido de 9.230,77 KM/litro.
Pneus novos e pneus recapados	Cada veículo utiliza 8 pneus na carroceria para realizar o movimento. Cada pneu novo possui 17 mm de sulco em cada fenda de sua superfície, com a utilização pela rodagem das viagens, este sulco diminui. Quando a fenda chega a 6 mm cada pneu passa pelo processo de ressulcagem, este procedimento faz com que a fenda de 6 mm passe a ter 9 mm e otimiza a utilização do pneu até o momento da recapagem. O custo da ressulcagem será apurado através do ABC, pois é uma atividade ligada a manutenção. Quando o pneu, após passar pelo processo de ressulcagem, atingir 3 mm de sulco ele vai para recapagem e volta a ter um sulco de 9 mm. E o processo de recapagem se repete, quando o pneu atinge um sulco de 3 mm, por mais duas vezes para depois ser descartado como sucata. Em alguns casos há ocorrência de perdas com pneus por cortes, estouros e outros. A vida útil média de cada pneu, desde novo até o último uso antes do descarte, é de 285.000 quilômetros rodados.
Peças e acessórios	Os custos com peças e acessórios compreendem o consumo de peças mecânicas, elétricas, de ar-condicionado, de carroceria e outros acessórios necessários à realização de manutenção preventiva ou corretiva por motivo de acidentes ocorridos com os veículos. Geralmente a manutenção preventiva é realizada a cada 12.000 quilômetros rodados.

Quadro 4 - Natureza dos custos diretos variáveis do transporte rodoviário de passageiros e encomendas.

A partir da classificação dos gastos é possível realizar a apuração dos mesmos para os vários tipos de veículos que a empresa emprega e destes as operações realizadas. Ressalta-se que os veículos não são dedicados a uma operação exclusiva, eles podem ser escalados para realizar mais de um tipo de linha ou para viagens de turismo ou fretamento.

Para apresentar a abordagem empregada, demonstra-se a apuração dos custos diretos de um veículo do tipo convencional, empregado na linha Curitiba x Florianópolis, cujos dados operacionais são apresentados no Quadro 5, e traduzem a média operada em um determinado mês. Foram empregados dados fictícios, visando resguardar as informações operacionais da

empresa, porém, foram tratados de forma que não estivessem fora da realidade operacional da Auto Viação Catarinense Ltda.

Linha: 09-0108-00 / Curitiba x Florianópolis	
Tipo de serviço:	Convencional
KM Percorrida/mês:	38.040
Quantidade de viagens/mês:	120
Capacidade efetiva de poltronas/mês:	6.000
Passageiros transportados/mês:	7.170
Receita de passagens (R\$)/mês:	174.804,60
Capacidade efetiva (m ³)/mês:	360
Encomendas transportadas (kg)/mês:	750
Receita de encomendas (R\$)/mês:	19.265,27

Quadro 5 - Dados operacionais da linha Curitiba x Florianópolis/mês

Observa-se que a capacidade efetiva de poltronas oferecidas foi de 6.000, considerando que o veículo utilizado nas viagens do tipo convencional possui capacidade para 50 passageiros. Por outro lado, a demanda de passageiros transportados foi de 7.170. O número de passageiros transportados superior ao número de lugares ofertados deve-se à movimentação de passageiros nas seções com outras cidades que a Linha Curitiba x Florianópolis possui, como exemplo, as cidades de Balneário Camboriú Itajaí e Joinville. Nesta linha é comum a venda de trechos Florianópolis x Joinville e Joinville x Curitiba, ou seja, alguns dos passageiros não realizam a viagem do trecho inicial até o final. No caso de encomendas, sobre a oferta foi considerado o espaço do bagageiro pelo número de viagens e os transportes podem ocorrer nos mesmos trechos das linha.

A partir dos dados operacionais informados, segue-se a apuração dos custos diretos fixos, conforme demonstra a Tabela 1.

Para o número de 120 viagens realizadas no mês foram necessários, em média, 2 motoristas para conduzir o veículo, considerando as 220 horas/mês trabalhadas por cada um, bem como, as horas extras e adicionais noturnos.

Os custos com licenciamento, IPVA, seguro obrigatório DPVAT e seguro não obrigatório de veículos foram calculados considerando os valores pagos por ano, convertidos em valores mensais, referentes a um veículo novo avaliado em R\$420.640,00.

Em relação à depreciação considera-se um veículo novo do tipo convencional (avaliado em R\$420.640,00), diminuído do seu valor residual (R\$210.320,00 – 50% de R\$420.640,00), depreciado em 36 meses.

Por fim, apurou-se um valor total de custos diretos fixos de R\$11.942,39 ao mês e de R\$0,3139 para cada unidade de quilômetro rodado do veículo.

Tabela 1 – Cálculo dos custos diretos fixos

1) Remuneração de motoristas	Valores
1.1 Quantidade de motorista	2
1.2 Salário médio motorista (220 h/mês)	R\$ 2.721,70
1.3 Adicional Noturno/hora extra	R\$ 378,26
1.4 Encargos (INSS, FGTS - 42,29%/sal.)	R\$ 1.150,88
1.5 Provisão e encargos de Férias (17,46%/sal.)	R\$ 475,36
1.6 Provisão e encargos de 13º sal. (12,55%/sal.)	R\$ 341,68
1.7 Outros (uniformes/vale transp./vale alimentação/plano de saúde/comissões)	R\$ 463,72
1.8 Custo com motoristas	R\$ 5.531,60
1.9 Custo por KM com motoristas	R\$ 0,1454
2) Licenciamento/IPVA/DPVAT/seguro de veículos	Valores
2.1 Valor ônibus novo s/ pneus	R\$ 420.640,00
2.2 Licenciamento (0,01%/vlr carro)	R\$ 50,60
2.3 IPVA (1%/vlr carro)	R\$ 4.206,40
2.4 DPVAT (0,08%/vlr carro)	R\$ 343,64
2.5 Seguro de veículos (0,53%/vlr carro) s/pneus	R\$ 2.222,16
2.6 Custo com licenciamento,IPVA, DPVAT e seguro mensal	R\$ 568,57
2.7 Custo por KM com Licenc./IPVA/DPVAT/Seg.de veículos mensal	R\$ 0,0149
3) Depreciação de veículos	Valores
3.1 Valor ônibus novo s/ pneus	R\$ 420.640,00
3.2 Valor residual do ônibus (50%)	R\$ 210.320,00
3.3 Saldo a depreciar em 36 meses	R\$ 210.320,00
3.4 Valor da depreciação mensal	R\$ 5.842,22
3.5 Custo com depreciação de veículos mensal	R\$ 5.842,22
3.6 Custo por Km com depreciação de veículos mensal	R\$ 0,1536
4) Total dos custos diretos fixos mensais	R\$ 11.942,39
5) Total por KM dos custos diretos fixos mensais	R\$ 0,3139

A seguir, são calculados os custos diretos variáveis de acordo com a Tabela 2.

Foram consumidos 13.465 litros de óleo diesel para os 38.040 quilômetros rodados, a um preço unitário de R\$1,7534. Os custos de lubrificantes levaram em conta o índice de KM/litro, comentados no Quadro 4, e o custo unitário de cada tipo de óleo utilizado.

Consideram-se os custos dos pneus novos, das recapagens (que são serviços contratados de fornecedores especializados) e a duração média da vida útil dos pneus. A partir do valor de consumo médio de R\$1.442,50 por veículo e da quilometragem de 12.000 para a realização de manutenção prevista ou preventiva, no mês, foi calculado o custo com peças e acessórios.

Por fim, apurou-se um valor total de custos diretos variáveis de R\$30.669,27 ao mês e de R\$0,8062 para cada unidade de quilômetro percorrido pelo veículo.

Tabela 2 – Cálculo dos custos diretos variáveis

1) Combustível	Valores
1.1 Preço médio por litro de óleo diesel	R\$ 1,7534
1.2 Litros consumidos	13.465
1.3 KM/litro	3
1.4 Custo com combustível	R\$ 23.609,53
1.5 Custo por KM com óleo diesel	R\$ 0,6207
2) Lubrificantes (óleo motor, caixa e diferencial)	Valores
2.1 Preço médio por litro de óleo de motor	R\$ 4,48
2.2 Litros consumidos (cárter)	32
2.3 Intervalo de troca (KM)	40.000
2.4 KM/litro	1.250,00
2.5 Custo com óleo motor	R\$ 136,34
2.6 Custo por KM com óleo motor	R\$ 0,0036
2.7 Preço médio por litro de óleo de caixa	R\$ 5,18
2.8 Litros consumidos (caixa)	9
2.9 Intervalo de troca (KM)	120.000
2.10 KM/litro	13.333,33
2.11 Custo com óleo de caixa	R\$ 14,78
2.12 Custo por KM com óleo de caixa	R\$ 0,0004
2.13 Preço médio por litro de óleo diferencial	R\$ 5,98
2.14 Litros consumidos (caixa)	13
2.15 Intervalo de troca (KM)	120.000
2.16 KM/litro	9.230,77
2.17 Custo com diferencial	R\$ 24,64
2.18 Custo por KM com óleo diferencial	R\$ 0,0006
2.19 Custo total com lubrificantes	R\$ 175,76
2.20 Custo total por KM com lubrificantes	R\$ 0,0046
3) Pneus	
3.1 N° de pneus	8
3.2 Total preço de pneus	R\$ 8.773,68
3.3 Perdas (cortes, estouros)	10
3.4 Custo com perdas de pneus	R\$ 877,37
3.5 N° de recapagens	24
3.6 Custo com recapagens	R\$ 7.665,12
3.7 Duração média dos pneus (KM)	285.000
3.8 Custo com pneus	R\$ 2.311,25
3.9 Custo por KM com pneus	R\$ 0,0608
4) Peças e Acessórios	
4.1 Valor ônibus novo s/ pneus	R\$ 420.640,00
4.2 Valor de peças e acessórios (0,34%/vlr.carro)	R\$ 1.442,50
4.3 KM manutenção prevista	12.000
4.4 Custo com peças e acessórios	R\$ 4.572,73
4.5 Custo por KM com peças e acessórios	R\$ 0,1202
5) Total dos custos diretos variáveis mensais	R\$ 30.669,27
6) Total por KM dos custos diretos variáveis mensais	R\$ 0,8062

Através do exemplo da operação da Linha Curitiba x Florianópolis mostra-se como se apura os custos dos veículos empregados nas operações.

3.6.2 Custos indiretos das operações e despesas

Esta seção conta com a identificação e apuração dos custos indiretos e das despesas de operação do serviço de transporte rodoviário de passageiros e encomendas, apuradas com base no ABC.

3.6.2.1 Identificação dos custos indiretos e despesas (recursos)

Faz-se, em primeiro momento, a identificação dos custos indiretos e das despesas de operação, com uma breve discussão acerca de suas naturezas, conteúdo do Quadro 6.

CUSTOS INDIRETOS E DESPESAS	
Custos	Descrição
Remuneração do pessoal	Valor pago das horas normais, adicional noturno e horas extras, encargos com INSS e FGTS, provisão e encargos de férias e 13º salário, uniformes, vale alimentação (PAT), plano de saúde e comissões.
Depreciação	Depreciação dos equipamentos utilizados nas manutenções dos veículos, tais como furadeiras, chaves mecânicas, entre outros itens. Depreciação dos equipamentos das demais atividades operacionais e corporativas.
Energia elétrica	Energia consumida durante a realização das manutenções dos veículos.
Publicidade e propaganda	Gastos pela veiculação em jornais e televisão dos serviços prestados pela empresa ou ainda, por materiais entregues a clientes como canetas, calendários, miniaturas de ônibus, entre outros.
Comissões s/ venda de passagens ou encomendas	Custos de comissões pagas aos agentes terceirizados em função da venda dos serviços prestados pela empresa e separados pela natureza do serviço de transporte de passageiros ou encomendas.
Desp.financeiras	Resultado das despesas financeiras com tarifas bancárias, descontos concedidos e outros.
Aluguéis	Valor pago pela utilização das agências dos terminais rodoviários.
Telefone	Valor gasto de cada setor de acordo com o sistema de controle.
Água	Consumo de água nas garagens de apoio.
Energia elétrica	Consumo de energia elétrica nos departamentos.
Informática e comunicação	Valor pago dos sistemas de vendas de passagens, de encomendas e demais sistemas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa.
Mat.de expediente	Materiais de escritório, como papel, canetas, envelopes, utilizados nas atividades diárias.
Vigilância	Valor pago pela contratação de vigilantes nas garagens de apoio.
Contratação de terceiros	Valor pago pela contratação de mão-de-obra terceirizada e material empregados na higienização dos veículos.
Taxas	Valor pago de taxas diversas.
Viagens e estadas	Hospedagens, transportes e outros gastos de funcionários a serviço da empresa.
Refeições	Refeições realizadas por funcionários durante serviços realizados a empresa.
Outros gastos	Gastos com táxi, estacionamento, treinamento, assessoria jurídica, serviços diversos, indenizações a clientes e outras despesas não listadas anteriormente.

Quadro 6 - Custos indiretos e despesas do serviço de transporte rodoviário de passageiros e encomendas

3.6.2.2 Atribuição dos custos às atividades – primeira etapa do ABC

Na primeira etapa de alocação dos custos, os recursos mencionados no Quadro 6 foram alocados às atividades identificadas no mapeamento do fluxograma da seção 3.4. Considera-se que estas atividades representam o conjunto de atividades da empresa no todo pois neste trabalho apura-se os custos de uma linha específica e a operação desta linha envolve as atividades da rede agências, que atendem clientes de todas as origens e destinos possíveis, e de garagens que participam nas atividades de apoio à operação do veículo.

Desta forma, para a função de custeio da linha somaram-se os gastos totais dos estabelecimentos. Ressalta-se, porém, que para análise de desempenho as informações de custos deste trabalho devem estar segmentadas por filiais ou por centros de responsabilidade, por exemplo.

Para alocação dos recursos às atividades foram selecionados os direcionadores de custos conforme consta no Quadro 7.

Recursos	Direcionador de custos	Descrição
Remuneração de pessoal	% tempo do pessoal	Percentual do tempo gasto por cada colaborador.
Depreciação	% tempo de utilização dos equiptos	Percentual da utilização dos equipamentos.
Publicidade e propaganda	% utilização - propaganda	Percentual de gastos com propaganda.
Comissões	Direto	Alocação direta às atividades.
Despesas financeiras	% Faturamento	Proporção em relação ao faturamento do serviço prestado.
Aluguéis	% utilização - aluguel	Percentual de gasto de aluguéis.
Telefone	% utilização - telefone	Percentual de gastos com telefone.
Água	% utilização - água	Percentual de consumo de telefone.
Energia elétrica	% utilização - energia	Percentual de consumo de energia.
Informática e comunicação	% utilização - informática e comun.	Percentual de gasto com informática e comunicação.
Material de expediente	% tempo - pessoal	Percentual do tempo gasto por cada colaborador.
Vigilância	% tempo - pessoal	Percentual do tempo gasto por cada colaborador.
Contratação de terceiros	Direto	Alocação direta às atividades.
Taxas	% utilização - taxa	Percentual de gasto com taxas diversas.
Viagens e estadas	% utilização - viagens e estadas	Percentual de gasto com despesas de viagens.
Refeições	% tempo - pessoal	Percentual do tempo gasto por cada colaborador.
Outros gastos	% tempo - pessoal	Percentual do tempo gasto por cada colaborador.

Quadro 7 - Descrição dos direcionadores de custos

A seleção dos índices utilizados foi realizada de acordo com planilhas auxiliares de controle interno, razão contábil e sistemas de informações.

O direcionador de custos que trata do percentual de tempo do pessoal representa a proporção do número de horas trabalhadas pelos colaboradores em cada atividade, conforme demonstra o Apêndice A. Este direcionador foi utilizado para os recursos de remuneração de pessoal e aos demais recursos em que o número de horas do pessoal se relaciona.

O direcionador utilizado para depreciação foi o percentual do tempo de utilização dos equipamentos pelas atividades. Os equipamentos utilizados nas operações estão identificados no Apêndice B.

Os demais direcionadores denominados de percentual de utilização representam uma média de consumo dos recursos referidos conforme entendimento dos gerentes de área.

Primeiramente, foi elaborado um mapa auxiliar que consta o levantamento do tempo efetivo gasto pelos colaboradores em cada atividade, conforme demonstra a Tabela 3. Com base nesse levantamento, foram apurados os gastos relativos a remuneração de cada uma das atividades, conforme Tabela 4.

Após, fez-se um levantamento dos bens empregados em cada uma das atividades, que constam na Tabela 5 e a partir destes dados a Tabela 6 demonstra os gastos com depreciação de cada uma das atividades custeadas.

De posse desses dados (remuneração e depreciação) e demais gastos, elaborou-se a Tabela 7, que apresenta o mapa auxiliar de alocação dos recursos para as atividades, e o Tabela 8 que apresenta a matriz de custos, com a apuração do custo de cada atividade desempenhada.

Tabela 3 – Mapa auxiliar de alocação da remuneração

Recursos	Direcionador de custos	Total de direcionadores	Atividades										
			Manutenção							Operacional			
			Control.f rota	Inspeci. veículos	Consert.v eículos	Trocar lubrif.	Trocar pneus	Abastec. veículos	Movim. estoque	Comprar insumos	Control. operação	Estatis-tica	Análise de Disco
Remuneração-manut.	% tempo-manut.	100%	2,36%	21,26%	42,52%	5,51%	10,24%	5,51%	11,02%	1,57%	-	-	-
Remuneração-operac.	% tempo-operac.	100%	-	-	-	-	-	-	-	-	93,10%	5,17%	1,72%
% no total de atividades		100%	0,53%	4,77%	9,54%	1,24%	2,30%	1,24%	2,47%	0,35%	19,08%	1,06%	0,35%

Recursos	Direcionador de custos	Total de direcionadores	Comercial			Encom.	Administrativo						
			Comerc. STRP	Comerc. STRTF	Atender clientes	Comerc. STRE	Control.fi nanc.	Auditar	Control.	Gerenc. Inform.	Gerenc. pessoal	Dirigir a empresa	Gerenc. jurídico
Remuneração-comerc.	% tempo-comerc.	100%	96,91%	0,77%	2,32%	-	-	-	-	-	-	-	-
Remuneração-encom.	% tempo-encom.	100%	-	-	-	100,00%	-	-	-	-	-	-	-
Remuneração-admnist.	% tempo-admnist.	100%	-	-	-	-	36,84%	7,89%	18,42%	5,26%	21,05%	5,26%	5,26%
% no total de atividades		100%	44,35%	0,35%	1,06%	4,59%	2,47%	0,53%	1,24%	0,35%	1,41%	0,35%	0,35%

Tabela 4 – Matriz de alocação dos gastos com remuneração

Recursos	Valor (R\$)	Total de direcionadores	Atividades										
			Manutenção							Operacional			
			Control. frota	Inspeci. veículos	Consert. veículos	Trocar lubrif.	Trocar pneus	Abastec. veículos	Movim. estoque	Comprar insumos	Control. operação	Estatis-tica	Análise de Disco
Remuneração-manut.	375.755,42	100%	8.876,11	79.885,01	159.770,02	20.710,93	38.463,15	20.710,93	41.421,86	5.917,41	-	-	-
Remuneração-operac.	239.228,07	100%	-	-	-	-	-	-	-	-	222.729,58	12.373,87	4.124,62
Total		100%	8.876,11	79.885,01	159.770,02	20.710,93	38.463,15	20.710,93	41.421,86	5.917,41	222.729,58	12.373,87	4.124,62

Recursos	Valor (R\$)	Total de direcionadores	Comercial			Encom.	Administrativo						
			Comerc. STRP	Comerc. STRTF	Atender clientes	Comerc. STRE	Control. financ.	Auditar	Control.	Gerenc. Inform.	Gerenc. pessoal	Dirigir a empresa	Gerenc. jurídico
Remuneração-comerc.	524.435,82	100%	508.237,03	4.049,70	12.149,09	-	-	-	-	-	-	-	-
Remuneração-encom.	60.803,97	100%	-	-	-	60.803,97	-	-	-	-	-	-	-
Remuneração-admnist.	164.690,10	100%	-	-	-	-	60.675,30	13.001,85	30.337,65	8.667,90	34.671,60	8.667,90	8.667,90
Total	1.364.913,38	100%	508.237,03	4.049,70	12.149,09	60.803,97	60.675,30	13.001,85	30.337,65	8.667,90	34.671,60	8.667,90	8.667,90

Tabela 5 – Mapa auxiliar de alocação da depreciação

Recursos	Direcionador de custos	Total de direcionadores	Atividades											
			Manutenção								Operacional			
			Control. frota	Inspeci. veículos	Consert. veículos	Trocar lubrif.	Trocar pneus	Abastec. veículos	Movim. estoque	Comprar insumos	Control. operação	Higienizar veículos	Estatística	Análise de Disco
Dep.Máquinas e equipamentos	% util.máq.e equiptos	100%	0,08%	0,75%	34,11%	0,19%	5,91%	7,89%	0,39%	0,06%	3,00%	38,42%	0,17%	0,06%
Dep.Acessórios e ferramentas	% util.aces.e ferramentas	100%	-	-	75,28%	-	24,72%	-	-	-	-	-	-	-
Dep.Móveis e utensílios	% util.móv.e utensílios	100%	1,00%	0,05%	0,05%	0,05%	0,05%	2,00%	2,00%	1,00%	20,79%	1,25%	1,95%	0,37%
Dep.Computadores e periféricos	% util.comp.e periféricos	100%	2,60%	1,77%	2,54%	0,75%	0,75%	0,75%	2,55%	1,80%	12,69%	2,50%	3,60%	1,25%
Dep.Edifícios	% util.de edifícios	100%	-	6,50%	12,50%	5,00%	5,00%	12,50%	6,50%	-	29,50%	22,50%	-	-

Recursos	Direcionador de custos	Total de direcionadores	Comercial			Encom.	Administrativo						
			Comerc. STRP	Comerc. STRTF	Atender clientes	Comerc. STRE	Control. financ.	Auditar	Control.	Gerenc. Inform.	Gerenc. pessoal	Dirigir a empresa	Gerenc. jurídico
Dep.Máquinas e equipamentos	% util.máq.e equiptos	100%	6,96%	0,06%	0,17%	0,72%	0,39%	0,08%	0,19%	0,06%	0,22%	0,06%	0,06%
Dep.Móveis e utensílios	% util.móv.e utensílios	100%	44,45%	8,94%	0,95%	4,10%	4,06%	0,87%	2,03%	0,58%	2,32%	0,57%	0,57%
Dep.Computadores e periféricos	% util.comp.e periféricos	100%	29,25%	2,00%	1,60%	13,92%	3,47%	1,25%	3,65%	8,90%	1,41%	0,50%	0,50%

Tabela 6 – Matriz de alocação dos gastos com depreciação

Recursos	Valor (R\$)	Total de direcionadores	Atividades											
			Manutenção								Operacional			
			Control. frota	Inspeci. veículos	Consert. veículos	Trocar lubrif.	Trocar pneus	Abastec. veículos	Movim. estoque	Comprar insumos	Control. operação	Higienizar veículos	Estatística	Análise de Disco
Dep.Máquinas e equipamentos	11.360,12	100%	9,09	85,20	3.874,94	21,58	671,38	896,31	44,30	6,82	340,80	4.364,56	19,31	6,82
Dep.Acessórios e ferramentas	555,75	100%	-	-	418,37	-	137,38	-	-	-	-	-	-	-
Dep.Móveis e utensílios	4.842,86	100%	48,43	2,42	2,42	2,42	2,42	96,86	96,86	48,43	1.006,83	60,54	94,44	17,92
Dep.Computadores e periféricos	19.151,55	100%	497,94	338,98	486,45	143,64	143,64	143,64	488,36	344,73	2.430,33	478,79	689,46	239,39
Dep.Edifícios	2.861,18	100%	-	185,98	357,65	143,06	143,06	357,65	185,98	-	844,05	643,77	-	-
Total	38.771,46	100%	555,46	612,58	5.139,82	310,70	1.097,88	1.494,45	815,50	399,97	4.622,01	5.547,65	803,20	264,13

Recursos	Valor (R\$)	Total de direcionadores	Comercial			Encom.	Administrativo						
			Comerc. STRP	Comerc. STRTF	Atender clientes	Comerc. STRE	Control. financ.	Auditar	Control.	Gerenc. Inform.	Gerenc. pessoal	Dirigir a empresa	Gerenc. jurídico
Dep.Máquinas e equipamentos	11.360,12	100%	790,66	6,82	19,31	81,79	44,30	9,09	21,58	6,82	24,99	6,82	6,82
Dep.Móveis e utensílios	4.842,86	100%	2.152,65	432,95	46,01	198,56	196,62	42,13	98,31	28,09	112,35	27,60	27,60
Dep.Computadores e periféricos	19.151,55	100%	5.601,83	383,03	306,42	2.665,90	664,56	239,39	699,03	1.704,49	270,04	95,76	95,76
Total		100%	8.545,14	822,80	371,74	2.946,25	905,48	290,62	818,93	1.739,39	407,38	130,18	130,18

Tabela 7 – Mapa auxiliar de alocação dos outros gastos (extra remuneração e depreciação)

Recursos	Valor (R\$)	Total de direcionadores	Atividades											
			Manutenção								Operacional			
			Control. frota	Inspeci. veículos	Consert. veículos	Trocar lubrif.	Trocar pneus	Abastec. veículos	Movim. estoque	Comprar insumos	Control. operação	Higienizar veículos	Estatística	Análise de Disco
Remuneração de pessoal	Conforme Tabela 3	100%												
Depreciação	Conforme Tabela 5	100%												
Publicidade e propaganda	% utilização - propaganda	100%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Comissões	Direto	-												
Despesas financeiras	% Faturamento	100%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Aluguéis	% utilização - aluguel	100%	1,00%	4,00%	8,00%	1,00%	3,00%	5,00%	8,00%	1,00%	11,00%	8,00%	2,00%	1,00%
Telefone	% utilização - telefone	100%	1,00%	2,00%	2,00%	2,00%	2,00%	0,50%	2,00%	10,00%	5,00%	0,00%	2,00%	2,00%
Água	% utilização - água	100%	1,00%	3,00%	1,00%	1,00%	1,00%	1,00%	1,00%	0,50%	1,00%	79,50%	1,00%	0,50%
Energia elétrica	% utilização - energia	100%	2,00%	5,00%	13,00%	2,00%	3,00%	3,00%	3,00%	3,00%	3,00%	15,00%	3,00%	3,00%
Informática e comunicação	% utilização - informática e comun.	100%	1,60%	1,26%	2,53%	1,45%	1,60%	1,45%	2,81%	3,45%	6,45%	0,00%	2,50%	1,50%
Material de expediente	% tempo - pessoal	100%	0,53%	4,77%	9,54%	1,24%	2,30%	1,24%	2,47%	0,35%	19,08%	0,00%	1,06%	0,35%
Vigilância	% tempo - pessoal	100%	0,53%	4,77%	9,54%	1,24%	2,30%	1,24%	2,47%	0,35%	19,08%	0,00%	1,06%	0,35%
Contratação de terceiros	Direto	-												
Taxas	% utilização - taxa	100%	0,50%	-	-	-	-	-	0,25%	0,25%	1,00%	-	1,00%	1,00%
Viagens e estadas	% utilização - viagens e estadas	100%	0,15%	1,60%	3,20%	0,40%	0,80%	0,40%	0,50%	0,25%	12,30%	0,00%	1,25%	0,30%
Refeições	% tempo - pessoal	100%	0,53%	4,77%	9,54%	1,24%	2,30%	1,24%	2,47%	0,35%	19,08%	0,00%	1,06%	0,35%
Outros gastos	% tempo - pessoal	100%	0,53%	4,77%	9,54%	1,24%	2,30%	1,24%	2,47%	0,35%	19,08%	0,00%	1,06%	0,35%

Recursos	Valor (R\$)	Total de direcionadores	Comercial			Encom.	Administrativo							
			Comerc. STRP	Comerc. STRTF	Atender clientes	Comerc. STRE	Control. financ.	Auditar	Control.	Gerenc. Inform.	Gerenc. pessoal	Dirigir a empresa	Gerenc. jurídico	
Remuneração de pessoal	Conforme Tabela 3	100%												
Depreciação	Conforme Tabela 5	100%												
Publicidade e propaganda	% utilização - propaganda	100%	83,84%	2,49%	5,00%	8,67%	-	-	-	-	-	-	-	-
Comissões	Direto	-												
Despesas financeiras	% Faturamento	100%	88,84%	2,49%	-	8,67%	-	-	-	-	-	-	-	-
Aluguéis	% utilização - aluguel	100%	21,00%	1,50%	2,00%	10,00%	2,00%	1,00%	2,00%	3,00%	2,00%	1,50%	1,00%	
Telefone	% utilização - telefone	100%	21,50%	9,00%	15,00%	14,00%	2,00%	1,00%	2,00%	1,00%	2,00%	1,00%	1,00%	
Água	% utilização - água	100%	0,50%	0,50%	0,50%	2,00%	1,00%	0,50%	1,00%	0,50%	1,00%	0,50%	0,50%	
Energia elétrica	% utilização - energia	100%	11,00%	2,50%	3,00%	7,00%	3,00%	1,50%	3,00%	5,00%	3,00%	1,50%	1,50%	
Informática e comunicação	% utilização - informática e comun.	100%	22,17%	6,25%	1,35%	7,32%	5,72%	1,78%	5,45%	15,63%	4,53%	1,60%	1,60%	
Material de expediente	% tempo - pessoal	100%	44,35%	0,35%	1,06%	4,59%	2,47%	0,53%	1,24%	0,35%	1,41%	0,35%	0,35%	
Vigilância	% tempo - pessoal	100%	44,35%	0,35%	1,06%	4,59%	2,47%	0,53%	1,24%	0,35%	1,41%	0,35%	0,35%	
Contratação de terceiros	Direto	-												
Taxas	% utilização - taxa	100%	47,00%	15,00%	1,00%	18,00%	3,00%	1,00%	5,00%	1,00%	3,00%	1,00%	1,00%	
Viagens e estadas	% utilização - viagens e estadas	100%	12,30%	5,00%	0,25%	6,50%	0,55%	23,00%	12,50%	0,75%	0,50%	16,50%	1,00%	
Refeições	% tempo - pessoal	100%	44,35%	0,35%	1,06%	4,59%	2,47%	0,53%	1,24%	0,35%	1,41%	0,35%	0,35%	
Outros gastos	% tempo - pessoal	100%	44,35%	0,35%	1,06%	4,59%	2,47%	0,53%	1,24%	0,35%	1,41%	0,35%	0,35%	

Tabela 8 – Matriz de alocação de todos os gastos

Recursos	Valor (R\$)	Total de direcionadores	Atividades											
			Manutenção								Operacional			
			Control. frota	Inspeci. veículos	Consert. veículos	Trocar lubrif.	Trocar pneus	Abastec. veículos	Movim. estoque	Comprar insumos	Control. operação	Higienizar veículos	Estatística	Análise de Disco
Remuneração de pessoal	1.364.913,38	100%	8.876,11	79.885,01	159.770,02	20.710,93	38.463,15	20.710,93	41.421,86	5.917,41	222.729,58	-	12.373,87	4.124,62
Depreciação	38.771,46	100%	555,46	612,58	5.139,82	310,70	1.097,88	1.494,45	815,50	399,97	4.622,01	5.547,65	803,20	264,13
Publicidade e propaganda	18.696,10	100%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Comissões	493.817,81	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Despesas financeiras	89.036,69	100%	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Aluguéis	806.559,86	100%	8.065,60	32.262,39	64.524,79	8.065,60	24.196,80	40.327,99	64.524,79	8.065,60	88.721,58	64.524,79	16.131,20	8.065,60
Telefone	52.496,80	100%	524,97	1.049,94	1.049,94	1.049,94	1.049,94	262,48	1.049,94	5.249,68	2.624,84	-	1.049,94	1.049,94
Água	16.841,70	100%	168,42	505,25	168,42	168,42	168,42	168,42	168,42	84,21	168,42	13.389,15	168,42	84,21
Energia elétrica	60.113,33	100%	1.202,27	3.005,67	7.814,73	1.202,27	1.803,40	1.803,40	1.803,40	1.803,40	1.803,40	9.017,00	1.803,40	1.803,40
Informática e comunicação	91.648,06	100%	1.466,37	1.154,77	2.318,70	1.328,90	1.466,37	1.328,90	2.575,31	3.161,86	5.911,30	-	2.291,20	1.374,72
Material de expediente	36.969,50	100%	195,95	1.763,56	3.527,13	457,22	849,12	457,22	914,44	130,63	7.054,25	-	391,90	130,63
Vigilância	65.000,76	100%	344,53	3.100,74	6.201,49	803,90	1.492,95	803,90	1.607,79	229,68	12.402,97	-	689,05	229,68
Contratação de terceiros	161.221,41	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	161.221,41	-	-
Taxas	7.397,56	100%	36,99	-	-	-	-	-	18,49	18,49	73,98	-	73,98	73,98
Viagens e estadas	11.196,46	100%	16,79	179,14	358,29	44,79	89,57	44,79	55,98	27,99	1.377,16	-	139,96	33,59
Refeições	20.954,34	100%	111,07	999,59	1.999,18	259,15	481,28	259,15	518,31	74,04	3.998,35	-	222,13	74,04
Outros gastos	875.902,97	100%	4.642,60	41.783,36	83.566,71	10.832,72	20.117,91	10.832,72	21.665,44	3.095,06	167.133,43	-	9.285,19	3.095,06
Total:	4.211.538,19		26.207,11	166.302,00	336.439,21	45.234,52	91.276,79	78.494,35	137.139,67	28.258,04	518.621,28	253.700,00	45.423,43	20.403,61

Recursos	Valor (R\$)	Total de direcionadores	Comercial			Encom.	Administrativo						
			Comerc. STRP	Comerc. STRTF	Atender clientes	Comerc. STRE	Control. financ.	Auditar	Control.	Gerenc. Inform.	Gerenc. pessoal	Dirigir a empresa	Gerenc. jurídico
Remuneração de pessoal	1.364.913,38	100%	508.237,03	4.049,70	12.149,09	60.803,97	60.675,30	13.001,85	30.337,65	8.667,90	34.671,60	8.667,90	8.667,90
Depreciação	38.771,46	100%	8.545,14	822,80	371,74	2.946,25	905,48	290,62	818,93	1.739,39	407,38	130,18	130,18
Publicidade e propaganda	18.696,10	100%	15.674,81	465,53	934,81	1.620,95	-	-	-	-	-	-	-
Comissões	493.817,81	-	317.668,60	-	-	176.149,21	-	-	-	-	-	-	-
Despesas financeiras	89.036,69	100%	79.100,20	2.217,01	-	7.719,48	-	-	-	-	-	-	-
Aluguéis	806.559,86	100%	169.377,57	12.098,40	16.131,20	80.655,99	16.131,20	8.065,60	16.131,20	24.196,80	16.131,20	12.098,40	8.065,60
Telefone	52.496,80	100%	11.286,81	4.724,71	7.874,52	7.349,55	1.049,94	524,97	1.049,94	524,97	1.049,94	524,97	524,97
Água	16.841,70	100%	84,21	84,21	84,21	336,83	168,42	84,21	168,42	84,21	168,42	84,21	84,21
Energia elétrica	60.113,33	100%	6.612,47	1.502,83	1.803,40	4.207,93	1.803,40	901,70	1.803,40	3.005,67	1.803,40	901,70	901,70
Informática e comunicação	91.648,06	100%	20.318,37	5.728,00	1.237,25	6.708,64	5.242,27	1.631,34	4.994,82	14.324,59	4.151,66	1.466,37	1.466,37
Material de expediente	36.969,50	100%	16.394,60	130,63	391,90	1.698,25	914,44	195,95	457,22	130,63	522,54	130,63	130,63
Vigilância	65.000,76	100%	28.825,43	229,68	689,05	2.985,90	1.607,79	344,53	803,90	229,68	918,74	229,68	229,68
Contratação de terceiros	161.221,41	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Taxas	7.397,56	100%	3.476,85	1.109,63	73,98	1.331,56	221,93	73,98	369,88	73,98	221,93	73,98	73,98
Viagens e estadas	11.196,46	100%	1.377,16	559,82	27,99	727,77	61,58	2.575,19	1.399,56	83,97	55,98	1.847,42	111,96
Refeições	20.954,34	100%	9.292,47	74,04	222,13	962,57	518,31	111,07	259,15	74,04	296,17	74,04	74,04
Outros gastos	875.902,97	100%	388.430,47	3.095,06	9.285,19	40.235,83	21.665,44	4.642,60	10.832,72	3.095,06	12.380,25	3.095,06	3.095,06
Total:	4.211.538,19		1.584.702,20	36.892,08	51.276,46	396.440,67	110.965,49	32.443,58	69.426,77	56.230,90	72.779,20	29.324,54	23.556,29

Desta forma, segue-se a alocação do custo de cada atividade aos objetos de custos, ou seja, é realizada a segunda etapa do ABC.

3.6.2.3 Atribuição dos custos das atividades aos objetos de custos – segunda etapa do ABC

A segunda etapa do ABC contempla a alocação dos custos de cada atividade, apurados na primeira etapa na seção anterior, aos objetos de custos a partir da seleção dos direcionadores de atividades demonstrados no Quadro 8.

	Atividades	Direcionador de atividades	Descrição
Manutenção	Controlar frota	Nr. de veículos	Número total de veículos utilizados na operação
	Inspecionar veículos	Nr. de viagens	Quantidade total de viagens realizadas
	Consertar veículos	Nr.de KM percorrida	Quantidade total de KM percorrida
	Trocar lubrificantes	Nr.de KM percorrida	Quantidade total de KM percorrida
	Trocar pneus	Nr.de KM percorrida	Quantidade total de KM percorrida
	Abastecer veículos	Nr. de litros de consumidos	Quantidade de litros de óleo diesel consumidos
	Movimentar estoque	Nr.de KM percorrida	Quantidade total de KM percorrida
	Comprar insumos	Nr.de KM percorrida	Quantidade total de KM percorrida
Operac.	Controlar operação	Nr. de viagens	Quantidade total de viagens realizadas
	Higienizar veículos	Nr. de viagens	Quantidade total de viagens realizadas
	Estatística	Nr. de viagens	Quantidade total de viagens realizadas
	Análise de Disco	Nr. de viagens	Quantidade total de viagens realizadas
Com.	Comercializar STRP	Nr.de passageiros transp.	Quantidade de passageiros transportados
	Comercializar STRTF	Nr.de viagens de tur.e fret.	Quantidade de viagens de turismo e fretamento
	Atender clientes	Nr.de passageiros transp.	Quantidade de passageiros transportados
Enc.	Comercializar STRE	Nr.de encomendas transp.	Quantidade de encomendas transportados (kg)
Administrativo	Controlar financeiro	Nr.de KM percorrida	Quantidade total de KM percorrida
	Auditar	Nr.de KM percorrida	Quantidade total de KM percorrida
	Controladoria	Nr.de KM percorrida	Quantidade total de KM percorrida
	Gerenciar informática	Nr.de KM percorrida	Quantidade total de KM percorrida
	Gerenciar pessoal	Nr.de KM percorrida	Quantidade total de KM percorrida
	Gerenciar a empresa	Nr.de KM percorrida	Quantidade total de KM percorrida
	Gerenciar jurídico	Nr.de KM percorrida	Quantidade total de KM percorrida

Quadro 8 - Identificação dos direcionadores de atividades

As atividades relacionadas aos veículos foram direcionadas pelo número de veículos na frota, as de manutenção foram relacionadas ao número de KM percorrida, abastecimento foi direcionado pelo número de litros abastecidos, as de operação em relação ao número total de viagens, as de venda ao número de passageiros e/ou encomendas transportados e as atividades administrativas em relação a KM. Estes direcionados representam valores totais da empresa.

Considerando-se que os objetos de custos de uma empresa de transporte rodoviário de passageiros e encomendas são representados por cada linha regular de transporte de passageiros e encomendas e pelas viagens de turismo e fretamento realizadas, nesta pesquisa optou-se por identificar primeiramente o valor unitário da cada direcionador de atividade para que a partir destes fossem apurados os custos dos objetos.

Neste contexto, a Tabela 9 apresenta o mapa auxiliar em que foi calculado o valor unitário de cada direcionador de atividades com base no custo total de cada atividade em relação ao valor total de cada direcionador de atividade selecionado.

Tabela 9 – Mapa auxiliar de alocação das atividades

Atividades	Custo total (R\$)	Direcionador de atividades	Total do direcionador	Custo por unidade do direcionador
Controlar frota	26.207,11	Nr. de veículos	350	74,87746
Inspecionar veículos	166.302,00	Nr. de viagens	8.268	20,11393
Consertar veículos	336.439,21	Nr.de KM percorrida	3.050.228	0,11030
Trocar lubrificantes	45.234,52	Nr.de KM percorrida	3.050.228	0,01483
Trocar pneus	91.276,79	Nr.de KM percorrida	3.050.228	0,02992
Abastecer veículos	78.494,35	Nr. de litros de comb.consumidos	1.084.356	0,07239
Movimentar estoque	137.139,67	Nr.de KM percorrida	3.050.228	0,04496
Comprar insumos	28.258,04	Nr.de KM percorrida	3.050.228	0,00926
Controlar operação	518.621,28	Nr. de viagens	8.268	62,72633
Higienizar veículos	253.700,00	Nr. de viagens	8.268	30,68457
Estatística	45.423,43	Nr. de viagens	8.268	5,49388
Análise de Disco	20.403,61	Nr. de viagens	8.268	2,46778
Comercializar STRP	1.584.702,20	Nr.de passageiros transportados	345.917	4,58116
Comercializar STRTF	36.892,08	Nr.de viagens de tur.e fretamento	35	1.054,05945
Atender clientes	51.276,46	Nr.de passageiros transportados	345.917	0,14823
Comercializar STRE	396.440,67	Nr.de encomendas transportadas	46.505	8,52469
Controlar financeiro	110.965,49	Nr.de KM percorrida	3.050.228	0,03638
Auditar	32.443,58	Nr.de KM percorrida	3.050.228	0,01064
Controladoria	69.426,77	Nr.de KM percorrida	3.050.228	0,02276
Gerenciar informática	56.230,90	Nr.de KM percorrida	3.050.228	0,01843
Gerenciar pessoal	72.779,20	Nr.de KM percorrida	3.050.228	0,02386
Gerenciar a empresa	29.324,54	Nr.de KM percorrida	3.050.228	0,00961
Gerenciar jurídico	23.556,29	Nr.de KM percorrida	3.050.228	0,00772
Total:	4.211.538,19			1.264,09

Realizada a segunda etapa do ABC, método aplicado para o cálculo dos custos indiretos e das despesas do serviço de transporte rodoviário de passageiros e encomendas, é possível identificar os gastos totais da linha selecionada para o estudo de caso (linha Curitiba x Florianópolis com ônibus convencional).

3.6.3 Apuração dos gastos totais da linha

Na seção 3.6.1 foi apurado os custos diretos de um veículo convencional empregado na linha Curitiba x Florianópolis.

Verificou-se também que a utilização do veículo para o transporte de passageiros e de encomendas faz com que a maioria dos gastos destas operações seja de natureza comum entre estes serviços.

Por este motivo, o critério empregado para alocação dos gastos neste trabalho, foi aquele definido pela ANTT no manual de plano de contas (ANTT, 2008), ou seja, para empresas que transportam tanto passageiros quanto encomendas em seus veículos, que a alocação dos custos comuns seja realizada considerando a proporção da receita auferida por cada tipo de serviço no faturamento.

Sendo assim, o Quadro 5 trouxe informações operacionais da linha do estudo de caso, incluindo-se as receitas auferidas pelo transporte de passageiros, no valor de R\$174.804,60, e de encomendas, no valor de R\$19.265,27, totalizando o faturamento da linha em R\$194.069,87. Neste caso, os percentuais de receita de passagens e de encomendas sobre o total de receitas arrecadadas utilizados para o direcionamento dos gastos comuns são, respectivamente, de 90,07% e 9,93%.

A Tabela 10 apresenta a distribuição dos custos diretos (fixos e variáveis) apurados diretamente ao veículo e totalizados em R\$42.611,66 a partir dos percentuais de participação do serviço de transporte de passageiros e de encomendas no faturamento.

Tabela 10 – Resumo dos custos diretos da linha

Descrição	Valor (R\$)	Serviços	
		STRP (90,07%)	STRE (9,93%)
Custos diretos fixos	11.942,39	10.756,51	1.185,88
Remuneração de motorista	5.531,60	4.982,31	549,29
Licenciamento/IPVA/DPVAT/seguro de veículos	568,57	512,11	56,46
Depreciação de veículos	5.842,22	5.262,09	580,13
Custo direto variáveis	30.669,27	27.623,81	3.045,46
Combustível	23.609,53	21.265,10	2.344,43
Lubrificantes	175,76	158,30	17,45
Pneus	2.311,25	2.081,75	229,51
Peças e acessórios	4.572,73	4.118,65	454,07
Total dos custos diretos	42.611,66	38.380,32	4.231,34

É possível verificar a participação expressiva dos gastos com combustível no total dos gastos diretos do veículo utilizado na realização da linha. Outros gastos de relevância são a remuneração de motoristas e a depreciação dos veículos.

Os custos indiretos e as despesas foram apurados pelo ABC e obteve-se o valor destes gastos a partir do cálculo de quanto a linha consumiu das atividades, com base no valor unitário de cada direcionador de atividade. A Tabela 11 demonstra os valores apurados.

Tabela 11 – Matriz de alocação dos custos das atividades à linha

Atividades	Direcionador de atividades	Custo por unidade do direcionador (R\$)	Qtde da linha	Custo conjunto por atividade da linha (R\$)	Objetos de Custos	
					STRP (90,07%)	STRE (9,93%)
Controlar frota	Nr. de veículos	74,87746	1	74,88	67,44	7,44
Inspecionar veículos	Nr. de viagens	20,11393	120	2.413,67	2.173,99	239,68
Consertar veículos	Nr.de KM percorrida	0,11030	38.040	4.195,80	3.779,16	416,64
Trocar lubrificantes	Nr.de KM percorrida	0,01483	38.040	564,13	508,11	56,02
Trocar pneus	Nr.de KM percorrida	0,02992	38.040	1.138,33	1.025,29	113,04
Abastecer veículos	Nr. de litros de comb.consumidos	0,07239	13.465	974,70	877,92	96,79
Movimentar estoque	Nr.de KM percorrida	0,04496	38.040	1.710,30	1.540,46	169,83
Comprar insumos	Nr.de KM percorrida	0,00926	38.040	352,41	317,42	34,99
Controlar operação	Nr. de viagens	62,72633	120	7.527,16	6.779,71	747,45
Higienizar veículos	Nr. de viagens	30,68457	120	3.682,15	3.316,51	365,64
Estatística	Nr. de viagens	5,49388	120	659,27	593,80	65,47
Análise de Disco	Nr. de viagens	2,46778	120	296,13	266,73	29,41
Comercializar STRP	Nr.de passageiros transportados	4,58116	7.170	32.846,94	32.846,94	-
Comercializar STRTF	Nr.de viagens de tur.e fretamento	1.054,05945	-	-	-	-
Atender clientes	Nr.de passageiros transportados	0,14823	7.170	1.062,83	957,29	105,54
Comercializar STRE	Nr.de encomendas transportadas	8,52469	750	6.393,52	-	6.393,52
Controlar financeiro	Nr.de KM percorrida	0,03638	38.040	1.383,87	1.246,45	137,42
Auditar	Nr.de KM percorrida	0,01064	38.040	404,61	364,43	40,18
Controladoria	Nr.de KM percorrida	0,02276	38.040	865,84	779,86	85,98
Gerenciar informática	Nr.de KM percorrida	0,01843	38.040	701,27	631,63	69,64
Gerenciar pessoal	Nr.de KM percorrida	0,02386	38.040	907,64	817,51	90,13
Gerenciar a empresa	Nr.de KM percorrida	0,00961	38.040	365,71	329,40	36,32
Gerenciar jurídico	Nr.de KM percorrida	0,00772	38.040	293,78	264,60	29,17
Total:				68.814,93	59.484,67	9.330,26

O STRP acumulou o total de R\$59.484,67 do total dos gastos das atividades enquanto que o STRE totalizou R\$9.330,26. Dentre as atividades que contribuíram para o cálculo do gasto com transporte de passageiros estão as atividades de comercializar os serviços e controlar a operação, da mesma forma que no transporte de encomendas.

Em conclusão, a Tabela 12 apresenta um resumo dos gastos totais das operações de transportes rodoviário de passageiros e encomendas na linha Curitiba x Florianópolis.

Observa-se que os custos diretos representam 38,2% dos gastos totais enquanto que os indiretos e as despesas são relativos a 61,8% dos gastos apurados para a linha. No transporte de passageiros o gasto médio apurado por passageiro foi de R\$13,65 e para encomendas foi de R\$18,08. Estes números representam o gasto médio unitário para cada passageiro/encomendas transportado na linha Curitiba x Florianópolis.

Tabela 12 – Resumo dos gastos totais da linha

Descrição	Gastos conjuntos		Serviços	
	Valor (R\$)	% Partic.	STRP (90,07%)	STRE (9,93%)
Custos diretos	42.611,66	38,2%	38.380,32	4.231,34
Custos diretos fixos	11.942,39	10,7%	10.756,51	1.185,88
Custo diretos variáveis	30.669,27	27,5%	27.623,81	3.045,46
Custos indiretos e despesas	68.814,93	61,8%	59.484,67	9.330,26
Custos das atividades	68.814,93	61,8%	59.484,67	9.330,26
Total dos gastos	111.426,59	100,0%	97.864,99	13.561,60
Passageiros/encomendas transportados			7.170	750
Gasto médio por passageiro/encomendas			13,65	18,08

Sob o contexto que as empresas de transporte rodoviário de passageiros e encomendas precisam conhecer e gerir bem seus gastos, para que possam aproveitar o maior retorno possível sobre seus investimentos, faz-se uma análise na próxima seção, dos gastos apurados em relação ao custo meta identificado de uma das operações.

3.7 CUSTO META

Na revisão teórica realizada no capítulo 2 deste trabalho constatou-se que o custo meta pode ser definido como o custo máximo admitido a um determinado preço para que a empresa consiga o mínimo da rentabilidade esperada.

Desta forma, sabe-se que o preço máximo praticado no serviço de transporte rodoviário interestadual de passageiros é aquele definido pela ANTT no quadro tarifário de cada linha. No caso da linha Curitiba x Florianópolis, que está sendo custeada a título de exemplo neste trabalho, o preço máximo que a empresa pode praticar no transporte de passageiros, sendo que o ponto de partida e de chegada sejam os mesmos da linha, é de R\$36,30 sem considerar a tributação do ICMS, que é de 12%, ou de R\$41,25 considerando a cobrança do imposto.

A partir do preço máximo definido pela ANTT e da tributação do ICMS, a empresa precisa considerar ainda os impostos federais sobre o faturamento do serviço de transporte rodoviário de passageiros que são o PIS e a COFINS, nas alíquotas respectivas de 0,65% e 3%.

A meta de lucro adotada pela empresa vai de acordo com a definição estabelecida pelo conselho administrativo da *holding*. Neste caso, o retorno esperado pelos investimentos é de 30% sobre o faturamento do serviço de transporte de passageiros antes da tributação dos impostos sobre o lucro, o imposto de renda e a contribuição social.

Neste cenário, foi identificado o custo meta conforme demonstra a Tabela 13.

Tabela 13 – Identificação do custo meta de uma linha

Descrição	%	Valor (R\$)
Preço máximo praticado c/ ICMS	100%	41,25
ICMS	12%	4,95
PIS	0,65%	0,27
COFINS	3%	1,24
Margem de lucro desejada	30%	12,38
Custo-meta	54%	22,42

Pode-se ver que o custo meta do serviço de transporte rodoviário de passageiros no trecho máximo da linha Curitiba x Florianópolis é de 54% do preço máximo praticado, ou seja, a empresa precisa que os totais dos seus gastos sejam no máximo de R\$22,42 para cada passageiro transportado ao valor de R\$41,25 de receita.

Ressalta-se que este valor foi apurado com base nos gastos totais levantados para o serviço de transporte de passageiros em relação ao número total de passageiros transportados em todos os trechos da linha.

Conhecendo o custo meta faz-se uma análise da relação entre os gastos realizados apurados no item 3.6 e custo máximo que deve ser praticado, considerando os dados levantados da operação da linha Curitiba x Florianópolis:

- Custo meta identificado para linha : **R\$22,42**
- Custo real da empresa nesta linha : **R\$13,65**

Em comparação dos valores apresentados, verifica-se que o gasto realizado unitário é inferior ao custo meta em R\$8,77 (39,12%).

Com esta diferença é possível concluir que o custo meta é maior do que o realmente ocorrido e que a margem de folga apontada pode ser objeto do planejamento estratégico da empresa.

Verifica-se que uma das alternativas do posicionamento estratégico seria aumentar a sua margem de retorno dos investimentos, aplicar maiores recursos com enfoque na diferenciação dos serviços prestados ou praticar descontos promocionais visando atrair um número maior de passageiros.

3.9 RESULTADOS OBSERVADOS

O terceiro capítulo deste trabalho tratou sobre a realização de um estudo de caso sob a luz da gestão estratégica de custos aplicada a uma empresa de transporte rodoviário de passageiros e encomendas, a Auto Viação Catarinense Ltda.

A partir dos conceitos revisados no segundo capítulo da pesquisa, foi realizada a identificação de parte da cadeia de valor do mercado de transporte rodoviário de passageiros e encomendas, a verificação do posicionamento estratégico adotado pela empresa, a apuração dos gastos incorridos no transporte de passageiros e encomendas, a identificação do custo meta do transporte de passageiros e por fim, foi analisada a relação entre os gastos incorridos deste serviço e o custo meta encontrado.

Em relação à identificação de parte da cadeia de valor do mercado de transporte rodoviário de passageiros e encomendas constatou-se que a empresa precisa explorar as ligações externas através dos elos mantidos com fornecedores e clientes. Um estreitamento do relacionamento com seus fornecedores consolida o posicionamento estratégico de adquirir insumos com qualidade e preços atrativos. Enquanto que o relacionamento com clientes deve estar voltado à criação de valores que atraiam os passageiros e que garantam a vantagem competitiva da empresa em relação à concorrência intermodal existente no mercado. Em relação as encomendas, da mesma forma, a empresa deve observar a melhoria do relacionamento com os clientes ainda que este faturamento seja menos expressivo no faturamento.

O posicionamento estratégico da empresa é um misto voltado ao enfoque da liderança em custos e diferenciação, com enfoque maior no primeiro posicionamento em função da definição de preços máximos realizada pela ANTT, no caso do transporte rodoviário de passageiros. No tocante as receitas de encomendas, o posicionamento de liderança de custos também é praticado pois, o lucro obtido nestas operações também requer um gerenciamento adequado de seus gastos.

Na apuração dos gastos incorridos pelo serviço de transporte rodoviário de passageiros, os custos diretos foram alocados aos veículos e os custos indiretos e as despesas foram calculados a partir de um dos instrumentos da GEC, o método de custeio ABC.

As atividades custeadas tiveram como base as atividades relacionadas no fluxograma exposto neste capítulo e seus gastos foram direcionados com a seleção de direcionadores já existentes na empresa.

A metodologia de cálculo dos custos proposta foi aplicada às operações de uma das linhas praticadas pela empresa, a linha Curitiba x Florianópolis, em um determinado mês.

Nessa empresa observa-se a ocorrência de gastos comuns a dois serviços devido ao transporte de passageiros e encomendas através de um mesmo veículo, sendo assim, estes foram alocados entre os serviços de acordo a receita de cada um em relação ao faturamento.

Outro instrumento da gestão estratégica de custo aplicada no trabalho foi o custo meta. O custo meta dos serviços de transporte rodoviário interestadual de passageiros foi identificado a partir do preço máximo definido quadro tarifário da linha Curitiba x Florianópolis, considerando o ICMS, os impostos federais e a margem de retorno esperada.

A partir dos dados apontados neste trabalho a empresa pode trabalhar seu posicionamento estratégico através da adoção de medidas tenham a finalidade de captar um maior número de clientes, expandindo suas operações e garantindo a sua vantagem competitiva perante a concorrência, ou ainda, aumentar o retorno dos investidores.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O quarto capítulo deste trabalho contempla as conclusões do trabalho quanto aos objetivos da pesquisa, bem como, as recomendações para trabalhos futuros identificadas.

4.1 CONCLUSÕES DO TRABALHO

O estudo realizado teve por objetivo geral analisar os custos de uma empresa de transporte rodoviário de passageiros e encomendas à luz da gestão estratégica de custos.

A pergunta de pesquisa foi: “como analisar os custos de uma empresa de transporte rodoviário de passageiros e encomendas à luz da gestão estratégica de custos?”. Conclui-se que o questionamento foi respondido no decorrer do trabalho, através do estudo de caso realizado na Auto Viação Catarinense Ltda..

Verificou-se que a gestão estratégica de custos pode ser caracterizada como um instrumento que trata das informações de custos sob um contexto mais amplo do que o abordado pelas informações gerenciais tradicionais, isto porque, na GEC os custos são tratados em função dos elementos estratégicos da organização. Conhecer a cadeia de valor, adotar um posicionamento estratégico e compreender a relação dos direcionadores de custos com as atividades, são os três focos abordados na gestão estratégica de custos.

Sendo assim, em relação aos objetivos específicos definidos foi possível verificar que:

A cadeia de valor representa um conjunto de atividades relevantes criadoras de valor que vai desde o fornecimento dos insumos até o consumidor final. Sob esta percepção, analisou-se a cadeia de valor do setor de transporte rodoviário de passageiros e encomendas e constatou-se que a empresa estudada precisa conhecer a cadeia da qual faz parte, em função do desenvolvimento de valores no seu relacionamento com fornecedores e clientes, que permitam o alcance da vantagem competitiva.

Em relação ao posicionamento estratégico constatou-se que a empresa pode praticar a liderança em custos, diferenciação ou focalização. No caso desta pesquisa, a empresa estudada adota o posicionamento de liderança em custos já suas atividades de transporte de passageiros são regidas por concessões públicas e por este motivo, há limitação do preço máximo praticado. De modo geral constatou-se que a empresa procurar executar um gerenciamento eficaz de seus recursos para que o retorno esperado seja atingido.

Na apuração dos custos incorridos dos serviços de transporte rodoviário interestadual de passageiros e de encomendas verificou-se que entre os custos diretos, o gasto com combustível é o mais expressivo. No custeio das atividades, a comercialização dos serviços e o controle da operação são as atividades que consomem maior quantidade dos recursos.

Foi identificado o custo meta de uma operação específica do serviço de transporte interestadual de passageiros realizado pela empresa objeto de estudo, a linha Curitiba x Florianópolis. Em análise ao gasto real do trecho conferiu-se que o custo meta é superior ao gasto incorrido.

A partir da realização dos objetivos deste trabalho foi verificado como aplicar a gestão estratégica de custos em uma empresa de transporte rodoviário de passageiros e encomendas, ainda que não tenha sido explorado nesta pesquisa, todos os conceitos pertinentes, como a utilização dos direcionadores de custos abordados pela GEC.

Desta forma, concluiu-se no estudo de caso que uma empresa deste ramo de atividade, ainda que carente de procedimentos da contabilidade gerencial, como a adoção de instrumentos para apuração de gastos, pode utilizar da metodologia aqui discutida para obter informações de apoio ao processo decisório.

O aprimoramento da utilização de informações gerenciais elaboradas a partir da metodologia da gestão estratégica de custos, tende a ser um fator positivo na gestão dos negócios de transporte rodoviário de passageiros e encomendas. Através da GEC pode-se alcançar a melhoria dos resultados operacionais atingidos, de acordo com as expectativas do planejamento estratégico, e para a evolução do setor em questão, através da qualificação dos serviços prestados.

4.2 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

A realização do estudo de caso neste trabalho identificou através do fluxograma, as principais atividades executadas na empresa estudada. Essas atividades foram custeadas pelo método ABC para identificação dos gastos incorridos na prestação do serviço de transporte de passageiros e encomendas. Desta forma, pode-se realizar a aplicação do ABC a um nível mais detalhado em relação às atividades ou na seleção dos direcionadores.

Outra recomendação seria seguir as informações geradas na apuração dos custos pela utilização do ABC, neste trabalho, para a metodologia do ABM. Sendo assim, sugere-se que

em pesquisas futuras sejam exploradas as participações de cada atividade na composição dos gastos gerais, identificando-se possíveis atividades que adicionem ou não valor aos serviços.

Outra abordagem no que tange a gestão estratégica de custos é o tratamento sobre os direcionadores estruturais e de execução que aprimorariam as informações dos custos do transporte rodoviário de passageiros e encomendas, abordadas nesta pesquisa, a favor da tomada de decisão.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTES TERRESTRES – ANTT. **Apresentação**. Disponível em: < <http://www.antt.gov.br/passageiro/apresentacaopas.asp>>. Acesso em: 29 março 2010.

AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTES TERRESTRES – ANTT. **Manual de contabilidade do serviço público de transporte rodoviário interestadual e internacional de passageiros**. Disponível em: <http://www.antt.gov.br/manuais_contabilidade/Manual_Permissionaria.pdf>. Acesso em 05 maio 2010.

AUTO VIAÇÃO CATARINENSE LTDA. **Histórico**. Disponível em: <<http://www.catarinense.net/web/pt/empresa/historico.htm>>. Acesso em: 15 fevereiro 2010.

ATKINSON, Anthony, *et al.* **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BLOCHER, E.J, *et al.* **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Mcgraw-Hill, 2007.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. Porto Alegre: Brookman, 2002.

BRASIL. Decreto nº 2.521, 20 de março de 1998. Dispõe sobre a exploração, mediante permissão e autorização, de serviços de transporte rodoviário interestadual e internacional de passageiros e dá outras providências. Brasília-DF, 20 mar.1988. Disponível em: < <http://www.antt.gov.br/legislacao/internacional/Dec2521-98.pdf>>. Acesso em 19 março 2010.

BRASIL. Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art.175 da Constituição Federal, e dá outras providências. Brasília-DF, 13 fev.1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8987cons.htm>. Acesso em: 19 março 2010.

BRASIL. Lei nº 10.233, de 5 de junho de 2001. Dispõe sobre a reestruturação dos transportes aquaviário e terrestre, cria o Conselho Nacional de Integração de Políticas de Transporte, a Agência Nacional de Transportes Terrestres, a Agência Nacional de Transportes Aquaviários e o Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes, e dá outras providências. Brasília-DF, 5 jun. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LEIS_2001/L10233.htm>. Acesso em: 19 março 2010.

CASTRO, Newton. **Transporte rodoviário de passageiros: estrutura, desempenho e desafios regulatórios.** Faculdade de Administração da UFRJ. Rio de Janeiro, março. 2003. Disponível em: <<http://www.nemesis.org.br/docs/castro31>>. Acesso em: 19 março 2010.

COLAUTO, Douglas R.; BEUREN, Ilse M. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p.117-144.

CREPALDI, Aparecido Silvio. **Contabilidade gerencial: teoria e prática.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

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

GASPARETTO, Valdirene. **Uma discussão sobre a seleção de direcionadores de custos na implantação do custeio baseado em atividades.** 1999. 146 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Curso de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

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

IBGE. Veículos impulsionam crescimento da indústria em 2010, mostra IBGE. **G1**, São Paulo, 1 abril 2010. Disponível em: <http://g1.globo.com/Noticias/Economia_Negocios/0,,mul1553663-9356,00-veiculos+impulsionam+crescimento+da+industria+em+mostra+IBGE.html>. Acesso em 20 abril 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

JIAMBALVO, J. **Contabilidade gerencial.** Rio de Janeiro: LCT, 2002.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. **A estratégia em ação: *balanced scorecard*.** 7.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, Robert S; COOPER, Robin. **Custo & desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo.** São Paulo: Futura, 1998.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de. **Metodologia científica**. 3.ed. São Paulo, Atlas, 2000.

LEONE, George S. Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1997.

LEONE, George S. Guerra. **Custos: um enfoque administrativo**. 13.ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2000.

LONGARY, André A.; BEUREN, Ilse M. Caracterização da pesquisa em contabilidade. In: BEUREN, Ilse M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p.21-45.

LUNKES, Rogério João. **Contabilidade gerencial: um enfoque na tomada de decisão**. Florianópolis: Visualbooks, 2007.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

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

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: Custeio baseado em atividades**. São Paulo, Atlas, 1993.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E.V. **Curso moderno de contabilidade**. São Paulo: Lisa, 1997.

PADOVEZE, C.L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PEREZ Jr., José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PLAYER, Steve.; KEYS, David E.; LACERDA, Roberto. **ABM: lições do campo de batalha**. São Paulo: Makron Books, 1997.

PORTER, M. **Estratégia Competitiva: Técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Campus, 1980.

RAUPP, Fabiano M.; BEUREN, Ilse M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p.76-97.

RICHARDSON, Roberto J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, Joel José. **Contabilidade e análise de custos**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SHANK, John. 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.

SILVA, Christian Luiz da. **Proposta de uma metodologia de análise da competitividade e gestão estratégica de custos na cadeia de valor**: um estudo de caso do setor automobilístico. 2000. 229 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Curso de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo. Atlas, 1987.

VALENTE, Amir Mattar; PASSAGLIA, Eunice; NOVAES, Antonio Galvão. **Gerenciamento de transporte e frotas**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

APÊNDICES

Apêndice A - Quadro auxiliar de identificação do percentual de tempo do pessoal por atividade

Divisão/Atividade	Qtde de funcionários	Horas trabalhadas	% do tempo da divisão	% tempo
Operacional	116	25.520	100%	20,49%
Controlar operação	108	23.760	93,10%	19,08%
Estatística	6	1.320	5,17%	1,06%
Análise de Disco	2	440	1,72%	0,35%
Manutenção	127	27.940	100%	22,44%
Inspecionar veículos	27	5.940	21,26%	4,77%
Consertar veículos	54	11.880	42,52%	9,54%
Trocar lubrificantes	7	1.540	5,51%	1,24%
Trocar pneus	13	2.860	10,24%	2,30%
Abastecer veículos	7	1.540	5,51%	1,24%
Controlar frota	3	660	2,36%	0,53%
Movimentar estoque	14	3.080	11,02%	2,47%
Comprar insumos	2	440	1,57%	0,35%
Comercial	259	56.980	100%	45,76%
Comercializar STRP	251	55.220	96,91%	44,35%
Comercializar STRTF	2	440	0,77%	0,35%
Atender clientes	6	1.320	2,32%	1,06%
Encomendas	26	5.720	100%	4,59%
Comercializar STRE	26	5.720	100,00%	4,59%
Administrativo total	38	8.360	100%	6,71%
Controladoria	24	5.280	63,16%	4,24%
Controlar financeiro	14	3.080	36,84%	2,47%
Auditar	3	660	7,89%	0,53%
Controladoria	7	1.540	18,42%	1,24%
Administrativo	10	2.200	26,32%	1,77%
Gerenciar informática	2	440	5,26%	0,35%
Gerenciar pessoal	8	1.760	21,05%	1,41%
Diretoria	2	440	5,26%	0,35%
Dirigir a empresa	2	440	5,26%	0,35%
Jurídico	2	440	5,26%	0,35%
Gerenciar jurídico	2	440	5,26%	0,35%
Total	566	124.520		100%

Apêndice B - Quadro auxiliar de identificação dos equipamentos utilizados

Bens	Atividade relacionada	Qtidade	VM	VD	VMD
Edifícios		1	858.353,65		2.861,18
Curitiba	-	1	858.353,65	300	2.861,18
Máquinas e equipamentos		35	488.806,77		11.360,12
Bomba de abastecimento	Abastecer veículos	15	52.500,00	60	875,00
Cabine de pintura c/ ventilador axial	Consertar veículos	2	38.186,02	36	1.060,72
Central telefônica	Todas-equipto único	1	34.330,51	60	572,18
Elevador para manut.do ônibus	Consertar veículos	1	64.195,96	36	1.783,22
Elíptico	Consertar veículos	4	24.000,00	36	666,67
Gerador	Todas-equipto único	1	72.776,00	60	1.212,93
Lavadora de peças industriais	Higienizar veículos	4	72.504,32	36	2.014,01
Máquina de lavar ônibus	Higienizar veículos	2	60.637,96	36	1.684,39
Máquina de tratam.biológico	Higienizar veículos	1	40.000,00	60	666,67
Máquina monta/desm.de pneus	Trocar pneus	1	22.704,00	36	630,67
Torquímetro	Consertar veículos	3	6.972,00	36	193,67
Acessórios e ferramentas		28	33.345,18		555,75
Bomba Hidropneum.e cilindro hidráulico	Consertar veículos	1	3.156,20	60	52,60
Chave de impacto	Consertar veículos	2	5.006,82	60	83,45
Colocador de posição	Consertar veículos	1	1.304,13	60	21,74
Compressor de ar	Consertar veículos	1	3.577,37	60	59,62
Parafuzadeira pneumática de impacto	Trocar pneus	4	8.244,40	60	137,41
Pistola para pintura	Consertar veículos	9	670,32	60	11,17
Ponte rolante manual	Consertar veículos	1	4.000,00	60	66,67
Prensa hidráulica	Consertar veículos	6	1.655,39	60	27,59
Rebitadeira pneumática	Consertar veículos	2	3.365,28	60	56,09
Viradeira multidobra	Consertar veículos	1	2.365,27	60	39,42
Móveis e utensílios		677	453.982,61		4.525,15
Ar condicionado	Ativ.Op./Com./Enc./Adm.	50	89.035,38	60	1.483,92
Armário	Ativ.Op./Com./Enc./Adm.	146	57.035,44	120	475,30
Arquivo de aço	Atividades administrativo	38	13.289,51	120	110,75
Balcão	Ativ.Op./Com./Enc.	65	139.733,79	120	1.164,45
Cadeira	Ativ.Op./Com./Enc./Adm.	201	59.241,66	120	493,68
Gaveteiro	Atividades administrativo	45	13.929,57	120	116,08
Mesa	Ativ.Op./Com./Enc./Adm.	132	81.717,26	120	680,98
Computadores e periféricos		656	657.094,65		19.151,55
Computador	Ativ.Man./Op./Com./Enc./Adm.	216	274.829,76	24	11.451,24
Impressora	Ativ.Man./Op./Com./Enc./Adm.	208	138.602,88	60	2.310,05
Monitor	Ativ.Man./Op./Com./Enc./Adm.	216	80.364,96	36	2.232,36
Notbook	Ativ.Man./Op./Com./Enc./Adm.	8	17.451,52	24	727,15
Servidor	Ativ.Man./Op./Com./Enc./Adm.	6	138.685,35	60	2.311,42
Switch	Ativ.Man./Op./Com./Enc./Adm.	2	7.160,18	60	119,34
Total da depreciação		1.397	2.491.582,86		38.453,75
VM:valor de mercado; VD: vida útil do bem; e VMD: valor mensal de depreciação.					