



Tiago Filipe Da Conceição Branco

Análise e controlo de gastos numa empresa de transportes

Mestrado em Gestão
Faculdade de Economia

Abril 2011



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



• U • C •

FEUC FACULDADE DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Análise e controlo de gastos numa empresa de transportes

Relatório de Estágio Curricular

2º CICLO – Mestrado em Gestão

Orientador de estágio na FEUC: Professora Doutora Patrícia Silva

Orientador na entidade: Sr. Jorge Lemos

Data de Início do estágio curricular: 15 de Setembro de 2010

Data de Conclusão do Estágio: 2 de Fevereiro de 2011

Tiago Filipe Da Conceição Branco

Nº 2005007111

Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

Abril de 2011

Resumo e Palavras-chave

O objectivo deste relatório consiste em dar a conhecer o processo de implementação de um sistema de controlo gastos na empresa Transportes Lemos, Lda., bem como dar a conhecer as actividades por mim realizadas dentro da empresa durante o período de estágio.

Em primeiro lugar, irei contextualizar a empresa no sector dos transportes, será feita uma apresentação da empresa e serão identificadas e explicadas todas as actividades por mim realizadas.

De seguida será desenvolvida uma componente teórica, relacionada com os sistemas de custeio, na qual irei enquadrar a empresa onde realizei o estágio e de seguida determinar-se-á o sistema de custeio que mais se adequa ao tipo de serviços realizados pela empresa. Após a determinação do sistema de custeio, será desenvolvido um modelo de cálculo que permitirá determinar com rigor os custos inerentes ao serviço de transportes de mercadorias.

Toda a investigação teórica foi suportada pela bibliografia relacionada com os assuntos desenvolvidos e foi ainda utilizado o recurso às novas tecnologias, nomeadamente a internet.

Após a finalização do estágio concluí que a implementação de um sistema de custeio para determinação dos gastos de transporte, embora por si só não seja suficiente, permite à empresa rentabilizar os seus recursos afectando-os de forma mais eficiente às necessidades da empresa e facilita a tomada de decisões por parte dos seus gestores.

Palavras-chave: Transportes, gastos, contabilidade, gestão, custeio, logística, controlo

Abstract

The purpose of this report is to present the implementation process of a cost control system in the Transportes Lemos, Lda. Company, as well as to present the activities made by me in this company during the probation period.

First of all, I will contextualize the company in the transport sector. A presentation about the company will be shown and all the activities performed by me will be identified and explained.

After a theoretical component will be developed, related to the cost accounting, in which I will frame the company where I did the probation. After that, will be determined the cost system that suits the type of services performed by the company, and then will be performed a calculation model that allow the company managers to determine with accuracy the costs of the freight transport services.

All the theoretical research was supported by the literature related with the developed subjects and was also used the resource to the new technologies, especially the internet.

In the end of the probation period I have concluded that the implementation of a cost system to determine the transportation costs allows the company to capitalize on its resources affecting them more efficiently to the company needs.

Keywords: Transports, costs, accounting, management, logistic

Agradecimentos

A elaboração deste relatório de estágio encerra uma das fases mais importantes da minha vida a qual permitiu o meu crescimento tanto a nível pessoal como profissional. Durante a elaboração do mesmo contei com a ajuda e o apoio de algumas pessoas sem as quais não teria sido possível chegar ao fim deste ciclo. Torna-se, assim, imprescindível uma palavra de agradecimento a todas essas pessoas.

Em primeiro lugar agradeço à Transportes Lemos, Lda., empresa onde realizei o estágio curricular, pela oportunidade que me foi concedida e pelo apoio recebido por todos os colaboradores da empresa durante o período de estágio.

Agradeço também ao sócio-gerente Jorge Lemos, meu orientador na empresa, por todo o apoio e compreensão prestados, bem como aos colaboradores Rogério Ribeiro, Rui Correia, Célia Costa, Edite Marques e Afonso Alexandre pela paciência, conhecimentos transmitidos, e disponibilidade para me esclarecerem em todas as minhas dúvidas.

Agradeço à Faculdade de Economia pela oportunidade de realizar o estágio curricular bem como a todos os professores que me permitiram adquirir os conhecimentos necessários para o meu futuro profissional.

Um obrigado muito especial à minha orientadora de estágio, a Professora Doutora Patrícia Pereira da Silva, pela forma como orientou o meu estágio e pelo apoio e disponibilidade demonstrados ao longo do mesmo.

Aos meus pais, irmã, namorada e à restante família por todos os conselhos, pelo apoio incondicional prestado ao longo deste percurso, pela compreensão, confiança e carinho que sempre me deram.

Por fim, gostaria de agradecer aos meus amigos por me acompanharem sempre neste percurso, pelos conselhos que me deram, pelas experiências partilhadas e por todo o apoio e amizade que sempre me proporcionaram.

A todos, um bem-haja!

Índice

ÍNDICE DE FIGURAS	IX
ÍNDICE DE ANEXOS	X
SIGLAS.....	XI
CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO	12
CAPÍTULO II – O SECTOR E A EMPRESA.....	15
2.1 – O SECTOR DOS TRANSPORTES EM PORTUGAL.....	16
2.1.1 - <i>Principais indicadores.....</i>	16
2.1.2 - <i>Principais empresas do sector.....</i>	16
2.2 - SOBRE A EMPRESA TRANSPORTES LEMOS, LDA.	18
2.2.1 – <i>Breve Historial</i>	18
2.2.2 – <i>Recursos Humanos</i>	19
2.2.3 – <i>Política de qualidade</i>	20
2.2.4 – <i>Serviços Prestados</i>	20
2.2.5 – <i>Clientes</i>	21
2.2.6 – <i>Fornecedores</i>	21
2.2.7 – <i>Dados Financeiros</i>	22
CAPÍTULO III – O ESTÁGIO.....	24
3.1 – TRABALHO DE ARQUIVO	25
3.2 – ANÁLISE ECONÓMICA E FINANCEIRA	27

3.3 – CONTROLO DOS EQUIPAMENTOS UTILIZADOS PELA EMPRESA	33
3.4 – ANÁLISE, CONTROLO E TRATAMENTO DE DOCUMENTOS DE DESPESA.....	34
3.5 – GESTÃO DOS CLIENTES DE COBRANÇA DUVIDOSA	37
CAPÍTULO IV – SISTEMAS DE CUSTEIO: ASPECTOS TEÓRICOS	39
4.1 - A SITUAÇÃO ACTUAL	40
4.2 – SISTEMAS DE CUSTEIO: ASPECTOS TEÓRICOS.....	41
4.2.1 – <i>As necessidades de custeio</i>	41
4.2.2 – <i>A contabilidade Geral e a Contabilidade Analítica</i>	42
4.2.3 – <i>Utilizadores da Contabilidade Analítica</i>	46
4.2.4 - <i>Objectivos e funções da Contabilidade analítica</i>	46
4.2.5 – <i>Classificação dos gastos</i>	47
4.2.6 - <i>Sistemas de apuramento de gastos</i>	49
4.2.7 - <i>Métodos de apuramento dos gastos</i>	52
4.2.8 – <i>Contabilidade de Gestão em empresas de serviços</i>	53
4.2.9 - <i>Definição e implementação de uma Contabilidade Analítica</i>	55
CAPÍTULO V – IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTROLO DE GASTOS NOS TRANSPORTES LEMOS, LDA.	57
5.1 – INTRODUÇÃO	58
5.2 – PRESSUPOSTOS	58
5.3 – RECOLHA E ANÁLISE DE DADOS	59
5.4 – A ESCOLHA DO SISTEMA DE CONTROLO DE GASTOS	60

5.5 – MAPA DO SISTEMA DE CONTROLO DE GASTOS IMPLEMENTADO	62
5.5.1 – Principais aspectos	63
CAPÍTULO VI - CONCLUSÃO.....	66
BIBLIOGRAFIA	70
ANEXOS	73

Índice de Figuras

Figura 1 - Frota da empresa.....	18
Figura 2 - Organograma da empresa.....	19
Figura 3 - Evolução do Activo e da Prestação de serviços.....	22
Figura 4 - Evolução do Resultado Líquido e do Capital Próprio	23
Figura 5 - Registo de folha de viagem no software Tlemos.exe.....	26
Figura 6 - Mapa de indicadores Económico-Financeiros.....	29
Figura 7 - Lançamento de gastos relativos às portagens no software Tlemos.exe.....	36
Figura 8 - Relação entre a Contabilidade interna e o processo de gestão.....	44
Figura 9 - Critérios de comparação entre a Contabilidade Geral e Analítica	45
Figura 10 - Pressupostos utilizados no controlo de gastos	58
Figura 11 - Mapa de controlo de gastos.....	62

Índice de Anexos

Anexo 1 – Mapa dos gastos variáveis (parte 1).....	74
Anexo 2 – Mapa dos gastos variáveis (parte 2).....	75
Anexo 3 – Mapa dos gastos variáveis (parte 3).....	76
Anexo 4 – Mapa dos gastos fixos (parte 1)	77
Anexo 5 – Mapa dos gastos fixos (parte 2)	78
Anexo 6 – Mapa dos gastos fixos (parte 3)	79
Anexo 7 – Demonstração de Resultados (2007, 2008 e 2009)	80
Anexo 8 – Folha de controlo de equipamento.....	81

Siglas

ANTRAM – Associação Nacional de Transportadores Públicos Rodoviários de Mercadorias

CP – Capital próprio

DR – Demonstração de Resultados

FEUC – Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

GPS – *Global Positioning System*

IMTT – Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres

INE – Instituto Nacional de Estatística

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

PME – Pequenas e Médias Empresas

POC – Plano Oficial de Contabilidade

RCP – Rendibilidade dos Capitais Próprios

RL – Resultado Líquido

ROE – *Return On Equity*

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

UE-27 – Os 27 Estados-membros da União Europeia

VAB – Valor Acrescentado Bruto

CAPÍTULO I

INTRODUÇÃO

1 - Introdução

O Mestrado em Gestão da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra contempla a disciplina de Estágio Curricular, na qual se insere a realização de um estágio numa empresa bem como a realização do relatório de estágio.

O estágio é sem dúvida um importante meio de contacto com o mundo empresarial, que nos oferece a oportunidade de colocar em prática os conhecimentos adquiridos ao longo do percurso académico bem como aperfeiçoar e adquirir novas competências.

Este estágio, realizado na empresa Transportes Lemos, Lda., teve a duração de 5 meses com início no dia 15 de Setembro de 2010 e fim no dia 2 de Fevereiro de 2011. Todo o trabalho por mim realizado esteve inserido nos departamentos da qualidade e manutenção.

O relatório de estágio visa descrever as tarefas realizadas ao longo do estágio bem como integrar um tema desenvolvido por mim no seio da empresa, de acordo com os conhecimentos adquiridos ao longo do Mestrado em Gestão.

Hoje em dia, face à forte concorrência no sector dos transportes, bem como ao crescente aumento dos custos inerentes ao mesmo, verifica-se uma maior necessidade de controlar os gastos por parte das empresas transportadoras. Na maioria dos casos os gerentes dessas mesmas empresas não dão a devida importância e valor à gestão dos gastos levando, em muitos casos à falência das empresas ou a graves problemas financeiros. Deste modo, decidi abordar *“A análise e controlo de gastos numa empresa de transportes”*.

Em termos de custos existe muita literatura disponível no entanto, no que se refere à determinação de gastos em empresas de serviços a literatura existente é escassa, ainda mais quando se trata do sector dos transportes rodoviários.

A definição de um sistema de custeio por si só não garante o sucesso das empresas. Para que tal aconteça será necessário conciliar esse sistema com uma boa política de marketing, um planeamento rigoroso, uma estratégia eficaz, entre outros aspectos.

O presente relatório encontra-se dividido em 6 capítulos, todos eles fundamentados teórica e graficamente, sendo cada um deles sucintamente explicado de seguida.

O presente capítulo é o capítulo I no qual é apresentado um breve resumo do relatório de estágio.

No capítulo II é realizada uma análise ao sector dos transportes em Portugal procedendo-se posteriormente ao enquadramento da empresa Transportes Lemos, Lda. no sector dos transportes em Portugal.

No capítulo III são apresentadas todas as actividades por mim realizadas durante o estágio na empresa, sendo cada uma delas devidamente explicada.

O capítulo IV diz respeito aos aspectos teóricos relacionados com o tema principal deste relatório. É abordada a Contabilidade de Gestão e os sistemas de custeio sem esquecer o modo como as empresas abordam e utilizam esses sistemas actualmente.

No capítulo seguinte é então apresentado o estudo por mim realizado na empresa com base na informação disponibilizada no capítulo anterior. Todo o estudo é devidamente fundamentado recorrendo a um conjunto de informação por mim recolhida ao longo do estágio.

Por último, no capítulo VI, são apresentadas as conclusões finais do relatório, onde é feita uma análise crítica ao trabalho desenvolvido, uma avaliação do contributo do tema desenvolvido, bem como as considerações sobre a empresa e sobre os conhecimentos por mim adquiridos. É ainda apresentado um enquadramento com os conhecimentos adquiridos durante o 1º e 2º ciclos do curso de Gestão.

O relatório termina com as referências bibliográficas utilizadas para a realização deste relatório.

CAPÍTULO II

O SECTOR E A EMPRESA

2.1 – O sector dos transportes em Portugal

2.1.1 - Principais indicadores¹

Grande parte da actividade económica Portuguesa gira através dos fluxos de trocas comerciais que diariamente se processam nacional e internacionalmente.

De acordo com o IMTT, em Dezembro de 2009 existiam em Portugal 10.454 empresas de transportes rodoviários de mercadorias sendo que a grande maioria são pequenas e micro empresas. Todas elas contabilizaram um total de 259 milhões de toneladas de mercadorias transportadas, menos 35 milhões do que em 2008, o que corresponde a cerca de 1,7% do total de mercadorias transportadas na UE-27.

Do total da população activa em Portugal no ano de 2009, o sector dos transportes empregava cerca de 163 mil pessoas, o que representa 2,9% da população activa.

Em relação à sua distribuição geográfica, cerca de 29,3% das empresas encontram-se no Norte do país, 35,5% encontra-se na zona Centro, 22,3% em Lisboa, 9,5% no Alentejo e apenas 3,3% no Algarve.

Outro dado relevante é o facto de mais de metade das empresas possuírem entre 1 e 4 veículos e apenas cerca de 50 empresas em Portugal possuem mais de 100 veículos.

Os principais destinos das empresas de transporte internacional são a Espanha, França e Alemanha.

2.1.2 - Principais empresas do sector

As principais empresas do sector dos transportes rodoviários de mercadorias em Portugal são a Patinter S.A., a Luís Simões, S.G.P.S., S.A., a DHL Express e a GEFCO.

¹ Fonte: IMTT, INE e Banco de Portugal.

A Patinter S.A. é a maior empresa nacional de transportes rodoviários e uma das maiores da Europa. Com mais de 40 anos de actividade, esta empresa dispõe de aproximadamente 1900 veículos pesados de mercadorias e 8 centros logísticos espalhados pela Europa. A sua sede encontra-se no concelho de Mangualde – Viseu.²

O grupo Luís Simões, S.G.P.S., S.A., conta com mais de 60 anos no mercado, tendo como principais áreas de negócio o transporte e a logística que representam cerca de 90% do volume de negócios do grupo, exercendo ainda outros serviços como o rent-a-cargo³. Sediado no Carregado, gere actualmente uma frota aproximada de 2000 veículos, emprega mais de 1800 colaboradores e está presente nas 10 principais regiões da península ibérica através de diversos centros operacionais de logística e transporte.⁴

A DHL Express é a líder mundial na prestação de serviços de correio expresso, transporte terrestre, aéreo, marítimo e logística. Está presente em mais de 220 países e possui actualmente cerca de 100 mil colaboradores e mais de 8 milhões de clientes. A sua sede geral situa-se na Alemanha. A DHL Express opera em Portugal desde 1982 sendo actualmente uma das maiores empresas de transporte e logística a operar no país, estando a sua sede localizada em Lisboa.⁵

Por último, A GEFCO apresenta-se como um dos maiores grupos de transporte e logística da Europa, estando presente em 27 países e contando actualmente com mais de 9400 colaboradores em todo o mundo. Para além dos serviços de transporte e logística que representam a sua principal área de negócio, a GEFCO cobre todos os serviços da cadeia de abastecimento como a distribuição, transporte, logística, suporte e manutenção, alfândega e representação fiscal. Em Portugal, presente desde 1992, existem 5 pólos localizados de Norte a Sul do país que contam com mais de 180 colaboradores.⁶

² Fonte: <http://www.patinter.com>.

³ Aluguer de viaturas pesadas sem condutor.

⁴ Fonte: <http://www.luis-simoes.pt>.

⁵ Fonte: <http://www.dhl.pt>.

⁶ Fonte: <http://pt.gefco.net>.

2.2 - Sobre a empresa Transportes Lemos, Lda.

A empresa Transportes Lemos, Lda., está situada em Chãs de Tavares, entre Mangualde e Guarda, no distrito de Viseu. A sua actividade principal é o transporte rodoviário de mercadorias prestando serviços de transporte de **cargas completas, fraccionadas ou grupagens⁷, entregas directas e serviços expresso**, para os mais variados destinos em **Portugal e na Europa Comunitária**.

O mercado Nacional representa apenas 5% do seu volume de negócios sendo que os restantes 95% são repartidos pela Espanha, França, Itália, Alemanha e os países do Benelux⁸.

Actualmente a empresa possui uma frota de 31 viaturas bem como uma área coberta para armazenagem com cerca de 1400m², um parque para as viaturas e ainda uma estação de serviço, como se pode verificar na figura 1.



Figura 1 - Frota da empresa (Fonte: www.tlemos.pt).

2.2.1 – Breve Historial⁹

Os transportes Lemos surgiram em 1961 quando Mário de Almeida Lemos a fundou como empresa em nome individual, actuando nos primeiros anos apenas a nível do transporte regional evoluindo em 1968 para o longo curso após licenciamento.

⁷ Transporte de vários tipos de mercadorias numa só carga.

⁸ Bélgica, Holanda e Luxemburgo.

⁹ Elaborado com base no *website* oficial dos Transportes Lemos, Lda – www.tlemos.pt.

É em 1988 que a empresa adquire um alvará¹⁰ de transporte nacional, constituindo-se assim a firma Transportes Lemos, Lda., que permitiu efectuar transportes para toda a Península Ibérica.

Em 1992, um novo licenciamento permitiu alargar a sua rede de transportes para toda a Europa Comunitária e, com a entrada da segunda geração na direcção da empresa, Jorge Lemos, a empresa virou a sua estratégia apostando mais no mercado internacional, estratégia essa que se verifica até aos dias de hoje.

2.2.2 – Recursos Humanos

Actualmente a empresa conta com quarenta membros, sendo que três são sócios gerentes, quatro trabalham nos departamentos/comissões de administração, tráfego, qualidade e manutenção, e os restantes são motoristas. Para melhor compreensão, a sua estrutura e organização são apresentadas no Organograma da Figura 2.



Figura 2 - Organograma da empresa (Fonte: Manual da Qualidade da Transportes Lemos, Lda.).

2.2.3 – Política de qualidade

*"Uma causa e um objectivo: O Cliente e a sua Satisfação."*¹¹

No sentido de garantir a qualidade e a melhoria contínua dos serviços prestados, os Transportes Lemos, Lda. desenvolveram um processo de reestrutura interna com vista à melhoria dos processos, tendo obtido a certificação de qualidade, segundo a Norma NP EN ISO 9001:2000, em Dezembro de 2002.

A Política da Qualidade dos Transportes Lemos, Lda. assenta no envolvimento de todos os seus colaboradores e na interligação entre os vários departamentos, de forma a garantir à Gerência todos os meios necessários para uma gestão mais eficiente.

Motivar todos os colaboradores, promover o bem-estar e a formação contínua e ao mesmo tempo respeitar o ambiente são algumas das linhas de orientação desta empresa.

*"Por cada transporte, plantamos uma árvore."*¹²

2.2.4 – Serviços Prestados¹³

A principal aposta dos Transportes Lemos, Lda., incide na obtenção de clientes directos e na qualidade dos serviços através do cumprimento dos prazos estabelecidos e da adequação dos veículos às diferentes necessidades dos seus clientes. Tais estratégias fomentam assim um crescimento sustentável num mercado cada vez mais exigente e concorrencial.

A empresa opera nos mais variados destinos de Portugal e na Europa Comunitária, nomeadamente Espanha, França, Alemanha, Bélgica, Suíça e Itália.

¹¹ Lema dos Transportes Lemos, Lda.

¹² Política ambiental da empresa, que planta uma árvore por cada transporte realizado.

¹³ Realizado com base no *website* oficial dos Transportes Lemos, Lda. e na informação disponibilizada pela empresa.

Em termos de serviços prestados, como já foi referido no início do capítulo, a empresa oferece serviços de transporte de cargas completas, fraccionadas ou grupagens, entregas directas e serviços expresso, colocando ao dispor dos seus clientes:

- ✓ Lonas
- ✓ Camiões Mega
- ✓ Porta-fatos
- ✓ Isotérmicos
- ✓ Porta-bobines
- ✓ Porta-máquinas

Para apoiar a troca, distribuição e armazenamento de cargas, bem como proceder à manutenção periódica dos veículos ou para o estacionamento das viaturas, dispõe ainda de uma área coberta com cerca de 1400 m².

2.2.5 – Clientes

A Transportes Lemos, Lda. tem um leque variado de clientes, nos mais diversos sectores de actividade, nomeadamente empresas transitários, indústria automóvel, madeira, pasta de papel, plástico, alimentos, entre outros.

A empresa possui ainda algumas parcerias estratégicas no que diz respeito à subcontratação de empresas do mesmo sector de forma a partilhar cargas para as quais não possui, no momento, viatura disponível para realizar o transporte.

2.2.6 – Fornecedores

Os principais fornecedores dos Transportes Lemos, Lda. são essencialmente empresas de combustíveis, manutenção de equipamento de transporte e fornecedores do próprio equipamento de transporte.

2.2.7 – Dados Financeiros

Nos três anos anteriores a 2010 a Transportes Lemos, Lda., registou uma diminuição das vendas e prestações de serviços e do total do Activo porem, verificou-se um aumento do Resultado Líquido e dos Capitais Próprios.

Em relação ao volume de Prestação de Serviços os valores registados foram de 3.762.570€ (2007), 3.371.771€ (2008) e 2.920.535€ (2009), devendo-se tal diminuição à forte crise económica verificada a partir do ano de 2008. O total do Activo registou os valores de 2.347.161€ em 2007, 2.003.182€ em 2008 e 1.906.105€ em 2009 devendo-se tal evolução à diminuição do volume de negócios. A figura 3 revela essas evoluções.

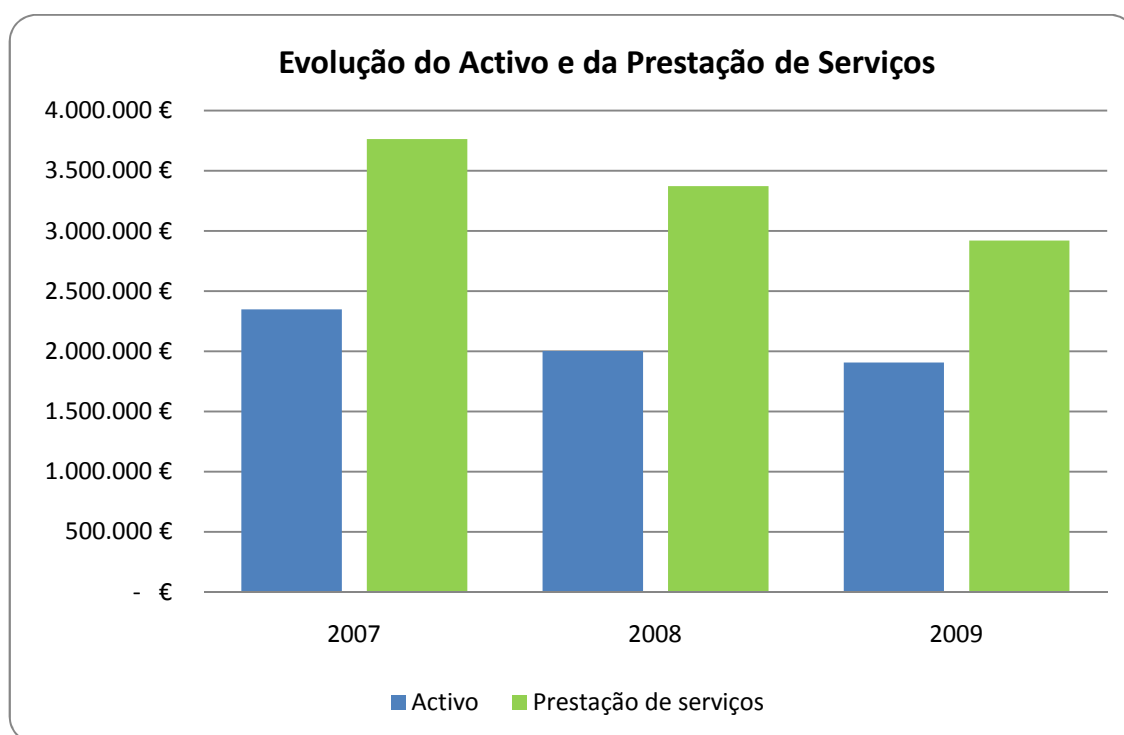


Figura 3 - Evolução do Activo e da Prestação de serviços (Fonte: Elaboração Própria).

O Resultado Líquido foi de 11.912€, 8.412€ e 22.195€ para 2007, 2008 e 2009 respectivamente, o que se pode explicar por uma maior eficiência na utilização dos recursos por parte da empresa. Também o Capital Próprio da empresa foi crescendo ao longo dos anos tendo atingido o valor de 309.241€, 317.653€ e 339.847€ para 2007, 2008 e 2009 respectivamente. A figura 4 demonstra a evolução do Resultado Líquido e do Capital próprio.

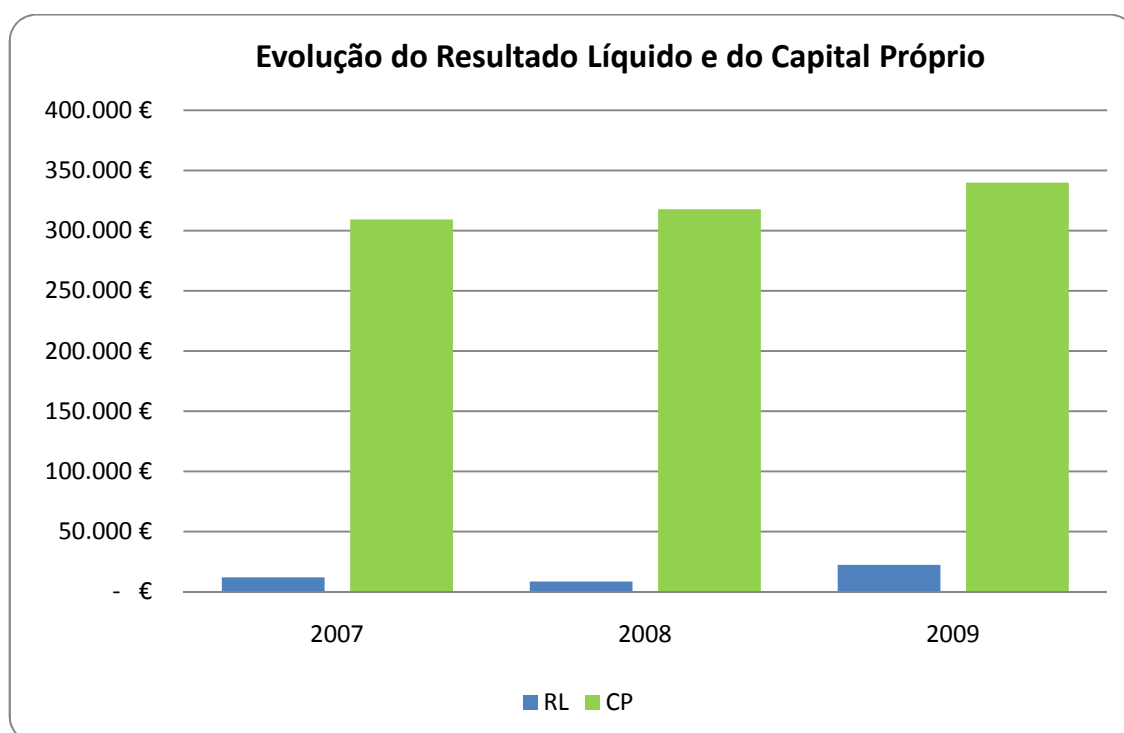


Figura 4 - Evolução do Resultado Líquido e do Capital Próprio (Fonte: Elaboração própria).

CAPÍTULO III

O ESTÁGIO

3 – O estágio

Desde o início do estágio, sempre foi meu objectivo reter todos os conhecimentos que a empresa me transmitisse relacionados com a Gestão. Os Transportes Lemos, Lda. deram-me essa oportunidade.

Ao longo das vinte semanas de estágio curricular as actividades realizadas decorreram essencialmente nas secções da Qualidade e da Contabilidade. De seguida irei apresentar as actividades por mim desenvolvidas ao longo do estágio e desenvolver cada uma delas:

- ✓ Trabalho de arquivo
- ✓ Análise económica e financeira
- ✓ Controlo dos equipamentos utilizados pela empresa
- ✓ Análise, controlo e tratamento de documentos de despesa
- ✓ Gestão dos clientes de cobrança duvidosa

Para além das actividades referidas, realizei ainda um mapa de controlo de custos por motorista e por serviço, tendo sido a mais importante actividade por mim realizada nos Transporte Lemos, Lda. e que serviu de caso de estudo para este relatório. Esta actividade será desenvolvida no Capítulo V tendo por base os fundamentos teóricos aplicáveis.

3.1 – Trabalho de arquivo

Após recepção na empresa, apresentação dos colaboradores, das instalações e normas de funcionamento, a primeira semana foi essencialmente de formação e adaptação, tendo apenas realizado algumas tarefas de arquivo de documentos e preparação de correspondência.

As tarefas de arquivo foram realizadas ao longo de todo o estágio consoante as necessidades. A empresa adopta uma política de arquivo segundo a qual, sempre que é utilizado algum documento já processado pela empresa ou sempre que é processado algum documento novo e já não esteja a ser utilizado, deve-se proceder ao seu arquivo de forma a

não se misturar com qualquer outro documento, não se perder ou simplesmente para manter a organização da empresa.

Os dias da semana em que se verifica mais trabalho de arquivo são a segunda-feira e sexta-feira, dias em que normalmente chegam ou partem mais motoristas para toda a Europa e como tal, torna-se necessário processar muitos documentos relativos às cargas e descargas e às viagens em geral. Os principais documentos processados são as folhas de viagem¹⁴, que são entregues pelos motoristas quando regressam das suas viagens e correspondem aos serviços prestados a cada cliente.

Outros documentos tais como talões de abastecimento de combustível, talões de portagens e relatórios mensais de quilómetros, contratos, recibos e facturas são também entregues periodicamente na empresa.

Após a recepção de todos esses documentos, realiza-se o seu processamento e são lançados os dados no programa informático da empresa denominado “Temos”¹⁵, sendo então de seguida arquivados por mim e pelos meus colegas de trabalho.

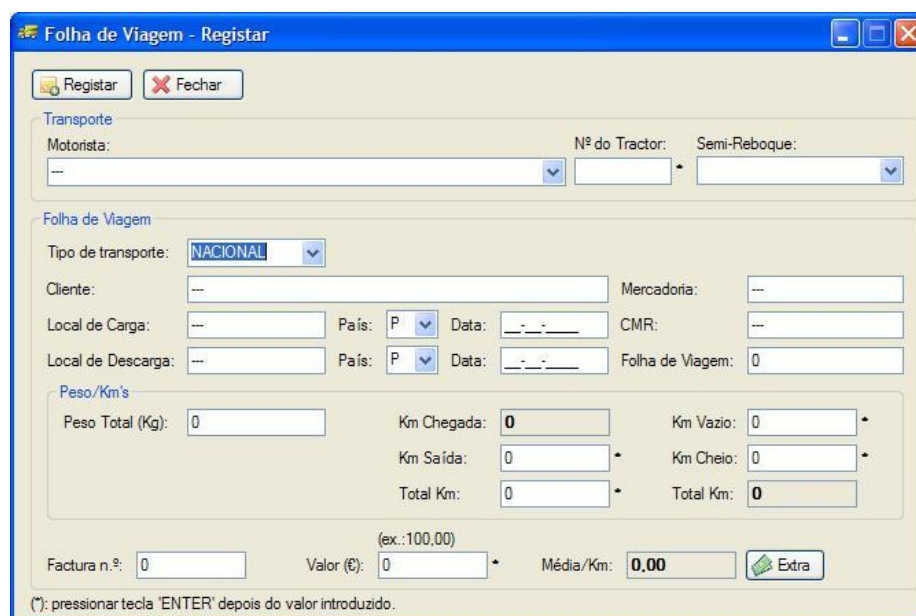


Figura 5 - Registo de folha de viagem no *software* Temos.exe (Fonte: *Software* Temos.exe).

¹⁴ Ficha obrigatória em cada transporte que contém informação sobre a viagem, mercadoria, distância percorrida, peso, entre outras informações.

¹⁵ *Software* criado exclusivamente para a empresa que permite a consulta e tratamento de dados da empresa.

O arquivo é realizado de acordo com o tipo de documento e com a secção a que pertence. As facturas e recibos originais são arquivados na secção da contabilidade de acordo com o tipo de cliente ou fornecedor, com o mês e ano em questão. Os restantes documentos são arquivados na secção da qualidade de acordo com o tipo de documento, do mês e ano e, no caso dos documentos relacionados com os motoristas e com as viagens, são arquivados no dossier do motorista em questão.

Existem dossiers relativos a:

- Facturas
- Recibos
- Motoristas
- Contratos
- Despesas
- Impostos
- Seguros
- Qualidade
- Normas

Sempre que seja necessária a consulta de algum documento relacionado com alguma viagem, motorista, despesa, entre outros, basta consultar o programa informático da empresa ou consultar o dossier do motorista, das facturas, dos contratos, entre outros, de acordo com a data pretendida e facilmente se encontra a informação desejada.

3.2 – Análise Económica e Financeira

De forma a conhecer a realidade da empresa, a sua situação actual e poder comparar com as demais empresas do sector, foi elaborada uma análise económico-financeira à empresa com recurso ao método dos rácios¹⁶, que mais não é do que um instrumento de apoio à gestão que permite comparar o desempenho económico e financeiro da organização e a sua evolução no tempo.

¹⁶ Os rácios utilizados encontram-se ainda contabilizados pelo POC.

Para realizar a análise económico-financeira, foram realizados os seguintes processos:

1. Determinar quais os rácios a utilizar e o intervalo de tempo a analisar

Em conjunto com os responsáveis da empresa, foram determinados os rácios mais relevantes a utilizar, bem como o período de análise.

Em relação aos rácios, foram então escolhidos os indicadores económico-financeiros de Rendibilidade, Liquidez, Estrutura Financeira e Actividade.

Foi determinado um período de análise de três anos – de 2007 até 2009.

2. Recolha da informação

A informação necessária para a elaboração dos rácios foi obtida através da elaboração dos seguintes documentos: Balanço¹⁷ e DR¹⁸.

Para a elaboração dos mapas referidos, foi recolhida toda a informação necessária junto do departamento de contabilidade da empresa.

Em relação ao sector, a informação foi recolhida com recurso ao site do INE¹⁹ e ao site do Banco de Portugal²⁰.

Após a recolha da informação contabilística, tornou-se necessária a criação de um Balanço Financeiro e de uma Demonstração de Resultados Financeira que pode ser consultada nos Anexos.

¹⁷ Os dados contabilísticos encontram-se ainda contabilizados pelo POC.

¹⁸ Os dados contabilísticos encontram-se ainda contabilizados pelo POC.

¹⁹ www.ine.pt - Instituto Nacional de Estatística.

²⁰ www.bportugal.pt – Banco de Portugal.

3. Cálculo dos rácios

Nesta fase, procedeu-se ao cálculo dos rácios de acordo com a informação obtida, como se pode verificar na Figura 6.

Rátios Económico-Financeiros	2007	2008	2009	Fórmula de Cálculo
Rendibilidade				
Rendibilidade dos capitais próprios (ROI) %	3,85%	2,65%	6,53%	$= \frac{\text{Resultado Líquido}}{\text{Capital Próprio}}$
Rendibilidade operacional do activo %	1,74%	-1,61%	0,86%	$= \frac{\text{Resultado Operacional}}{\text{Activo}}$
Rotação do activo (nº de vezes)	1,6	1,68	1,53	$= \frac{\text{Vendas e Prest. de Serviços}}{\text{Activo}}$
taxa de Valor Acrescentado Bruto %	38%	36%	37%	$= \frac{\text{Valor Acrescentado Bruto}}{\text{Vendas e Prest. de Serviços}}$
Liquidez				
Liquidez geral %	0,54	0,50	0,69	$= \frac{\text{Activo Corrente}}{\text{Passivo Corrente}}$
Liquidez Imediata %	0,03	0,02	0,10	$= \frac{\text{Caixa e Depósitos Bancários}}{\text{Passivo Corrente}}$
Estrutura financeira				
Autonomia financeira %	13,18%	15,86%	17,83%	$= \frac{\text{Capital Próprio}}{\text{Activo}}$
Taxa de endividamento %	45,37%	45,96%	34,12%	$= \frac{\text{Passivo}}{\text{Activo}}$
Actividade				
prazo médio de recebimentos (Nº de dias)	87	77	98	$= \frac{\text{Clientes} * 365}{\text{Vendas e Prest. de Serviços}}$
Prazo médio de pagamentos (Nº de dias)	78	35	72	$= \frac{\text{Fornecedores} * 365}{\text{Vendas e Prest. de Serviços}}$

Figura 6 - Mapa de indicadores Económico-Financeiros (Fonte: Elaboração própria).

4. Análise da situação económica e financeira

Por fim, e após o cálculo dos rácios escolhidos, foram analisados os resultados de cada um dos rácios bem como a situação económico-financeira da empresa. Todas as análises e conclusões foram reportadas aos sócios-gerentes da empresa.

- Rendibilidade dos Capitais Próprios (ROE)

Este rácio Indica-nos se o investimento feito na empresa está a ser rentável. Quanto maior este valor, maior é o crescimento da empresa, maiores são os proveitos e por sua vez, maior é o crescimento da riqueza dos proprietários.

De 2007 até 2009 verificou-se uma variação positiva deste rácio, pelo que se pode concluir que o investimento realizado está a ser rentável, embora não seja um valor muito alto.

- Rendibilidade Operacional do Activo

Este indicador procura relacionar os resultados antes de impostos e encargos financeiros com o Activo total da empresa.

Embora se mantenha em valores positivos em 2009, verificou-se uma variação negativa, pelo que a capacidade do Activo da empresa em gerar lucro tende a diminuir.

- Rotação do Activo

A rotação do Activo, indica o grau de utilização dos activos da empresa. Um rácio reduzido pode indicar que a empresa tem excesso de capital face às suas reais necessidades. Por sua vez, um rácio elevado pode indicar que existe um potencial de vendas que não está a ser maximizado, derivado da escassez de activos, ou seja, a empresa pode estar a trabalhar perto do limite da capacidade. Um valor elevado pode ainda indicar que os activos da empresa são antigos e estão totalmente amortizados.

De 2007 para 2009, verificou-se um ligeiro decréscimo deste valor para 1,53 sendo no entanto um valor elevado. Tal valor poderá ser explicado pela idade da frota ou pelo facto

da empresa estar perto do seu limite de capacidade, verificando-se assim uma possível escassez de activos de forma a maximizar as vendas.

- Taxa de VAB

A taxa de Valor Acrescentado Bruto indica-nos a percentagem de vendas e prestações de serviços que contribuíram para a criação de valor para a empresa.

Apesar de ter diminuído, a taxa de VAB mantêm-se na ordem dos 37/38% o que significa que o resultado final da actividade da empresa corresponde a cerca de 38% do volume de vendas e prestações de serviços.

- Liquidez Geral

Em 2007, 53% das responsabilidades de curto prazo poderiam ser satisfeitas recorrendo às disponibilidades, cobrança dos créditos de curto prazo e venda das existências. Em 2009 a liquidez geral da empresa melhorou aproximando-se mais da unidade.

Assim, este rácio indica-nos em que medida o Passivo corrente está coberto pelo Activo corrente, ou seja, dá aos seus utilizadores a informação sobre a capacidade de uma empresa em cumprir as suas responsabilidades a curto prazo.

- Liquidez Imediata

Este indicador compara o Activo disponível com o Passivo exigível a curto prazo. Este rácio apresenta valores muito inferiores à unidade apesar de se verificar uma melhoria em 2009. Deste modo verificam-se claramente dificuldades de tesouraria, pelo que, a empresa deve actuar sobre os prazos de pagamento ou recorrer a financiamentos.

- Autonomia Financeira

A autonomia financeira, um dos indicadores mais utilizados pelas instituições financeiras na apreciação do risco de crédito, representa a percentagem do Capital Próprio que financia o Activo da empresa.

De 2007 até 2009 a empresa apresenta, para este indicador, valores positivos e crescentes revelando assim um cenário financeiro positivo, uma vez que o Activo da empresa é financiado cada vez mais pelo Capital Próprio.

- Taxa de Endividamento

O efeito de endividamento compara o Passivo da empresa com o Capital Próprio, de forma a determinar o nível de endividamento da empresa. Quanto mais elevado for este valor, maior a vulnerabilidade da empresa.

Verificou-se um decréscimo deste valor entre 2007 e 2009 podendo-se concluir assim que houve uma diminuição do Passivo acompanhada por um aumento do Capital Próprio da empresa, ou seja, o nível de endividamento da empresa diminuiu.

- Prazo Médio de Recebimentos

É o rácio que mede a velocidade com que os clientes da empresa costumam pagar as suas dívidas. Um valor elevado é prejudicial para a empresa que poderá vir a ter graves problemas de tesouraria uma vez que em alguns casos, os pagamentos dos clientes podem demorar vários meses.

Em 2009 o prazo médio de recebimentos foi de 98 dias piorando a situação em relação aos anos anteriores, o que, tendo em conta que o prazo médio de pagamentos é menor, poderá levar a graves problemas de tesouraria.

- Prazo Médio de Pagamentos

É o rácio que mede a velocidade com que a empresa costuma pagar as suas dívidas aos fornecedores. Quanto menor o valor, mais rapidamente a empresa paga aos seus fornecedores no entanto, valores elevados, para além de poderem significar dificuldades da empresa em cumprir as suas obrigações, podem também significar um elevado grau de financiamento por parte dos fornecedores, útil para fazer face às necessidades de fundo de maneiio.

De 2007 até 2009 verifica-se uma ligeira diminuição no prazo médio de pagamentos para 72 dias.

3.3 – Controlo dos equipamentos utilizados pela empresa

Qualquer empresa tem ao seu dispor um conjunto de material que é utilizado para a sua actividade normal, como é o caso do material informático, de escritório, entre outros, dependendo da actividade de cada empresa.

No caso dos Transportes Lemos, Lda., para além do material informático usado nos escritórios, existe ainda uma série de materiais que todos os motoristas têm de possuir nos camiões que conduzem, como é o caso dos extintores, tacógrafos²¹, cabos, entre muitos outros.

Muitos desses materiais são obrigatórios por lei enquanto outros fazem parte dos equipamentos obrigatórios definidos pela política de qualidade da empresa.

De forma a controlar todos os equipamentos utilizados, disponíveis e em falta, foram criadas folhas de inspecções aos equipamentos para cada motorista de acordo com o tractor e semi-reboque utilizados. Para os colaboradores da parte administrativa, foram criadas folhas de controlo do equipamento informático utilizado por cada um de acordo com o posto de trabalho que ocupa.

²¹ Aparelho obrigatório nos veículos pesados que mede tempos de viagem, velocidade, entre outros aspectos.

Todas as folhas de inspeção foram elaboradas de acordo com as políticas de qualidade da empresa, tendo sido de seguida entregues a cada um dos motoristas da empresa de forma a serem preenchidas pelos próprios, com a informação pedida sobre o equipamento, de acordo com o conjunto²² que cada um utiliza. Em relação aos escritórios, o levantamento da informação foi realizado por mim.

Após ter sido agregada toda a informação, procedeu-se ao tratamento da mesma, utilizando folhas²³ de controlo de equipamento criadas pelo departamento de qualidade. Foram verificados todos os equipamentos em utilização e determinados os equipamentos em falta, tendo sido ainda criados relatórios com toda a informação sobre os equipamentos de forma a tornar mais fácil o controlo de todos os equipamentos colocados à disposição da empresa.

Após o tratamento de toda a informação, cabe aos sócios-gerentes da empresa decidir quanto à aquisição de novos equipamentos e/ou substituição de equipamentos mais antigos.

Esta tarefa foi sendo realizada de forma contínua devido à dificuldade em fazer chegar as folhas de inspeção a todos os motoristas da empresa, uma vez que muitos deles estão constantemente no estrangeiro e por isso raramente se deslocam aos escritórios da empresa.

3.4 – Análise, controlo e tratamento de documentos de despesa

Dois dos principais gastos que as empresas do sector dos transportes rodoviários de mercadorias incorrem são os gastos com combustível e com as portagens. Torna-se assim necessário um controlo rigoroso de forma a minimizar tais gastos e melhorar a situação económica e financeira da empresa.

²² Tractor e semi-reboque.

²³ Podem ser consultadas nos anexos.

Em relação a esta tarefa, foi-me pedido que controlasse os custos com o gasóleo²⁴ e com as portagens. Tal controlo efectua-se essencialmente com recurso ao programa informático da empresa²⁵ e ao *software* Microsoft Excel.

Em primeiro lugar torna-se necessária a recolha de informação, sendo essa informação de seguida tratada e posteriormente lançada no programa informático da empresa¹². O tratamento dos gastos relativos às portagens e aos combustíveis é realizado de forma distinta:

Em relação às despesas com portagens é feita uma consulta quinzenalmente ao site da empresa²⁶ responsável pelas portagens de cada país procedendo-se ao *download* das facturas electrónicas do mês em análise.

Após o *download* das facturas são calculados os acertos relativos aos descontos e, no caso de não estar discriminado na factura, é calculado o valor sem IVA. Após todos os cálculos realizados procede-se então ao lançamento dos valores no *software* da empresa preenchendo-se os seguintes campos:

- Tractor
- País
- Data
- Nº da factura
- Empresa da portagem
- Valor em euros

Desta forma, todos os gastos com portagens ficam à disposição dos sócios-gerentes da empresa de forma organizada e detalhada, podendo-se assim identificar os camiões que mais contribuem para estes gastos, facilitando a tomada de decisões sobre os percursos a seguir de forma a evitar algumas portagens mais dispendiosas. É de salientar que nem sempre se torna mais rentável optar por vias sem portagens pois em alguns casos os gastos

²⁴ Combustível utilizado pelos camiões.

²⁵ *Software* TLeMos.exe.

²⁶ As principais empresas são a Via-verde em Portugal e a Axxes em França e Espanha.

com combustível nestas vias são superiores ao que se gastaria numa via com portagem mais o que se gastaria em combustível para utilizar essa via, cabendo aos sócios-gerentes optar pela melhor via.

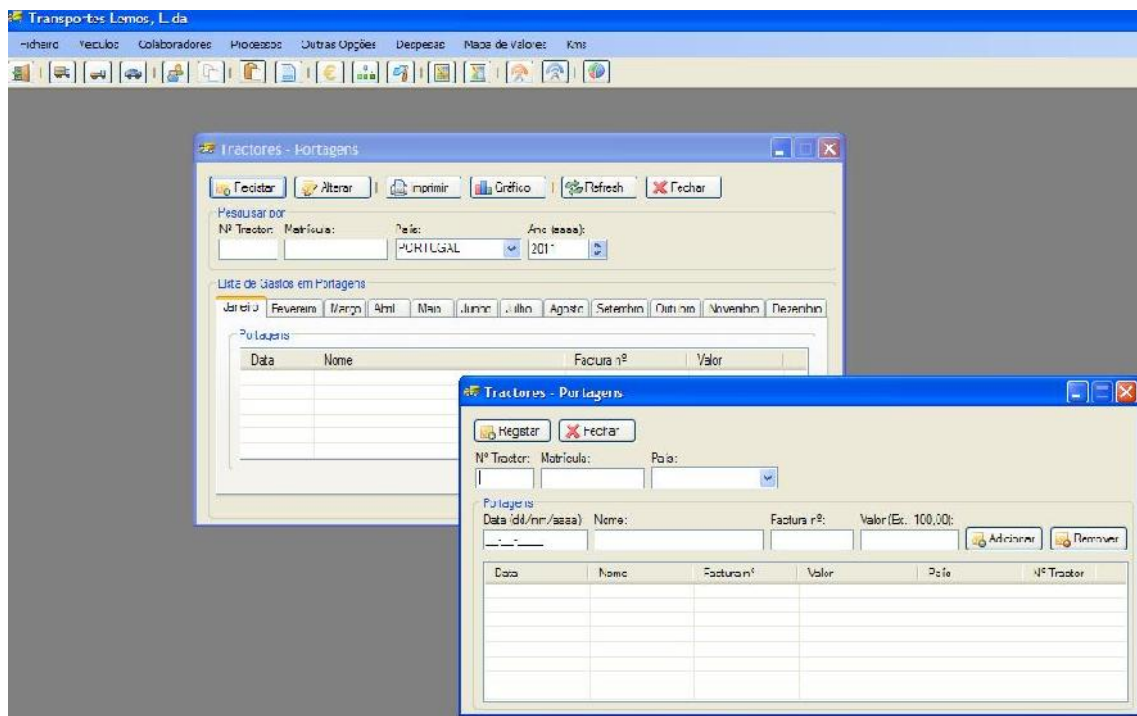


Figura 7 - Lançamento de gastos relativos às portagens no *software* TLeMos.exe (Fonte: *Software* TLeMos.exe).

Quanto aos combustíveis, cada motorista é responsável por informar a empresa a cada abastecimento efectuado, utilizando para esse efeito o telemóvel que lhe é colocado à disposição pela empresa. Para além do envio das mensagens escritas por telemóvel com a informação dos abastecimentos realizados, cada motorista tem ainda a obrigação de entregar na empresa os recibos de cada abastecimento realizado bem como um relatório mensal com todos os abastecimentos realizados. Por fim, as datas, locais e valores dos abastecimentos são confirmados mensalmente com a recepção das facturas por parte dos fornecedores de combustível.

Conforme a informação dos abastecimentos vai chegando à empresa, vai sendo inserida numa folha de cálculo criada com recurso ao *software* Microsoft Excel. Para o efeito, a folha de cálculo está dividida em trinta e cinco quadros que correspondem a cada um dos camiões da empresa. Em cada quadro é possível inserir a seguinte informação:

- Data de abastecimento
- Quilómetros do camião em cada abastecimento
- Local de abastecimento
- Quantidade abastecida

Com a informação acima indicada, é calculado o consumo médio de cada camião, sendo posteriormente agregados todas as médias num único quadro, permitindo assim um controlo rigoroso da frota por parte dos sócios-gerentes, tanto a nível mensal como a nível anual. Tendo em conta que o consumo médio de um camião é de 36 litros por cada 100 quilómetros, cabe aos sócios-gerentes verificar eventuais excessos de consumo que poderão estar ligados a problemas mecânicos ou percursos inadequados.

Após a recepção das facturas, os gastos realizados por cada camião são lançados no programa informático da empresa²⁷ de forma semelhante aos lançamentos relativos às portagens.

Tal controlo torna-se essencial pois permite aos sócios-gerentes decidir sobre a aquisição de novas viaturas de forma a substituir aquelas que possuem um consumo excessivo. Outra vantagem prende-se com a escolha dos locais de abastecimento, pois se as médias mensais de consumo são elevadas, é necessário um controlo mais rigoroso dos gastos com o gasóleo sendo necessário definir os postos de abastecimentos mais rentáveis de acordo com as rotas utilizadas pelos motoristas.

3.5 – Gestão dos clientes de cobrança duvidosa

A crise económica mundial aliada à instabilidade política do país faz crescer de dia para dia o número de clientes que não conseguem cumprir os contratos realizados. Torna-se assim necessário o acompanhamento rigoroso dos clientes em dívida para com a empresa, de forma a tentar minimizar as perdas bem como diminuir os prazos médios de recebimentos.

²⁷ Software TLeMos.exe.

O controlo dos clientes de cobrança duvidosa é feito de quinze em quinze dias com o apoio do programa informático de facturação²⁸ utilizado pela empresa, que emite avisos referentes a todos os clientes cujo prazo de pagamento das facturas emitidas já tenha expirado. Estes avisos possuem informação relativa ao cliente em causa, às facturas em dívida bem como o montante em dívida.

Após recepção dos avisos, são conferidos novamente todos os valores em dívida para que não haja falhas por parte da empresa sendo posteriormente criada uma listagem numa folha de cálculo com todos os clientes em dívida e de seguida são enviados todos os avisos por fax para os clientes em questão.

Todos os faxes enviados recebem um relatório indicando se foi ou não recebido por parte do destinatário. Consoante o resultado dos relatórios são tomadas medidas diferentes.

Relativamente aos faxes enviados, é definido um prazo entre uma a duas semanas para aguardar uma resposta por parte dos clientes. Findo esse prazo, é realizado um contacto telefónico ao departamento de contabilidade de cada cliente em dívida expondo a situação de forma a atingir um acordo entre as duas partes. Caso os clientes não regularizem a situação na semana seguinte ao último contacto realizado, a situação é exposta aos sócios-gerentes para que decidam se devem ou não ser activados os meios jurídicos.

Em relação aos faxes que não são enviados, são realizados contactos telefónicos aos clientes de forma a regularizar a situação bem como actualizar a informação sobre o cliente. Em 90% dos casos não é possível contactar o cliente, pelo que, os processos seguem a via judicial da seguinte forma:

Todos os documentos relativos aos serviços realizados para com o cliente bem como as facturas e duas cópias de avisos enviados em datas diferentes, são entregues ao advogado da empresa para que este avance com o processo judicial.

Todos os processos entregues ao advogado são arquivados até que se proceda à resolução do caso.

²⁸ *Software Primavera.*

CAPÍTULO IV

SISTEMAS DE CUSTEIO: ASPECTOS

TEÓRICOS

4.1 - A situação actual

O sector dos transportes tem vindo a sofrer um aumento significativo em termos de competitividade devido ao grande número de empresas existentes no sector bem como à concorrência verificada entre as mesmas que leva à realização de serviços de transporte a preços cada vez menores.

Tais factores podem conduzir a uma diminuição das margens de lucro das empresas, pelo que se torna necessário por parte destas ter um maior controlo sobre os gastos inerentes ao transporte de mercadorias.

Torna-se assim importante para o transportador conhecer bem a estrutura de custos da empresa de forma a poder negociar os preços praticados junto dos clientes bem como determinar a faixa de valores que permitem a obtenção de lucro num determinado transporte.

Outro aspecto relevante da criação de um sistema de custeio prende-se com o auxílio ao processo de gestão da empresa, permitindo a identificação de possíveis melhorias a serem implementadas ou gastos excessivos que poderão ser reduzidos.

A elaboração de um sistema de determinação de custos numa empresa varia de empresa para empresa. Não existe um sistema único, completo e que sirva todas as empresas do sector. Existem sim alguns modelos que permitem ter uma noção do tipo de custos em que uma empresa incorre.

Hoje em dia, muitas empresas continuam a utilizar sistemas de controlo de custos antigos, desactualizados e cuja informação é pouco credível e muito pouco precisa.

Muitas outras empresas não possuem sequer um sistema de custeio definido, relacionando o custo dos fretes com o consumo de gasóleo durante o transporte. Deste modo, ao não terem em atenção os restantes custos inerentes ao transporte, estas empresas colocam em causa a sua situação financeira.

Existem ainda empresas que, por não possuírem um sistema de custeio definido, determinam os seus preços de acordo com os preços praticados por alguns concorrentes não tomando em conta os custos que decorrem de empresa para empresa.

A falta de um sistema de custos adaptado a cada empresa é um dos principais factores de insucesso de muitas empresas do mercado global actual.

Torna-se então necessária a criação de um modelo único de controlo de custos para a empresa Transportes Lemos, Lda.

4.2 – Sistemas de custeio: Aspectos teóricos

4.2.1 – As necessidades de custeio

Segundo Caiado (2008), a contabilidade de custos desenvolveu-se após a revolução industrial do século XVIII com as profundas alterações verificadas nos métodos de produção que, com o surgimento do método de produção fabril, levaram a crescentes necessidades de informação. A produção em série levou à necessidade de determinar o custo de um grande número de produtos produzidos. No início, a contabilidade de custos era bastante primitiva tratando apenas de dar à gestão registos sobre operações do passado, sendo a maior parte das decisões baseadas em informações históricas.

Durante o século XIX surge a necessidade de regulamentar a contabilidade uma vez que as exigências dos utentes da informação por ela prestada, como os accionistas, clientes, fornecedores, instituições bancárias, entre outros, foram sendo cada vez maiores verificando-se assim uma tendência para harmonizar a apresentação das contas e resultados.

Com a evolução em tamanho e complexidade das empresas bem como o aumento da competitividade entre as mesmas e o alargamento dos mercados, o «conceito de gestão científica» evoluiu, ou seja, passa a ser utilizada a análise e experiência dos métodos de trabalho para solucionar os problemas de gestão. Ao mesmo tempo surgem novos conceitos de contabilidade de custos que fornecem à gestão técnicas para medir a eficiência das

operações correntes e o planeamento das operações futuras. Tal tendência acentuou-se no século XX com o aparecimento do computador que permite o tratamento de grandes quantidades de informação (Caiado, 2008).

Já Franco (2005), identifica quatro fases distintas de evolução da Contabilidade de Gestão. A primeira fase verifica-se até 1950 e caracteriza-se pelo foco na determinação dos custos e do seu controlo, ou seja, a contabilidade de gestão é vista como uma actividade necessária para atingir os objectivos da organização. De seguida surge a segunda fase nos anos seguintes a 1965 que se caracterizou pelo fornecimento de informação para o planeamento e controlo de gestão, isto é, passa a ser vista como uma actividade de gestão que apoia os gestores através da informação prestada. A partir de 1985, na terceira fase, verifica-se uma utilização eficiente dos recursos nos processos empresariais e, após 1995 passou a dar-se mais ênfase à criação de valor com a utilização eficiente dos recursos. Nas duas ultimas fases a Contabilidade de Gestão foca-se na utilização eficiente dos recursos para a criação de valor, através da informação precisa e prestada em tempo real aos gestores.

4.2.2 – A contabilidade Geral e a Contabilidade Analítica

A contabilidade é um subsistema do sistema de informação para a gestão que deve proporcionar informação precisa e em tempo útil aos seus destinatários tanto internos (gerentes, directores, sócios, chefes de departamento, etc.), como externos (clientes, fornecedores, estado, accionistas, etc.). Assim, a Contabilidade permite aos decisores das empresas a tomada de medidas apoiadas em informações estruturadas. Torna-se então necessário organizar, tratar e resumir tais documentos que circulam diariamente nas empresas (Caiado, 2008).

“A Contabilidade Geral tem por objectivo o controlo das relações com terceiros, a revelação das variações patrimoniais e o apuramento do resultado global” (Caiado, 2008).

Conforme Caiado (2008), a Contabilidade Industrial visa o apuramento e análise dos custos industriais, ou seja, a classificação e imputação dos custos de acordo com os critérios e sistemas definidos pela empresa, de forma a servirem para o controlo da gestão industrial.

Por sua vez, “a Contabilidade Analítica abrange todos os aspectos referentes à Contabilidade de Custos ou Interna e ainda todos os custos e proveitos respeitantes às restantes áreas da empresa” (Caiado, 2008). Deste modo, a Contabilidade Analítica facilita a tomada de decisões e o controlo de gestão. É de salientar ainda que a designação de Contabilidade Analítica tem sido adoptada para “caracterizar a Contabilidade Interna vocacionada para apoio à tomada de decisões por parte dos gestores” (Caiado, 2008).

O objectivo da Contabilidade de Gestão visa a determinação e análise dos gastos referentes ao desenvolvimento da actividade da organização e à consequente concretização dos seus objectivos (Franco, 2005).

Assim, a Contabilidade Analítica permite, por um lado, fornecer informação para controlo de gestão na medida em que nos mostra de que forma é que a actividade se desenrolou durante cada período tomando como referência, sempre que possível, bases de comparação e, por outro lado, valorizar os produtos fabricados e em vias de fabrico (Caiado, 2008).

Quanto mais pormenorizada for a informação disponibilizada pela Contabilidade Interna maior é a probabilidade de uma decisão atingir o resultado previsto correspondendo a melhores resultados.

No processo de gestão de uma organização, os dados necessários ao planeamento das operações e ao controlo das mesmas são trabalhados e fornecidos pela Contabilidade de Gestão que abrange tanto elementos históricos como elementos estimados ou básicos.

O seguinte esquema mostra a relação da Contabilidade Interna ou Analítica com o processo de gestão numa organização:

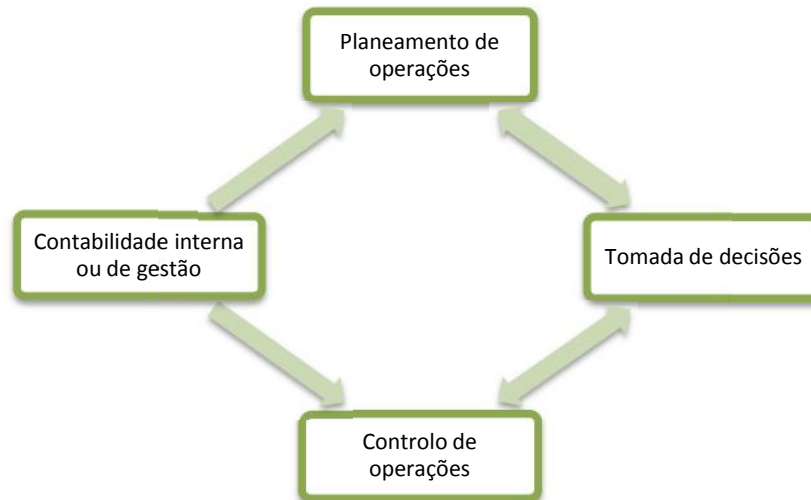


Figura 8 - Relação entre a Contabilidade interna e o processo de gestão (Fonte: Caiado, 2008).

A gestão necessita de informação de forma a permitir que as decisões tomadas vão de encontro aos objectivos propostos pela empresa, no entanto, a globalização da economia veio alterar os mercados criando um ambiente instável e volátil, pelo que os gestores são confrontados constantemente com novos desafios (Caiado, 2008).

Para Caiado (2008), “A gestão pressupõe o conhecimento e a intervenção em todas as dimensões do negócio ou da actividade em que actua. No entanto, não deve omitir os aspectos éticos. As acções têm que ser desenvolvidas com responsabilidade social e ética. Deve ser fomentado o intercâmbio de ideias e opiniões entre os intervenientes das diversas áreas da empresa”.

Franco (2005), entende que a Contabilidade de Gestão é uma componente do processo de gestão que se centra na utilização eficiente dos recursos, acrescentando valor à empresa uma vez que comprova de forma contínua se os recursos estão a ser correctamente aplicados.

Assim, surge um outro tipo de Contabilidade virada para o interior da organização designada por Contabilidade Interna, Contabilidade Analítica ou Contabilidade de Gestão.

- Características da Contabilidade Analítica

Caiado (2008), apresenta um conjunto de características da Contabilidade Analítica:

- ✓ Está organizada de acordo com as necessidades específicas de cada empresa, ao contrário da Contabilidade Geral que obedece a regras externas;
- ✓ Destina-se a servir todos os elementos da empresa;
- ✓ Utiliza informações da Contabilidade Geral para estudos e classificações;
- ✓ A informação obtida pela Contabilidade de Gestão deve ser orientada para o futuro e deve ser fornecida em tempo útil;
- ✓ Deve ser organizada de modo a destacar as áreas de responsabilidade.

A figura 9 compara entre a Contabilidade Geral e a Contabilidade Analítica os diferentes critérios:

Critérios de Comparação	Contabilidade Geral	Contabilidade Analítica
• Face à lei	Obrigatória	Facultativa
• Ponto de vista da empresa	Global	Pormenorizado
• Horizontes	Passado	Presente - Futuro
• Natureza dos fluxos observados	Externos	Internos
• Documentos de base	Externos	Externos e Internos
• Classificação dos encargos	Por natureza	Por destino
• Objectivos	Financeiros	Económicos
• Regras	Rígidas e normativas	Maleáveis e evolutivas
• Utilizadores	Terceiros + Direcção	Todos os responsáveis
• Natureza da informação	Precisa - Certificada Formal	Rápida - Pertinente Aproximada

Figura 9 - Critérios de comparação entre a Contabilidade Geral e Analítica (Fonte: Margerin *et al.*, 1990).

Comparada com a Contabilidade Geral, a Contabilidade de Gestão tem um âmbito mais vasto, mais liberdade de escolha, não é limitada pelas normas de contabilidade internacional e apresenta resultados vocacionados para o futuro.

4.2.3 – Utilizadores da Contabilidade Analítica

Como já foi referido anteriormente, a Contabilidade Geral está virada para o exterior, isto é, a informação por ela prestada é utilizada maioritariamente por utilizadores externos: accionistas, fisco, clientes, fornecedores, instituições financeiras, organismos sociais, analistas financeiros, entre outros interessados. A nível interno, a informação prestada é utilizada apenas pela direcção da empresa.

Tal orientação para o exterior deve-se essencialmente à função da Contabilidade Geral de informar sobre as variações que tenham afectado o património da empresa.

Relativamente à Contabilidade Analítica, esta está orientada para os utilizadores internos da empresa sendo utilizada excepcionalmente por utilizadores externos. O seu carácter pormenorizado torna-a num importante sistema interno de informação utilizado por todos os responsáveis da empresa, qualquer que seja o seu nível hierárquico, na tomada de decisões.

4.2.4 - Objectivos e funções da Contabilidade analítica

De acordo com Margerin *et al.* (1990), são vários os objectivos associados à Contabilidade analítica, de acordo com a informação por ela prestada, destacando-se os seguintes:

- Cálculo do custo dos produtos ou serviços oferecidos;
- Controlo de gestão;
- Análise económica;
- Tomada de decisões.

Para além dos objectivos referidos, Drury (2008) refere ainda outras funções da Contabilidade de gestão como o planeamento e a melhoria contínua da empresa.

4.2.5 – Classificação dos gastos

Antes de se proceder à classificação dos diferentes tipos de gastos, é importante definir objectos de custeio.

Por objecto de custeio entende-se uma actividade, produto, serviço para a qual se deseja obter o seu custo. Por outras palavras, se os utilizadores da Contabilidade de gestão quiserem obter o custo de algo, esse algo é o objecto de custeio (Drury, 2008).

O Despacho nº 589/2009/MEF, de 14 de Agosto, que homologa a Estrutura Conceptual do SNC aprovado pelo Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho define gastos como sendo “diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deprecimentos de activos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no Capital Próprio.”

Na Contabilidade de Gestão, os gastos podem ser classificados de diversas formas:

- Por naturezas

Devido à necessidade de normalização contabilística no que respeita ao apuramento de resultados, os componentes do resultado passaram a ser classificados em classes de contas, sendo os componentes classificados em classe 6 – Gastos e classe 7 – Rendimentos.

- Por centros de responsabilidades

A maioria das empresas são estruturadas de acordo com centros de responsabilidade que dão origem ao organograma da empresa. Cada centro de responsabilidade corresponde a uma unidade orgânica descentralizada que possui objectivos e meios específicos para atingir os objectivos.

Cabe à Contabilidade de Gestão apurar os gastos de cada centro de responsabilidade, analisar e controlar os mesmos transmitindo-os posteriormente aos seus responsáveis.

- Gastos directos e indirectos

Os gastos podem ser classificados em directos e indirectos. Os gastos directos concorrem directamente para o fabrico do produto ou prestação do serviço, enquanto os gastos indirectos concorrem de forma indirecta para a criação do produto ou serviço.

Estes gastos podem ser determinados para cada centro de responsabilidade, podendo existir gastos que são directos no departamento de produção, mas indirectos no departamento de contabilidade.

- Gastos reais e básicos

Os gastos reais dizem respeito aos gastos com produtos comprados ou produzidos e aos serviços prestados e são praticamente impossíveis de calcular com rigor absoluto.

Os gastos básicos correspondem a gastos teóricos definidos para valorização interna dos produtos e serviços.

- Gastos fixos e variáveis

Os gastos variáveis correspondem aos gastos que acompanham no mesmo sentido as variações dos níveis de actividade, ou seja, aumentam ou diminuem consoante haja um aumento ou diminuição do volume de produção ou de vendas.

Os gastos fixos, tendem a variar com o tempo e não com o nível de actividade, ou seja, quer a empresa produza mais ou menos quantidades de um produto ao longo do ano, os gastos fixos mensais (por exemplo) são os mesmos todos os meses.

- Outras classificações

Classificação por actividade – Os gastos são determinados consoante as actividades da empresa.

Gastos relevantes e gastos irrelevantes – Os gastos são irrelevantes quando a escolha de uma ou outra solução alternativa não implica nenhuma modificação de certos elementos do

custeio. Os gastos relevantes dizem respeito aos gastos variáveis, componente mais importante na tomada de certas decisões.

Gastos de oportunidade – Correspondem aos proveitos que se poderiam obter ao escolher uma aplicação dos fundos alternativa.

Gastos controláveis e não controláveis – Na imputação dos gastos aos centros de responsabilidade, existem gastos sobre os quais o gestor não tem possibilidade de intervenção, sendo estes os gastos não controláveis.

Gastos marginais e diferenciais – Os gastos marginais dizem respeito à diferença entre os gastos necessários a uma produção e os gastos não necessários à mesma produção. Por sua vez, os gastos diferenciais correspondem à diferença entre duas alternativas, a manutenção da situação e a alteração da situação.

4.2.6 - Sistemas de apuramento de gastos

Como já foi referido anteriormente, a tomada de decisões deve ser baseada em informação útil, correcta e precisa prestada através do apuramento de gastos.

Tais gastos são apurados recorrendo a sistemas que procuram transformar os vários factores de produção heterogéneos numa unidade comum – a unidade monetária, sendo posteriormente apresentados sob a forma de gráficos, relatórios, mapas ou lançamentos contabilísticos.

Assim, Caiado (2008) refere que os sistemas de apuramento de gastos têm como objectivos:

- Valorizar a produção ou serviço, bem como apurar os gastos dos produtos vendidos;
- Fornecer informações adequadas para o controlo de produção e dos resultados;
- Fornecer elementos para a gestão com vista ao cumprimento dos objectivos propostos.

Embora a Contabilidade de Gestão seja aplicada quase exclusivamente em empresas industriais, esta também se pode aplicar às empresas de prestação de serviços e empresas comerciais.

Sistema de Custeio Total

De acordo com este sistema, os gastos dos produtos ou serviços são calculados com base nos gastos fixos e variáveis apurados pela Contabilidade no período.

Sistema de Custeio Variável

Neste sistema apenas são considerados os gastos variáveis industriais do produto ou serviço. Os gastos fixos industriais são considerados na sua totalidade como gastos do período em que ocorrem.

Sistema de Custeio Racional

Neste sistema pretende-se isolar os efeitos de uma variação da actividade sobre os gastos de produção, considerando-se, para esse efeito, os gastos variáveis e a parte dos gastos fixos correspondente à actividade real verificada.

Custeio Directo

O método do custeio directo não considera a repartição dos gastos comuns ou indirectos. Apenas são incorporados os gastos variáveis e os gastos fixos específicos.

Custeio ABC²⁹

De acordo com Franco *et al.* (2005), O Custeio Baseado nas Actividades foi desenvolvido nos E.U.A. na década de 80 com o objectivo de melhorar o processo de imputação dos gastos indirectos aos produtos e serviços.

²⁹ Do Inglês *Activity Based Costing*

Para além de repartir os gastos comuns entre os produtos ou serviços, o objectivo deste sistema é “definir e medir o custo dos recursos utilizados pelas actividades que apoiam a produção e a entrega de produtos e serviços aos clientes” (Caiado, 2008).

Este método implica a divisão da empresa em actividades e a determinação dos custos de cada actividade, tornando assim possível determinar quais as actividades que mais influenciam os gastos da empresa.

Hoje em dia, o sistema ABC é um dos temas mais abordados pela literatura relacionada com a Contabilidade Analítica.

Apesar da sua aplicação quase exclusiva em empresas industriais de fabrico, este sistema também pode ser aplicado no sector dos serviços como refere Chaffman *et al.* (1990) num artigo que aborda a aplicação do sistema ABC em empresas de serviços.

Tambem Mauad *et al.* (2002) abordam o Custeio ABC em empresas de serviços defendendo que este sistema aplica-se melhor neste tipo de empresas devido à característica dos seus custos que são predominantemente indirectos e fixos.

Wilson (2005), aborda a utilização do sistema ABC em todos os sectores da Economia referindo ainda que no sector terciário a aplicação deste sistema é mais comum na indústria financeira e nos governos.

Cohen *et al.* (2005) apresentam um estudo sobre a utilização deste sistema em alguns países da Europa, Austrália e Estados Unidos, concluindo que desde a década de 90 até aos dias de hoje verificou-se um aumento da taxa de adopção deste sistema em quase todos os países analisados. Este estudo inclui ainda um inquérito realizado a empresas Gregas com o objectivo de determinar aquelas que adoptam o sistema ABC e as que não adoptam e pretendem ou não vir a adoptar. Em relação ao sector terciário, o estudo demonstra que 65% das empresas Gregas adoptam o sistema ABC.

Custos Padrões

Os sistemas de gastos padrões permitem à gestão saber quanto é que um produto ou serviço deveria custar, comparando-o com o seu custo actual, permitindo assim determinar as causas das diferenças verificadas. Para tal, são estabelecidos padrões com recurso a uma grande quantidade de ferramentas de gestão, bem como um esforço das diversas áreas da empresa em questão (Caiado, 2008).

Método das secções homogéneas

Segundo Franco *et al.* (2005), este método baseia-se na divisão da empresa em secções, determinando-se para cada um deles os gastos de funcionamento, imputando-se posteriormente esses gastos aos objectos de custeio. As secções a definir devem coincidir com a estrutura orgânica da empresa.

4.2.7 - Métodos de apuramento dos gastos

Método Directo

De acordo com Caiado (2008), o método directo aplica-se em empresas de produção diversificada e descontínua, onde cada produto ou serviço é distinguível dos restantes.

Este método consiste na atribuição dos gastos directos e na imputação dos gastos indirectos a cada ordem de produção ou prestação de serviços (Franco *et al.*, 2005).

Horngren *et al.* (2002) define seis etapas necessárias na aplicação deste método:

1. Identificação do produto ou serviço para o qual se pretende determinar o custo;
2. Identificação dos gastos directos relacionados com o produto ou serviço;
3. Identificação dos gastos indirectos relacionados com o produto ou serviço;
4. Selecção da base de imputação a utilizar na imputação dos gastos indirectos;
5. Determinação do coeficiente de imputação dos gastos indirectos;

6. Determinação do gasto total do produto ou serviço através da soma dos gastos directos e dos gastos indirectos obtidos através da multiplicação do coeficiente determinado no ponto 5 com a base de imputação.

Este sistema permite o controlo de resultados, ou seja, compara o preço de venda do produto ou serviço com os gastos referentes a esse mesmo produto ou serviço. Permite ainda ajustar orçamentos a apresentar no futuro, com base na informação recolhida.

Método Indirecto

Este método aplica-se a empresas cuja produção é contínua ou é feita por séries de produtos homogéneos. Os gastos apenas são conhecidos no final de cada mês, obtendo-se o custo unitário após a divisão destes gastos pelo número de produtos ou serviços produzidos (Caiado, 2008).

Hornigren *et al.* (2002) define também quatro etapas necessárias para aplicar o método:

1. Esquematização do fluxo de unidades físicas;
2. Determinação dos gastos suportados durante o período contabilístico pretendido;
3. Determinação dos gastos totais suportados até ao final do período contabilístico;
4. Repartição dos gastos totais suportados até ao final do período contabilístico entre os produtos ou serviços em vias de fabrico no final do período e os produtos ou serviços concluídos durante o período.

4.2.8 – Contabilidade de Gestão em empresas de serviços

Nas últimas décadas a economia mundial deixou de ser predominantemente dominada pelas empresas industriais do sector secundário e passou a ser dominada pelas empresas de prestação de serviços – sector terciário.

Estas empresas, ao invés de produzirem um produto físico, prestam serviços a pessoas ou empresas que são consumidos ao mesmo tempo que são produzidos. Alguns

exemplos de empresas de serviços são as empresas de transporte de mercadorias, bancos, escolas, clínicas, entre outras.

Segundo Horngren *et al.* (2008), as características das empresas de serviços são:

- Trabalho intensivo: As principais despesas das empresas de serviços são os salários, vencimentos e outros custos relacionados;
- Produto final difícil de mensurar: Uma vez que a produção é intangível, torna-se difícil de medir;
- As empresas de serviços não podem armazenar o que absorve e o que produz: Os serviços não podem ser armazenados, pois são consumidos no momento de produção.

Apesar das claras diferenças em relação às empresas de produção, o controlo de gastos também está presente neste tipo de empresas. Para tal, a empresa de serviços deve ser vista como uma fábrica em que os serviços são os seus produtos produzidos.

Simplicidade é a palavra-chave para os sistemas de Contabilidade nas empresas de serviços uma vez que os profissionais destas empresas estão demasiado ocupados para desenvolver sistemas complexos e de difícil compreensão (Horngren *et al.*, 2008).

Um dos sistemas de custeio mais utilizados nas empresas de serviços é o ABC, abordado no ponto 4.2.6 que, apesar de ter as suas origens nas empresas industriais permite igualmente obter grandes benefícios nas empresas de serviços uma vez que associa os custos dos recursos utilizados às receitas geradas pelos serviços (Mauad *et al.*, 2002). No entanto nem sempre este sistema é o mais adequado, cabendo aos líderes de cada empresa determinar qual o melhor sistema a implantar consoante as necessidades, os custos de implementação e a complexidade da empresa.

Para além do custeio ABC, outros sistemas podem ser aplicados às empresas de serviços como o método directo que também é bastante utilizado neste sector pela sua simplicidade e baixos custos associados.

4.2.9 - Definição e implementação de uma Contabilidade Analítica

Segundo Caiado (2008), a implementação de um sistema de Contabilidade Interna deve partir do geral para o particular. Por outro lado, à medida que se vai definindo a Contabilidade Interna, devem ser registadas as alterações nos programas informáticos.

A definição e implementação de uma Contabilidade Interna numa empresa industrial ou de prestação de serviços engloba, normalmente, cinco fases distintas (Caiado, 2008):

1. Análise da situação actual

Nesta fase procede-se à recolha de todos os elementos que caracterizam a empresa como a sua história, instalações, localização, organograma, produção, processos de fabrico, vendas, equipamento, planeamentos, etc.

2. Definição dos centros de gastos

Após uma análise mais aprofundada da empresa, torna-se necessário definir os centros de gastos da empresa de forma a valorizar as produções e ao mesmo tempo imputar responsabilidades. A definição dos centros deve estar relacionada com a estrutura organizacional da empresa de forma a imputar correctamente as responsabilidades.

Nesta fase definem-se as unidades de custeio e de imputação e determina-se, ainda, os diferentes tipos de gastos bem como a forma de ligação entre as contas da Contabilidade Geral e da Contabilidade de Gestão.

3. Escolha do sistema de custeio

Na escolha do sistema de custeio deve-se considerar as opções por parte da gestão, colocando-se o problema de saber se se deverá implementar o custeio real ou básico e, por outro lado, se o custo dos produtos ou serviços inclui os gastos fixos ou apenas parte deles.

4. Apuramento dos gastos de produção

Os gastos de produção são determinados de acordo com o tipo de produção. A Contabilidade Interna deverá determinar qual o método de apuramento desses gastos – directo, indirecto e misto.

5. Mapas para gestão

A informação prestada pela Contabilidade Interna deve chegar aos diversos responsáveis da empresa, daí que os mapas a apresentar devem dar resposta às diferentes necessidades através de informação devidamente estruturada.

Após a realização das cinco etapas já é possível elaborar uma proposta de Contabilidade Interna a submeter à apreciação da Administração da empresa, que deverá decidir sobre as opções a seguir.

Após aprovação por parte da Administração, procede-se à implementação da Contabilidade tendo sempre em conta que a empresa continua a sua actividade ao mesmo tempo que se vão registando alterações.

CAPÍTULO V

IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTROLO DE GASTOS NOS TRANSPORTES LEMOS, LDA.

5.1 – Introdução

Conforme foi referido no capítulo anterior, torna-se cada vez mais importante para qualquer empresa conhecer bem a sua estrutura de custos de forma a poder negociar os preços praticados junto dos clientes bem como determinar o intervalo de valores que permitem a obtenção de lucro numa venda de produtos/serviços.

Assim, foi-me pedido que fizesse um levantamento de todos os gastos inerentes ao serviço de transporte de mercadorias, de forma a determinar o custo total de um serviço de carga e/ou descarga bem como determinar cada gasto em separado de todos os componentes que afectam o transporte. A partir do gasto total de um serviço de transporte, este estudo permitiu ainda determinar o gasto por quilómetro desse mesmo transporte.

5.2 – Pressupostos

Para a realização do estudo foram utilizados alguns pressupostos relacionados com o sector dos transportes de mercadorias.

Tais pressupostos dizem respeito a valores médios anuais, valores que são impossíveis de calcular com exactidão, ou ainda valores que são tomados como regras base do sector em causa.

A figura 10 mostra os pressupostos utilizados na elaboração do sistema de gastos.

Estimativa de quilómetros anuais (km)	145.000
Nº de dias ao serviço	215
Nº de motoristas	33
Nº de tractores operacionais	31
Consumo médio por camião (L/km)	0,36

Figura 10 - Pressupostos utilizados no controlo de gastos (Fonte: elaboração própria).

5.3 – Recolha e análise de dados

Nesta fase procedeu-se à recolha e posterior análise dos gastos inerentes ao serviço de transporte de mercadorias.

Para a recolha de dados recorreu-se ao departamento de contabilidade da empresa, ao arquivo, aos responsáveis da empresa e ainda ao departamento de qualidade e manutenção.

A informação recolhida foi maioritariamente disponibilizada sob a forma de facturas, contratos, talões ou recibos.

Foram então recolhidos dados relativos a:

- Gasóleo
- Pneus
- Óleo
- Manutenção
- Reparação
- Comunicação e localização GPS
- Portagens
- Remunerações
- Seguros
- Impostos
- *Leasing*

Após a recolha de toda a informação necessária procedeu-se à análise e tratamento da mesma. Todos os gastos foram separados em fixos e variáveis tendo sido cada um deles respectivamente calculado de acordo com os pressupostos utilizados.

Um dos principais problemas verificados, prende-se com o combustível pois as constantes alterações verificadas nos preços bem como a utilização por parte dos motoristas

de diversos postos de abastecimento espalhados por toda a Europa, tornam difícil estabelecer um valor médio de gastos com o gasóleo.

Também no cálculo dos gastos inerentes aos pneus se verificaram problemas pois o tipo de pneus utilizado pelos tractores e semi-reboques varia bastante consoante o piso, clima, carga, entre outros factores, daí ser muito difícil quantificar os gastos com pneus.

Os gastos com remunerações foram calculados com base nos anos de trabalho de cada motorista uma vez que a remuneração varia consoante os anos de trabalho que um motorista tem na empresa.

O cálculo dos gastos foi também influenciado pelo camião em utilização, ou seja, o valor final dos gastos de um serviço é influenciado pelo camião pois alguns foram adquiridos com recurso ao crédito *leasing*, estando ainda a ser pagos, e outros possuem contratos de manutenção, logo os valores obtidos para um determinado serviço são diferentes para cada camião.

5.4 – A escolha do sistema de controlo de gastos

Durante o estágio, a empresa estabeleceu como objectivo a criação de um sistema de fácil compreensão e análise que estudasse os gastos relativos apenas aos serviços prestados deixando de lado os restantes departamentos da empresa, ou seja, na criação do sistema de controlo de gastos apenas pesam os gastos relativos ao transporte de mercadorias como os gastos com os camiões e os respectivos motoristas.

Após o estudo dos sistemas e métodos de custeio abordados no capítulo anterior, aquele que mais se adequa ao sector e à empresa em questão e que vai de encontro às necessidades da Administração da empresa é o método de Custeio Directo. Através deste método são separados os gastos fixos dos variáveis que decorrem no processo de transporte de mercadorias. Numa empresa de transportes é a forma mais utilizada para determinar os gastos uma vez que permite apresentar de forma simplificada o comportamento das categorias de custos, ainda assim, não é perfeita uma vez que trabalha com alguns gastos

médios podendo levar à perda de competitividade e rendibilidade motivada por uma distorção da informação relativa aos custos.

A escolha incidu sobre este método uma vez que o serviço a custear é identificado ao longo de todo o processo da prestação do serviço, ao contrário do método indirecto que se caracteriza pela produção de um número elevado de bens ou serviços homogéneos durante um determinado período.

Por outro lado, de acordo com este método, o custo de cada serviço é determinado através da acumulação de todos os gastos suportados com esse serviço, enquanto no método indirecto é determinado indirectamente como um custo médio por serviço.

Outro factor que justifica a escolha deste método prende-se com o período de apuramento dos gastos de cada serviço prestado que corresponde ao período de tempo necessário para a sua conclusão, ao contrário do método indirecto que utiliza um período contabilístico geralmente de um mês.

O facto de não optar pelo custeio ABC deve-se a diversas razões: Em primeiro lugar este sistema é de difícil implementação pois requer mais tempo e a escolha das actividades a custear não é facilmente perceptível. Por outro lado, a informação prestada pelo sistema nem sempre é de fácil utilização pelos responsáveis da empresa. Também os custos associados à implementação e utilização deste sistema são elevados pelo que, num sector como o dos transportes de mercadorias, não se justifica um aumento dos gastos na implementação de um sistema mais complexo em detrimento de um sistema mais acessível que presta informação correcta e precisa e que vai de encontro às necessidades dos líderes da empresa.

Na escolha do método directo pesaram também os recursos bibliográficos utilizados, nomeadamente artigos que relacionam o sector e a Contabilidade de Custos como é o caso de Justo (2006) que defende a utilização de um método de custeio directo com separação entre gastos fixos e variáveis no sector dos transportes rodoviários de mercadorias. Também Labbe (2003) defende que uma frota de veículos d uma empresa deve ser apoiada por um sistema de custeio directo ou indirecto na determinação dos gastos.

5.5 – Mapa do sistema de controlo de gastos implementado

Após todo o tratamento da informação disponível procedeu-se à construção do mapa dos gastos de transporte e dos mapas auxiliares que podem ser consultados nos anexos do relatório. O mapa encontra-se dividido em quatro partes que englobam no total oito quadros. A figura 11 mostra o resultado final.

Síntese de gastos fixos		Informações		Preenchimento (OBRIGATORIO) a cada viagem	
	l/mês	Gastos com Sab. Dom. e Feriados	35,00 €	Nº de anos de trabalho do motorista	1
Encargos e remunerações fixos	829,763 €	Gastos com Gasóleo	356,759 €	Kms médios mensais	12500
Seguros	231,046 €	Gastos com Portagens	- €	Sab. Dom. e feriados já realizados no mês corrente	0
Impostos e inspecções	54,458 €	Outros gastos (tickets, etc)	- €	Sábados, Domingos e feriados no serviço actual	1
Amortizações	2.240,729 €	Salário "utilizado" no serviço	55,32 €	Nº do tractor a usar	1
Leasing	- €			Nº do reboque a usar	18
Localização GPS	38,40 €			Distância da viagem (Kms)	1000
				Duração da viagem (dias)	2
				Abastecimento de gasóleo (L)	380
				Portagens (€)	- €
				Outros (tickets, etc.)	- €
Síntese de gastos variáveis		Informações		Pressupostos (Preenchimento mensal/anual)	
	l/Km	Tractor a leasing?	Não	Estimativa de Kms anuais	145000
Gásóleo	0,336 €	Reboque a leasing?	Não	Nº de dias do serviço	215
Pneus	0,007 €	Tractor com mais de 7 anos?	Sim	Nº de motoristas	33
Óleo	0,002 €	Reboque com mais de 7 anos?	Sim	Nº de tractores operacionais	31
Manutenção e reparação	0,034 €	Tractor com contrato de assistência?	Não	Nº de semi-reboques operacionais	35
Trânsitos e Comunicação	0,063 €				
Encargos e remunerações variáveis	0,087 €				
Total de gastos Fixos mensais do Conjunto	3.394,396 €				
Total de gastos Variáveis por Km do conjunto	0,529 €				
Gasto total mensal	10.008,852 €				
Custo com motorista (por serviço):	90,32 €	} Separação dos gastos entre motorista e camião;			
Custo com conjunto (por serviço):	720,79 €	}			
Custo do serviço (custos com conjunto + custos com motorista):	811,10 €	} Custo efectivo do transporte, que inclui os gastos inerentes ao camião bem como os gastos com o motorista;			
Custo por Km	0,81 €	} Permite verificar o custo do frete ao km			

Figura 11 - Mapa de controlo de gastos (Fonte: elaboração própria).

A primeira parte diz respeito à síntese dos gastos fixos e variáveis cujos valores foram previamente calculados nos mapas auxiliares apresentados nos anexos. Em relação aos gastos fixos foram calculados gastos relativos a encargos e remunerações, seguros, impostos, inspecções, amortizações, *leasing* e localização GPS. Os gastos variáveis englobam o gasóleo, pneus, óleo e filtros, manutenção e reparação, trânsitos e comunicação, encargos e remunerações. Por fim é apresentado um quadro resumo com o somatório dos gastos mensais.

A segunda parte mostra informações adicionais como os gastos como um determinado transporte bem como informações sobre o camião e reboque utilizados para esse transporte. Uma vez que o mapa pretende estudar, para além dos gastos fixos e

variáveis, os gastos obtidos num determinado serviço de transporte, tornou-se necessária a construção destes dois quadros para melhor perceber que parcela de gastos corresponde à viagem de acordo com o camião utilizado e com o motorista. Outra vantagem destes dois quadros prende-se com a possibilidade de se comparar os gastos incorridos utilizando um camião totalmente pago ou um camião ainda a ser pago através do crédito *leasing* bem como comparar os gastos incorridos utilizando um camião com mais ou menos de sete anos de idade.³⁰

A terceira parte deverá ser preenchida pelos utilizadores do mapa sempre que se quiser calcular o custo de um serviço de transporte específico. Neste quadro deverão introduzir-se informações relativas ao motorista que irá realizar a viagem, duração da viagem, sábados, domingos e feriados utilizados na viagem, tractor e reboque a utilizar na viagem, distância da viagem, gastos estimados com gasóleo e portagens, entre outras informações.

Por fim, a quinta e última parte diz respeito ao cálculo do gasto total do serviço de onde se pode extrair o gasto com o motorista, o gasto com o veículo, o gasto total que representa a soma dos dois valores e por fim o gasto total por quilómetro.

5.5.1 – Principais aspectos

A escolha do motorista é um importante factor que determina o custo total do serviço devido principalmente aos anos de trabalho que este possui na empresa. Os gastos referentes ao motorista englobam uma parte fixa e outra variável. Por cada três anos de permanência na empresa o trabalhador tem direito a uma diuturnidade paga mensalmente até ao limite de cinco diuturnidades, correspondendo cada diuturnidade a 3% do nível VII da tabela de retribuições mínimas³¹. Por outro lado os motoristas de transportes rodoviários de mercadorias internacionais têm direito a receber um valor equivalente a duas horas extras

³⁰ Camiões com mais de 7 anos de idade são obrigados por lei a realizar inspecção bianual, ao contrário dos camiões com menos de 7 anos que apenas necessitam de ir à inspecção uma vez por ano.

³¹ Tabela de enquadramento das profissões e categorias profissionais em níveis de retribuição.

diárias durante trinta dias³², valor esse que é influenciado pelos anos de trabalho na empresa do motorista. Também as ajudas de custo³³ variam consoante os anos de trabalho do motorista.

O principal e mais problemático gasto com que se deparam as empresas de transporte é o gasto com o combustível. O gasóleo utilizado por um camião num qualquer serviço de transporte corresponde a quase 45% do custo total do serviço, valor esse que tende a aumentar com os sucessivos aumentos do preço do gasóleo. Actualmente a maioria das empresas de transporte rodoviário de mercadorias internacional abastece a sua frota no estrangeiro nomeadamente em Espanha pois o preço médio por litro é inferior em mais de 10 cêntimos o que, tendo em conta que cada camião consome em média 36 litros por cada 100 quilómetros, possui um depósito com capacidade para 1200 litros e percorre em média 12.500 quilómetros por mês, representa uma poupança de mais de 400 euros ao fim de cada mês por camião³⁴.

O gasto com os pneus foi particularmente difícil de calcular uma vez que se torna difícil saber o tipo de pneus que são utilizados pelo camião. Normalmente a vida útil de cada pneu é de 300.000 quilómetros e existem diferentes tipos de pneus consoante o piso e o eixo do camião.

Em relação ao óleo do motor e aos filtros, são feitas mudanças a cada 60.000 quilómetros sendo a capacidade do cárter³⁵ do camião de 38 litros.

A manutenção e reparação engloba, para além dos gastos com reparações mecânicas, os gastos com a lavagem do conjunto e os contratos de assistência por parte da marca que alguns veículos possuem. Com excepção dos contratos de assistência, todos os restantes são valores médios anuais.

³² Este valor está previsto no n.º 7 da cláusula 74.ª do contrato colectivo de trabalho celebrado entre a ANTRAM - Associação Nacional de Transportes Públicos Rodoviários de Mercadorias e a FSTRU - Federação dos Sindicatos de Transportes Rodoviários Urbanos.

³³ Importâncias atribuídas pela entidade patronal aos seus trabalhadores que se destinam a compensar os gastos acrescidos com alimentação a alojamento quando estes se deslocam ao serviço da empresa.

³⁴ Tendo em conta que cada camião consome em média 4 depósitos de gasóleo por mês.

³⁵ Recipiente metálico que protege e assegura a lubrificação de certos mecanismos do motor.

A rubrica “Trânsitos e comunicação” engloba os gastos com telemóvel, portagens, seguros extraordinários de mercadorias e impressos. Cada motorista tem à sua disposição um telemóvel com 50 euros de saldo mensal. O valor das portagens é calculado recorrendo a valores médios anuais.

Relativamente aos seguros, nas empresas do sector dos transportes de mercadorias existem seguros de acidentes de trabalho, CMR³⁶ de mercadorias, seguro de frota, ARAG³⁷ por camião e seguro de vida por trabalhador.

Nos impostos e inspecções são incluídos o imposto único de circulação, inspecção periódica do tractor e do reboque e verificação do tacógrafo. Tal como já foi explicado anteriormente, o valor da inspecção periódica depende da idade do camião.

Na rubrica das amortizações e reintegrações é calculado o valor da amortização anual para o tractor e semi-reboque com um período de vida útil de 4 anos.

Os juros do crédito *leasing* são calculados de forma directa consoante o camião pretendido.

Por fim existe ainda uma rubrica relativa ao sistema de localização GPS instalado em todos os camiões, cujo valor mensal é fixo.

³⁶ Seguro de Responsabilidade Civil do Transportador Rodoviário.

³⁷ Seguro de Protecção Jurídica, que complementa o Seguro Automóvel.

CAPÍTULO VI

CONCLUSÃO

6 - Conclusão

A elaboração do presente relatório torna clara a importância da utilização de uma Contabilidade Interna que permita controlar de forma eficiente os gastos que decorrem da actividade da empresa sem, no entanto, provocar um acréscimo substancial dos seus gastos de funcionamento.

A Contabilidade Interna deverá sempre permitir à empresa a criação de um sistema de custeio que melhor se adequa ao tipo de empresa e às suas necessidades para que o apuramento dos gastos se faça da forma mais correcta possível, o que nem sempre acontece. A implementação de um sistema de custeio inadequado à empresa pode levar a grandes desvios nos valores alcançados que, num mundo negocial extremamente competitivo e em constante alteração pode ser fatal para essas mesmas empresas.

Outro aspecto importante na elaboração deste relatório prende-se com a dificuldade em conseguir encontrar bibliografia relacionada com a Contabilidade de Gestão aplicada às empresas de serviços, nomeadamente ao sector dos transportes. De toda a informação recolhida nos diversos meios, destacam-se alguns estudos disponíveis na internet relacionados com o sector dos transportes brasileiros que, na sua maioria, apenas abordam os gastos de transporte de uma forma superficial e mal estruturada.

No entanto, e apesar das dificuldades encontradas, a realização deste trabalho e do estágio curricular permitiu retirar conclusões importantes.

Em primeiro lugar destaca-se a difícil situação económico-financeira com que se deparam a grande maioria das empresas de transporte rodoviário de mercadorias em Portugal. Actualmente estas empresas tentam apenas sobreviver à forte crise que atravessa o país e o mundo, uma vez que cada vez mais o valor recebido pelos serviços por elas prestados não cobre os custos associados ao mesmo. Na melhor das hipóteses, esse valor permite apenas pagar o gásóleo que o camião consome no serviço. Tal situação deve-se essencialmente aos sucessivos aumentos dos preços do gásóleo e aos preços das portagens.

Em segundo lugar, destaca-se a falta de controlo de custos por parte das empresas do sector dos transportes, devido essencialmente à falta de formação e conhecimento por parte dos seus líderes. A grande maioria dos empresários não tem em atenção os gastos em que as suas empresas incorrem diariamente, praticando preços muito inferiores ao desejável. Esta realidade verifica-se na grande maioria das empresas do sector em Portugal uma vez que são pequenas empresas geralmente de âmbito familiar, em que o sistema contabilístico é simples e pouco aprofundado. Assim, é de extrema importância que as empresas do sector repensem a sua estratégia adoptando uma Contabilidade Interna e por sua vez um sistema de custeio adaptado às necessidades da empresa que permita, de forma eficiente, um controlo optimizado dos gastos.

Ainda relacionado com este aspecto, é possível encontrar em muitas empresas transportadoras, tabelas de preços com mais de dez anos e que ainda são praticadas actualmente sem nunca terem sido actualizadas. Desta forma é possível ter uma noção sobre a situação actual do sector em Portugal bem como sobre a pouca importância dada à Contabilidade Analítica por parte das empresas.

A interligação entre o trabalho realizado na empresa e o conhecimento adquirido na Faculdade tornou-se um objectivo alcançado após a realização do estágio. Os conhecimentos adquiridos na FEUC no âmbito das disciplinas de Contabilidade Financeira, Contabilidade de Gestão, Introdução à Gestão, Gestão Financeira, entre outras, assim como as competências adquiridas nas disciplinas relacionadas com os Sistemas de Informação, revelaram-se fundamentais ao longo do estágio.

A realização do estágio curricular deu-me a possibilidade de aplicar os conhecimentos e competências adquiridos ao longo da minha formação académica e ainda obter novas competências, o que se revelou bastante enriquecedor a nível profissional. A nível pessoal permitiu-me conhecer diversas pessoas que sempre me auxiliaram e apoiaram da melhor maneira possível ao longo do estágio, transmitindo-me conhecimentos muito enriquecedores.

Para além da aproximação à vida profissional, o contacto com novas pessoas e a aquisição de novos conhecimentos, este estágio permitiu um conhecimento mais aprofundado do sector dos transportes rodoviários de mercadorias em Portugal bem como das dificuldades verificadas no dia-a-dia por estas empresas e em particular pelos Transportes Lemos. A possibilidade de explorar uma área tão importante e decisiva como a Contabilidade Analítica foi outra mais-valia proporcionada pelo estágio.

Desta forma, com todos os conhecimentos adquiridos, todo o apoio recebido por parte da empresa, dos seus colaboradores e da FEUC, considero que o estágio curricular por mim realizado na empresa Transportes Lemos, Lda. foi uma mais-valia, sendo o balanço bastante positivo.

BIBLIOGRAFIA

Bibliografia

Associação Nacional do Transporte de Cargas. (2001). *Manual de Cálculo de Custos e Formação de Preços do Transporte Rodoviário de Cargas.* 2ª Edição. Brasil : s.n..

BLOCHER, Edward J., CHEN, Kung H. e LIN, Thomas W. (2002). *Cost Management: A Strategic Emphasis.* 2nd Edition. Boston : McGraw-Hill/Irwin.

CAIADO, António Campos Pires. (2008). *Contabilidade analítica e de gestão.* 4ª Edição. Lisboa : Áreas Editora.

CHAFFMAN, Beth M e TALBOTT, John. (1990). Activity-Based Costing in a Service Organization. *CMA Management.* Vol. 64, pp. 15-18.

COHEN, Sandra, VENIERIS, George e KAIMENAKI, Efrosini. (2005). ABC: adopters, supporters, deniers and unawares. *Managerial Auditing Journal.* 8/9, Vol. 20, pp. 981-1000.

DRURY, Colin. (2008). *Management and Cost Accounting.* 7th Edition. Reino Unido : Cengage Learning.

FRANCO, Victor Seabra, et al. (2005). *Contabilidade de Gestão: O apuramento dos custos e a informação de apoio à decisão.* Lisboa : Publisher Team. Volume 1.

HANSEN, Don R. e MOWEN, Maryanne M. (2007). *Managerial Accounting.* 8th Edition. Mason : Thomson/South-Western.

HORNGREN, Charles T., DATAR, Srikant M. e FOSTER, George. (2006). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis.* 12th Edition. Upper Saddle River : Pearson Prentice Hall.

HORNGREN, Charles T., et al. (2008). *Introduction to Management Accounting.* 14th Edition. Upper Saddle River : Pearson Prentice Hall.

HORNGREN, Charles T., et al. (2002). *Management and Cost Accounting.* 2nd Edition. s.l. : Prentice-Hall Inc..

JUSTO, Sandra. (Janeiro de 2006). Custos e nível de serviço. *Revista ANTRAM*. Mensal, Vol. Nº 305.

LABBE, Martin. (Setembro de 2003). Not so fast. *Fleet Owner*. 98/9, pp. 24-25.

MARGERIN, Jacques e AUSSET, Gérard. (1990). *Contabilidade Analítica: Utensílio de gestão - ajuda à decisão*. [trad.] Margarida FERREIRA. Lisboa : Ediprisma - Edições em Gestão.

MULLER, Cláudio José e MICHEL, Fernando Dutra. (2001). *Análise de custos para empresas de transporte rodoviário de carga*. Porto Alegre : ABEPRO.

MURTA, Daniel. (2010). *Quilómetros, Euros e pouca terra: manual de Economia dos Transportes*. Coimbra : Imprensa da Universidade de Coimbra.

MAUAD, Luiz G. A. e PAMPLONA, Edson O. (2002). *O Custeio ABC em empresas de serviços: Características observadas na implementação em uma empresa do setor*. São Paulo : s.n..

RODRIGUES, Ana Maria. (2010). *SNC - Sistema de Normalização Contabilística*. Coimbra : Edições Almedina.

WILSON, Ross. (Julho de 2005). Costing is as simple as ABC. *Intheblack*. 6, Vol. 75, Activity Based Costing, pp. 68-69.

Sites consultados

<http://www.antram.pt>

www.bportugal.pt

<http://www.dnbracios.pt/metodologia>

<http://www.imtt.pt>

<http://www.ine.pt>

<http://www.tlemos.pt>

ANEXOS

Anexo 1 – Mapa dos gastos variáveis (parte 1)

Gásleo		Actualizado em: 23-03-2011 16:06								
		Portugal	Espanha	França	Alemanha	Bélgica	Luxemburgo	Itália	holanda	total
Abastecimento		5,80%	92,33%	0,85%	0,17%	0,70%	0,11%	0,02%	0,02%	100%
Preço €/Litro		1,350 €	1,255 €	1,307 €	1,367 €	1,317 €	1,136 €	1,361 €	1,319 €	
Taxa de IVA		23,00%	18,00%	19,60%	19,00%	21,00%	15,00%	20,00%	19,00%	
Taxa recup. IVA		20,00%	17,10%	18,03%	19,00%	18,90%	13,80%	18,00%	17,10%	
Preço sem IVA		1,125 €	1,072 €	1,107 €	1,149 €	1,108 €	0,998 €	1,153 €	1,126 €	
Custo médio		0,0653 €	0,9895 €	0,0094 €	0,0020 €	0,0078 €	0,0011 €	0,0002 €	0,0002 €	
custo médio agregado por litro										1,075 €
Consumo médio por Km										0,358
Custo/Km (€)		0,0234 €	0,3543 €	0,0034 €	0,0007 €	0,0028 €	0,0004 €	0,0001 €	0,0001 €	0,385 €

NOTA:

Pneus		Actualizado em: 23-03-2011 16:06			
Tipo de Pneu	Nº de Pneus	Custo Unitário	Vida útil (Km)	Custo/Km	
Direcção	2	384,13	300000	0,00256 €	
Tracção	4	0	300000	- €	
reboque	6	0	300000	- €	
Recauchutados					
Tracção	4	256,78	250000	0,00411 €	
reboque	6	250	300000	0,00500 €	
Gasto total por Km(reboque)				0,00500 €	
Gasto total por Km(tractor)				0,00667 €	
Total de gasto do conjunto				0,01167 €	

Óleo		Actualizado em: 23-03-2011 16:06	
Preço por litro		1,90 €	
Capacidade carter (l)		38	
Preço dos filtros		22,36 €	
Km entre mudanças		60000	
Gasto por Km		0,001576 €	

Anexo 2 – Mapa dos gastos variáveis (parte 2)

Manutenção/reparação		Actualizado em: 23-03-2011 16:06
	Lavagem do conjunto	25,00 €
	Custo anual de reparação (tractor)	4.599,290 €
	Custo anual de reparação (reboque)	375,713 €
	Contrato de assistência	- €
	Kms médios anuais	145000
	Gasto por Km do conjunto	0,034483 €

Nº tractor	1
assistência	0

De acordo com tabela "Controlo de gastos"

Trânsitos e comunicação		Actualizado em: 23-03-2011 16:06
	Telemóvel/Ano	600,000 €
	Portagens/ano	8.580,022 €
	Impressos/ano	- €
	seguro extra mercadorias	- €
	Gasto por Km	0,063310 €
	gasto do conjunto	0,063310 €

Gastos do serviço actual	
Gasoleo	408,67 €
Portagens	- €

Anexo 3 – Mapa dos gastos variáveis (parte 3)

Encargos e remunerações (variáveis)	
Nº de diuturnidades	0
Valor da diuturnidade	0
Nº de meses	1
Diuturnidades	0
Clausula 74(valor diário)	10,350
Nº de dias por mês	30
Nº de meses	1
Clausula 74	310,50
Ajudas de custo no estrangeiro diár.	750
Nº de meses	1
Kms mensais	12500
Ajudas de custo no estrangeiro	750
Sab. Dom. e feriados	35 €
Nº de dias por mês	0
Nº de meses	1
sab. Dom. e feriados no estrangeiro	0
Valor de incidencia	310,50
Taxa social	23,75%
Encargos sociais	73,744 €
Total de remunerações	1060,50
Descontos	46,575
Total de gastos variáveis com remunerações	1.087,669 €
Total de gastos variáveis com remunerações por Km	0,087 €

Anos de trabalho	1
------------------	---

Diuturnidades - (3 em 3 anos Actualizad 23-03-2011 16:06

Ano	N.º Diut.	Valor Diut.	Cláusula 74
0	0	0,00 €	10,350 €
3	1	14,50 €	10,373 €
6	2	29,00 €	10,395 €
9	3	43,50 €	10,418 €
12	4	58,00 €	10,441 €
15	5	72,50 €	10,463 €

Anexo 4 – Mapa dos gastos fixos (parte 1)

Encargos e remunerações (fixos)	
Nº de anos de trabalho	1
Remuneração base	552
Nº de meses	1
Remuneração base mensal	552
Prémio TIR mensal	119
Nº de meses	1
Ajudas de custo TIR	119
Subsídio de férias mensal	46
Subsídio de natal mensal	46
valor da incidência	763,00
Taxa social	23,75%
Encargos sociais	181,213
Total de massa remuneratória	763,00
Descontos	114,45
Gasto Mensal para empresa	829,763 €

De acordo com tabela "Controlo de gastos"

Diuturnidades - (3 em 3 anos) Actualizado em: 23-03-2011 16:06

Ano	N.º Diut.	Valor Diut.	Cláusula 74
0	0	0,00 €	10,350 €
3	1	14,50 €	10,373 €
6	2	29,00 €	10,395 €
9	3	43,50 €	10,418 €
12	4	58,00 €	10,441 €
15	5	72,50 €	10,463 €

Anexo 5 – Mapa dos gastos fixos (parte 2)

Seguros		
Seguro Acid. Trab. (mensal)		44,85 €
CMR Mercadorias		28,87 €
seguro de Frota		151,52 €
ARAG (por tractor)		4,72 €
Seguro de vida (anual)		1,09 €
Gasto mensal do conjunto		231,05 €

Nº tractor	1
Seguro Frota	136,02
Nº reboque	18
Seguro Frota	15,50 €

De acordo com tabela "Controlo de gastos"

Impostos e inspeções		
Imposto Único de Circulação		500 €
Custo da Rev. anual tractor (mais de 7 anos)		68,58 €
Custo da Rev. anual tractor (menos de 7 anos)		34,29 €
Custo da Rev. anual reboque (mais de 7 anos)		45,82 €
Custo da Rev. anual reboque (menos de 7 anos)		22,91 €
Custo reinspeção tractor		5,75 €
Custo de reinspeção reboque		5,75 €
Custo de verificação tacógrafo		27,60 €
Gasto com tractor(mais de 7 anos)		601,93 €
Gasto com tractor(menos de 7 anos)		567,64 €
Gasto com reboque(mais de 7 anos)		51,57 €
Gasto com reboque(menos de 7 anos)		28,66 €
Gasto anual do conjunto		653,50 €
Gasto mensal do conjunto		54,46 €

Nº tractor	1
Idade	7
Nº reboque	18
Idade	10

Anexo 6 – Mapa dos gastos fixos (parte 3)

Amortizações e reintegrações		
Valor aquisição tractor		84000
Vida util (anos)		4
Valor residual		1680
Amortização anual		20580
Valor aquisição reboque		25750
Vida util (anos)		4
Valor residual		515
Amortização anual		6308,75
Gasto anual tractor		20.580,00 €
Gasto anual reboque		6.308,75 €
Gasto anual do conjunto		26.888,75 €
Gasto mensal do conjunto		2.240,73 €

Juros (Leasing)		
Tractor		0
semi-reboque		0
Custo mensal do conjunto		0

Localização GPS		
Sistema de localização T-Fleet		38,40 €

Nº tractor	1
leasing	0
Nº reboque	18
leasing	0

Total de custos fixos		
Custo fixo mensal do conjunto		3.394,396 €
Custos fixos diários		
Custo fixo diário do conjunto		15,788 €

Anexo 7 – Demonstração de Resultados (2007, 2008 e 2009)

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS	2007	%	2008	%	2009	%
Vendas Líquidas	0,00		0,00		0,00	
Prestações de Serviços	3.762.570,38	100,00%	3.371.770,99	100,00%	2.920.535,26	100,00%
VOLUME DE NEGÓCIOS	3.762.570,38	100,00%	3.371.770,99	100,00%	2.920.535,26	100,00%
Variação da Produção	0,00		0,00		0,00	
Trabalhos p/ Própria Empresa	0,00		0,00		0,00	
Proveitos Suplementares e Outros Proveitos	0,00		50.312,27	1,49%	0,00	
Subsídios à Exploração	0,00		0,00		0,00	
VALOR DA PRODUÇÃO	3.762.570,38	100,00%	3.422.083,26	101,49%	2.920.535,26	100,00%
Custo Existências Vendidas	0,00		0,00		0,00	
Outros Custos Variáveis (*)	2.321.113,17	61,69%	2.222.382,22	65,91%	1.826.504,49	62,54%
MARGEM BRUTA (MB)	1.441.457,21	38,31%	1.199.701,04	35,58%	1.094.030,77	37,46%
Outras Despesas Fixas	0,00		0,00		0,00	
VALOR ACRESC. BRUTO(V.A.B.)	1.441.457,21	38,31%	1.199.701,04	35,58%	1.094.030,77	37,46%
Despesas c/ Pessoal	999.875,16	26,57%	899.258,06	26,67%	790.201,55	27,06%
EXCED. BRUTO EXPL.(E.B.E.)	441.582,05	11,74%	300.442,98	8,91%	303.829,22	10,40%
Amortizações e Reint.do Exercício	400.760,29	10,65%	332.612,82	9,86%	287.531,44	9,85%
Provisões do Exercício (Liq.de Util.)	0,00		0,00		0,00	
RES. OPER. ECON.(ROE)	40.821,76	1,08%	-32.169,84	-0,95%	16.297,78	0,56%
Proveitos Financeiros	3.831,75	0,10%	588,68	0,02%	1.708,38	0,06%
Custos Financeiros	67.622,73	1,80%	82.964,53	2,46%	50.382,88	1,73%
Resultados Financeiros	-63.790,98	-1,70%	-82.375,85	-2,44%	-48.674,50	-1,67%
RES. EXPLORAÇÃO (RE)	-22.969,22	-0,61%	-114.545,69	-3,40%	-32.376,72	-1,11%
Proveitos Extraordinários	54.171,19	1,44%	145.682,21	4,32%	75.553,95	2,59%
Custos Extraordinários	10.975,51	0,29%	17.347,40	0,51%	10.742,55	0,37%
Resultados Eventuais	43.195,68	1,15%	128.334,81	3,81%	64.811,40	2,22%
RES. ANTES IMPOSTOS (RAI)	20.226,46	0,54%	13.789,12	0,41%	32.434,68	1,11%
Impostos s/ Lucros	8.314,37	0,22%	5.377,21	0,16%	10.239,89	0,35%
RES. LÍQUIDOS (RL)	11.912,09	0,32%	8.411,91	0,25%	22.194,79	0,76%
Dividendos	0,00		0,00		0,00	
RES. RETIDOS	11.912,09	0,32%	8.411,91	0,25%	22.194,79	0,76%
Fornecimentos e Serviços Externos	2.302.084,51	61,18%	2.203.712,32	65,36%	1.809.379,18	61,95%
Impostos Indirectos	18.027,49	0,48%	17.718,51	0,53%	16.381,47	0,56%
Impostos Directos	8.314,37	0,22%	5.377,21	0,16%	10.239,89	0,35%
Outros Custos e Perdas Operacionais	1.001,17	0,03%	951,39	0,03%	743,84	0,03%

Anexo 8 – Folha de controlo de equipamento

Semi-reboques		Material em falta																									
		Documentação		Equip. Básico					Segurança		Outros		Imagem														
Nº	Matrícula	Livrete e título de propriedade/DUA	Carta verde	IPO	Recipiente para água	Calço para rodas + suporte	Cintas	Caixas arrumação (esq/dir)	Cabo TIR	Réguas travamento	Cantoneiras	Roda suplente	Borrachas (quadros/rolo)	Extintor	Supporte extintor	Tranca/aloquete (para porta-fatos)	Varões (para porta-fatos)	"Transportes Lemos Lda" - portas	Telefone e fax - portas	"Por cada transporte, plantamos uma árvore" - portas	Simbolo BVQI - portas	"Transportes Lemos Lda" - laterais	Simbolo BVQI - laterais	Nº do semi-reboque - malhas			
1																											
2																											
3																											
4																											
5																											
6																											
7																											
8																											
9																											
10																											
11																											
12																											
13																											
14																											
15																											
16																											
17																											
18																											
19																											
20																											
21																											
22																											
23																											
24																											
25																											
26																											
27																											
28																											
29																											
30																											