

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANDRÉIA MARCENA CARDOSO

**TERCEIRIZAÇÃO COMO ELEMENTO PARA REDUÇÃO DE
GASTOS NO SETOR DE CARGA E DESCARGA DE PRODUTOS**

BELO HORIZONTE

2012

ANDRÉIA MARCENA CARDOSO

**TERCEIRIZAÇÃO COMO ELEMENTO PARA REDUÇÃO DE
GASTOS NO SETOR DE CARGA E DESCARGA DE PRODUTOS**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Auditoria Externa da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Auditoria Externa.

Orientador: Prof. Silvério Antônio do Nascimento

BELO HORIZONTE

2012

Dedico este trabalho ao meu marido, meus pais,
amigos que muito contribuíram para realização.

Agradecimentos

A Deus toda honra e glória!

Ao meu orientador Silvério por todo apoio e incentivo. Aos demais professores desta especialização pelos ensinamentos no decorrer do curso.

A minha família pelo apoio e torcida sempre.

RESUMO

Esta monografia procura desenvolver um estudo de caso que possibilite comparar as despesas com a terceirização de serviço por uma empresa especializada com as despesas relacionada a contratação de mão-de-obra própria. Verificando-se que atualmente a terceirização tem tido crescimento expressivo, em todos os setores. Especialmente de serviços, utilizados anteriormente por microempresas e empresas de pequeno porte, este setor tem sido bastante procurado também por empresas de médio e grande porte. Hoje as empresas terceirizam diversos segmentos, como os serviços de limpeza, vigilância, logística, escrituração contábil, fiscal, recursos humanos, digitação, entrega, vendas, guarda de documentos, qualquer serviço que não seja à atividade principal da empresa. A terceirização de serviços de mão-de-obra no setor de carga e descarga de produtos foi uma estratégia utilizada pela empresa Super Leite SA para agilizar as atividades do setor, enfrentar a concorrência, tentar reduzir despesas e otimizar o recurso financeiro disponível. Buscando encontrar resposta ao seguinte questionamento: *É possível reduzir os gastos de uma atividade não essencial da empresa com a atribuição dela a terceiros, mantendo flexibilidade, qualidade, produtividade e a especialização do serviço?* Após a realização do estudo de caso foi possível chegar à conclusão de que a Terceirização demonstrou ser uma opção favorável à indústria, pois o presente trabalho apresentou um resultado satisfatório com relação aos questionamentos da pesquisa, pois foi verificado que a empresa contratante conseguiu reduzir suas despesas com mão-de-obra, sendo que a utilização da terceirização desses serviços no setor de carga e descarga de produtos demonstrou ser mais barata que contratação de mão-de-obra própria. Entre as vantagens que justificaram a terceirização dos serviços de carga e descarga estão: Produtividade, melhor administração do tempo, flexibilidade organizacional, redução dos custos, aumento da qualidade e principalmente a transferência de atividades meio.

Palavras chave: Terceirização. Mão-de-obra e Redução de Despesas.

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANVISA - Agência Nacional de Vigilância Sanitária.

BPF - Boas Práticas Fabricação.

CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas.

EPI – Equipamento de Proteção Individual.

FGTS - Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.

HACCP (APPCC) - Análise de Perigos e Pontos Críticos de Controle.

INSS - Instituto Nacional do Seguro Social.

ISO - International Organization for Standardization.

ISS - Imposto sobre Serviços.

MAPA - Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento.

MOD - Mão-de-Obra Direta.

MOI - Mão-de-Obra Indireta.

PIB - Produto Interno Bruto.

PIS - Programa de Integração Social.

SA – Sociedade Anônima.

SIF - Serviço de Inspeção Federal.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Tabela 1 - Consolidado de despesas da empresa terceirizada para o ano 2011.....	37
Tabela 2 - Consolidado de despesas da Super Leite SA para o ano 2011.....	37
Tabela 3 - Quadro comparativo de despesa real e despesa provável sem terceirização.....	38
Tabela 4 - Quadro comparativo de despesas com encargos no ano 2011.....	39
Tabela 5 - Quadro comparativo de despesas com benefícios no ano 2011.....	40
Tabela 6 - Quadro comparativo de despesas com provisões no ano 2011.....	41

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
1.1 Problema de pesquisa	11
1.2 Hipoteses	11
1.3 Objetivos de pesquisa	12
1.3.1 Objetivo principal	12
1.3.2 Objetivos específicos	12
1.4 Justificativa	12
2. REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1 Terceirização	14
2.1.1 Conceitos e fundamentos	15
2.1.2 Características da terceirização	16
2.1.3 Etapas do processo de terceirização	17
2.1.4 Questões relacionadas as vantagens e desvantagens da terceirização	19
2.2 Contabilidade de custos	20
2.2.1 A contabilidade de custos dentro da empresa	22
2.2.2 Terminologias contábeis	23
2.2.3 Custos e despesas	24
2.2.4 Custos fixos, variáveis, diretos e Indiretos	25
2.2.5 Despesas fixas e variáveis	26
2.2.6 Mão-de-obra direta e indireta	27
2.2.7 Custos logísticos	28
2.2.8 Encargos trabalhistas	29
3. APRESENTAÇÃO DA INSTITUIÇÃO	32
4. METODOLOGIA	35
5. RESULTADO DA PESQUISA	37
6. CONCLUSÃO	43
7. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	45

1. INTRODUÇÃO

A indústria vem crescendo em ritmo acelerado a cada ano e com esse crescimento é normal que o setor logístico trabalhe cada vez mais com maior volume de produção e conseqüentemente precisa ter em sua equipe pessoas ágeis e bem preparadas para executar o serviço, por isso é imprescindível para as organizações empresariais ter um planejamento estratégico bem definido para este setor, muitas destas, procurando reduzir custos, utilizam-se da terceirização integral ou parcial das atividades.

Percebemos que muitas organizações tem buscado a terceirização total ou parcial até mesmo da própria produção dos seus produtos como uma forma de atender a demanda. A subcontratação pode atender a várias necessidades do contratante, uma delas é a falta de capacidade produtiva em planta própria ou mesmo redução de custos.

Alguns propósitos para o uso da terceirização são: a diluição dos custos diretos e indiretos; a elevação do nível de eficiência dessa atividade, pela sua execução terceirizada; e a manutenção de um nível mínimo aceitável de lealdade à empresa, por parte dos novos executores das atividades terceirizadas (OLIVEIRA, 1994, p.111).

Assim, acredita-se que a parceria entre empresas é estratégica, pois cada uma se dedica a fazer o que melhor conhece, gerando ganhos para todos os parceiros.

Este modelo de gestão tornou-se uma ferramenta útil na busca da qualidade, eficiência, agilidade, redução de custos e otimização da comunicação dentro das corporações, o que é importante para manter a empresa em condições de competir num mercado cada vez mais agressivo, veloz e mutável (GIOSA, 1997).

Seguindo essa tendência mundial os empresários brasileiros utilizam a terceirização como forma de reduzir custos, objetivando entrar no mercado globalizado de forma competitiva; no início, sem perda de qualidade no produto / serviço e sem precarização nas relações de trabalho, o que não mais se verifica atualmente (CASTRO, 2002).

Preocupada com o desenvolvimento cada vez mais acelerado das organizações, a indústria de alimentos Super Leite SA sentiu necessidade de reavaliar seus processos no setor de logística e resolveu terceirizar parte de seus serviços, optou por terceirizar os serviços de carga e descarga de caminhões da empresa.

A indústria sabe que para se manter competitiva no mercado precisa ter flexibilidade nos processos, a fim de suprir a crescente demanda, acredita que com a elevação do nível de eficiência dessa atividade, pela sua execução terceirizada ela poderá reduzir as despesas com mão-de-obra e indiretamente com estocagem.

De acordo com Bowersox e Closs (2001, p. 43-45) e Faria e Costa (2005, p. 22), a logística pode ser dividida em três processos básicos, sendo:

- Logística de suprimento ou abastecimento: responsável pelas atividades de colocar os materiais e componentes disponíveis à produção ou distribuição, utilizando técnicas de armazenagem, movimentação, estocagem, transporte e fluxo de informações;
- Logística de apoio à manufatura ou de planta: envolve todas as atividades realizadas no suporte logístico à produção, envolvendo todo o fluxo de materiais e componentes na manufatura dos produtos em processo, até a entrega dos produtos acabados para a logística de distribuição;
- Logística de distribuição: é a parte da logística que trata da distribuição dos produtos acabados para entrega aos clientes. “[...] É pelo processo de distribuição física que o tempo e o espaço do serviço ao cliente se tornam parte integrante de marketing [...]” (BOWERSOX E CLOSS, 2001, p. 44).

Nesta pesquisa vamos analisar a Indústria Super Leite SA que optou por terceirizar parcialmente o setor de logística (logística de distribuição), terceirizando as atividades de carga e descarga de caminhões, acreditando que com essa nova estratégia será possível reduzir despesas.

1.1 Problema de pesquisa

A terceirização surge como uma estratégia de redução de custos cada vez mais utilizada como ferramenta gerencial. No entanto muitas destas empresas não têm conhecimento das ameaças, vantagens e desvantagens dessa estratégia de redução de custos e despesas.

Partindo da premissa o que se busca com a terceirização é aumentar a flexibilidade, qualidade, produtividade e a especialização do serviço, sendo assim a questão básica que motiva esta pesquisa é:

É possível reduzir os gastos de uma atividade não essencial da empresa com a atribuição dela a terceiros?

1.2 Hipóteses

Os fatores que levaram a indústria Super Leite SA optar pela terceirização dos serviços de carga e descarga de caminhões está relacionada com redução de gastos, a busca de profissionais qualificados e a constante necessidade de atualização e treinamento destes profissionais;

Este contexto leva à formulação de diversas hipóteses, como as que se seguem:

H1. Os benefícios oferecidos aos funcionários da empresa terceirizada são menores que os benefícios da empresa tomadora;

H2. Mesmo com as taxas administrativas do contrato entre terceirizada e contratante é possível reduzir as despesas e tornar vantajosa a terceirização dos serviços;

1.3 Objetivos de pesquisa

1.3.1 Objetivo principal

Desenvolver um estudo de caso que possibilite analisar em uma indústria de alimentos se a terceirização dos serviços de carga e descarga é interessante sob a ótica da redução de gastos.

1.3.2 Objetivos específicos

- Verificar quais os encargos e benefícios à empresa deixa de pagar com a terceirização das atividades e em contra partida quais tributos assume com essa prestação de serviço;
- Identificar o valor do gasto com mão-de-obra contratada e quais os riscos está exposta a empresa contratante pela má gestão da empresa terceirizada.

1.4 Justificativa

Como o tema terceirização é muito discutido e praticado por empresas atualmente, a realização do presente trabalho visa auxiliar no processo de tomada de decisão de empresas que estão pensando em terceirizar alguns serviços na sua empresa. O assunto terceirização é importante para as grandes indústrias, pequenas e médias empresas, além de órgãos públicos e até mesmo empreendedores que desejam abrir um negócio podem enxergar na terceirização uma oportunidade para bons negócios.

Essa pesquisa é motivada por uma indagação sobre os gastos reais de mão-de-obra terceirizada versus mão-de-obra contratada e quais são as vantagens e desvantagens de cada

uma. Para tanto, é necessário que as mesmas tenham claro suas exigências quanto à agilidade e custo do serviço, para que estes requisitos não diferenciem muito do nível conseguido sem a terceirização.

Mostrar ao administrador que o objetivo real da terceirização não é redução de custos trabalhistas. A redução de custos trabalhistas com terceirização de mão-de-obra pode vir como uma vantagem, ou como consequência de uma boa gestão desse serviço. Para a área acadêmica, o estudo trará embasamento para a compreensão e desenvolvimento dos métodos que poderão auxiliar empresas na etapa em que se encontram, possibilitando uma análise comparativa entre o processo próprio e terceirizado.

A pesquisa justifica-se pela importância do estudo para a indústria, conseqüentemente para o desenvolvimento regional, tratando-se de um tema atual, necessário e abrangente.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Terceirização

Em um período de rápidas transformações tecnológicas, sociais, políticas e econômicas surgem novas relações trabalhistas nas empresas; estratégias que aguçam a competitividade do mercado, bem como diversos fatores que fluem, de forma que a organização estática acaba sendo atropelada pela avalanche de acontecimentos que impulsionam uma dada organização a se sobrepor a outras, gerando assim, a falência de diversas empresas, decorrente da não adaptação ao novo estilo de mercado globalizado, terceirizado e tecnológico.

No mundo, a terceirização obteve um rápido crescimento, a melhora do ambiente econômico internacional reflete-se positivamente no comércio internacional que favorece a economia, dobrando o Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil, impulsionado pelos acordos regionais de comércio, pelas estratégias de terceirização, pela busca da competitividade e pela conquista da unificação de mercado, através da globalização (LACERDA, 2004).

Para Moraes (2003), essa prática já difundida desde os séculos XVIII e XIX, tem raízes bem mais profundas na História, do escambo ao surgimento da moeda que a ideia de segmentar as atividades encontrou plenitude. Outro fator preponderante para a inserção da terceirização na economia foi o desenvolvimento natural das relações trabalhistas, que gerou uma nova divisão do trabalho que não tinha em si a busca pela eficiência e ampliação de mercado e deram lugar à comodidade e exploração, onde as relações mantidas pelo capital e pelo trabalho eram caracterizadas por um mercantilismo, e mais tarde por um capitalismo predatório ao trabalhador.

Em meados da década de 40, esta técnica foi largamente utilizada pelos países europeus que participaram da Segunda Guerra Mundial, para a produção de armamentos. Assim, por estar sobrecarregada e sem condições de atender à demanda, a indústria bélica iniciou o processo de transferência de serviços a terceiros, que seriam contratados para dar suporte ao aumento

da produção de uniformes militares, armas leves e pesadas, munição, navios, aviões e tanques de guerra (NASCIMENTO FILHO, 2001).

Nascimento Filho (2001) relata que a discussão sobre terceirização ganhou importância no Brasil no início da década de 1990, quando a economia brasileira passava por uma abertura comercial e por um processo de privatização, o que levou as empresas brasileiras a diminuir a defasagem tecnológica e sofrerem grande concorrência de empresas estrangeiras, as chamadas multinacionais que foram gradativamente implantadas no Brasil, principalmente as automobilísticas. Dessa forma, a terceirização foi inserida nas empresas brasileiras, tendo como significado apenas a contratação de outras pessoas ou empresas para a realização de atividades não fins em qualquer organização.

Queiroz (1992) relata que no Brasil até aproximadamente o início dos anos noventa, a terceirização era conhecida como contratação de serviços de terceiros, com aplicação exclusivamente para reduzir o custo da mão-de-obra. Este recurso teve como objetivo obter alguma economia em atividades pouco significativas, sem preocupação em gerar ganhos de qualidade, eficiência, especialização, eficácia e produtividade nos serviços que vinham sendo prestados. A terceirização ganhou mais destaque somente no momento em que as empresas foram obrigadas a desenvolverem estratégias competitivas, visando alcançar maior produtividade e qualidade, aliadas a preços menores, fatores que buscavam atender as necessidades e expectativas dos clientes. As pequenas e médias empresas foram as primeiras a entrar neste novo processo, por serem mais flexíveis e por terem percebido a gradativa mudança que vinha ocorrendo nas relações de trabalho, conquistando assim seu espaço no mercado.

2.1.1 Conceitos e fundamentos

O processo de terceirização é uma ação administrativa coesa com a realidade do mercado, assim, deve-se ter em mente o correto conceito do que é terceirizar, e o que deve ser terceirizado dentro de uma empresa. De maneira simplificada Cavalcanti Júnior (1996, p. 11) define a palavra terceirização como:

Um neologismo cunhado a partir da palavra 'terceiro', entendido com o intermediário, interveniente, que, na linguagem empresarial, caracteriza-se como uma técnica de administração através da qual se interpõe um terceiro, geralmente numa empresa, na relação típica de trabalho (empregado versus empregador).

Hoje, percebe-se que terceirizar é muito mais que contratar mão-de-obra ou serviços, terceirizar é uma estratégia, uma ferramenta administrativa que deve ser vista dentro de uma organização como a contratação de soluções, visando à competitividade, boa qualidade e a permanência de uma empresa no mercado atual.

Assim, Oliveira (1994, p. 43) afirma que:

Terceirizar é buscar racionalmente os melhores resultados em escala de produção, a maior flexibilidade operacional e uma adequada redução de custos administrativos, juntamente com a concentração e a maximização de oportunidades para enfrentar o mercado.

Finalmente, Queiroz (1998, p. 53) engloba todos os conceitos citados acima, quando refere que terceirização é:

Uma técnica administrativa, uma metodologia e um processo. A técnica administrativa possibilita o estabelecimento de um processo gerenciado de transferência, a terceiros, das atividades acessórias das empresas, permitindo a estas se concentrarem no seu negócio, ou seja, no objetivo final. A metodologia incentiva motivação e fomento à criação de novas empresas, que proporciona o surgimento demais empregos. E por fim o processo busca parcerias, determinado pela visão empresarial moderna e pelas imposições do mercado.

Logo, mediante os conceitos citados pelos autores, entende-se que a terceirização é a trilha para modernizar e especializar as empresas. Utilizada atualmente pelos gestores como ferramenta estratégica, renova e amplia suas participações no mercado e pode proporcionar redução de custos e aumento de qualidade.

2.1.2 Características da terceirização

Favorecendo um crescente número de pessoas empregadas, a terceirização, abrange mais que nova relação trabalhista cuida também de promover à empresa contratante mobilidade e eficiência quanto aos serviços prestados. Cada vez mais as empresas estão preocupadas com o

fator - satisfação de seus clientes, e isso a terceirização pode proporcionar, em forma de parcerias especializadas (QUEIROZ, 1998).

Se anteriormente, quando do surgimento da terceirização no Brasil suas características básicas eram, conforme Queiroz (1998) a contratação de serviços de terceiros, a busca da redução de custos de mão-de-obra, hoje, suas características estão também voltadas para a satisfação dos seus clientes, de seus fornecedores, da sociedade em geral, essas peculiaridades estão na forma como o gestor aplica a terceirização, visando não somente lucros, mas também soluções inteligentes para a empresa e para os empregados.

Outra particularidade da terceirização, além da parceria já citada, que vem chamando atenção é a da não relação empregatícia, mas esse fator deve-se à estrutura econômica brasileira que não suporta mais tamanhos encargos sociais advindos da relação trabalhista.

2.1.3 Etapas do Processo de Terceirização

Para que o processo de terceirização seja realizado com sucesso, assim como qualquer atividade de uma empresa, a empresa contratante deverá seguir algumas etapas.

Como afirma Costa (1999, p. 102) “Para implantação correta de uma terceirização, todas as etapas são importantes, e não podem ser abandonadas sob pena de ocasionar sérios prejuízos ao tomador dos serviços”.

Atualmente, não há mais possibilidades das empresas não serem susceptíveis as mudanças, pois sua sobrevivência dependerá da habilidade de seus gestores avaliarem as decisões tomadas no passado, entender e reagir às situações presentes prevendo eventos futuros que poderão ser vistos como fatores críticos de sucesso para a empresa (CAGGIANO; FIGUEIREDO, 2008).

De acordo com Costa (1999, p. 102), as quatro etapas para o processo de terceirização são:

- Identificação das áreas terceirizáveis: a empresa precisa estudar, com muito cuidado, quais os serviços que poderão ser terceirizados para não realizar uma contratação que ofereça posteriormente algum prejuízo ou desgaste no caso de uma desterceirização. Nesta fase, devem ser previstos todos os pontos positivos e negativos que poderão ocorrer, quais as consequências que acarretarão nos procedimentos internos, para as pessoas envolvidas;
- Formação do perfil do terceiro: Depois de identificar as atividades que poderão ser terceirizadas, o executivo precisará estudar o perfil da empresa que pretende contratar de acordo com as necessidades da empresa. A terceirização deverá ser viável para empresa, atendendo a qualidade e eficiência esperada pelos serviços contratados. Costa (1999) apresenta que, no caso de empresas públicas, existe uma legislação específica sobre licitações que tem aspectos positivos quanto à habilitação da contratação em relação à documentação. Porém, quanto à escolha da contratada no aspecto qualidade o executivo precisa elaborar um perfil de empresa que pretende contratar, não deixando de lado o valor a ser pago;
- Cronograma do processo de terceirização: Dentro do planejamento não poderá faltar um cronograma que contemple todas as variáveis possíveis de ocorrer durante o processo, identificando as etapas previstas e os momentos em que deverão ser tomadas algumas medidas decorrentes do processo;
- Preparação do público interno: É fundamental o apoio do público interno para que o processo de terceirização seja realizado com sucesso, ao contrário, o processo tenderá a dar errado porque os próprios funcionários precisarão interagir com várias fases deste processo e sem essa interação de forma positiva ficará difícil para a empresa fazer uma boa contratação.

2.1.4. Questões relacionadas às vantagens e desvantagens da terceirização

Rodrigues Pinto (2007, p. 154) prega que a terceirização produz algumas vantagens para as empresas, quais sejam:

O enxugamento e conseqüente melhor controle de seu pessoal diretamente engajado, a diminuição dos gastos salariais e sociais e a própria simplificação da contabilidade são resultados positivos para a empresa contratante, além de um melhor índice de aproveitamento da atividade de apoio prestada por uma organização só a ela dedicada.

Garcia (2007, p. 101) aponta algumas vantagens da terceirização para as organizações, afirmando ser a principal delas a possibilidade de “[...] redução de custos de forma direta e indireta, por meio de salários mais baixos e de encargos sociais reduzidos.” Esta, sem dúvida, leva à precarização das condições de trabalho.

Observe-se que há argumentos tanto favoráveis quanto desfavoráveis à utilização desse instituto. Segundo Jorge Neto e Cavalcante (2005, p. 379), seriam considerados como favoráveis “[...] a modernização da administração empresarial com a redução de custos, aumento da produtividade com a criação de novos métodos de gerenciamento da atividade produtiva”. No que diz respeito aos argumentos contrários, os autores afirmam que seriam “[...] a redução dos direitos globais dos trabalhadores, tais como a promoção, salários, fixação na empresa e vantagens decorrentes de convenções e acordos coletivos.” (JORGE NETO; CAVALCANTE, 2005, p. 379).

Como bem expressam Druck e Borges (2002, p. 115):

Na visão gerencial e empresarial, os resultados da terceirização apontados como vantagens são praticamente os mesmos nas duas pesquisas: em primeiro lugar indica a redução de custos (60%), em segundo lugar, a redução de pessoal (33%) – por sua vez, a parte mais importante da redução de custos – e, em terceiro, simplificação da estrutura da organização (27%).

Nota-se claramente que as empresas buscam, enquanto vantagem dessa terceirização, a redução de custos e de pessoal, bem como a simplificação na estrutura da organização.

Muito embora muitos autores não concordem, fato é que a terceirização acaba por influenciar na oferta de empregos, na medida em que proporciona o seu encolhimento, mesmo porque a

intenção dessa prática, por parte das empresas, é o enxugamento de custos, o que fatalmente irá desaguar na redução da empregabilidade. De acordo com Silva (1997, p. 105-106):

[...] um dos principais motivos da terceirização (custos) induz estas empresas a oferecer seus serviços a custos reduzidos e, para tanto, promovem internamente medidas de racionalização que sempre acabam no enxugamento de empregos, gerando mais ociosidade de mão de obra.

[...] Aliada à racionalização, ela provoca uma fila infindável de ações que resultam em desemprego.

Carelli (2003, p. 171) afirma:

Destarte, para que a intermediação permanente de mão de obra cause redução de custos para o tomador de serviços, somente se houvesse redução de salários ou subtração de direitos trabalhistas. E essa redução tem, necessariamente, que ser de grande monta, para cobrir o pagamento do lucro da intermediadora de mão de obra e sua verba de administração.

Contudo as empresas também amargam algumas desvantagens tais como despreparo dos terceirizados ou mesmo a dificuldade em assegurar a qualidade da produção, além da perda da habilidade técnica, dos problemas de natureza sindical, do custo do monitoramento dos terceiros e do risco de descontrole do processo produtivo. Ademais, vale observar que as tomadoras, em razão do não cumprimento da legislação trabalhista por parte das terceiras, acabam por sofrer processos na Justiça do Trabalho (DRUCK; BORGES, 2002).

2.2 Contabilidade de Custos

Uma das finalidades da contabilidade de custos é manter a administração bem informada a cerca da situação da empresa. Esta informação auxiliará nas tomadas de decisão, que vão desde a precificação dos serviços, aquisição de equipamentos e evitar desperdícios e prejuízos. Para Eliseu Martins (2003, p.21), o auxílio no controle e nas tomadas de decisões são duas funções importantes na Contabilidade de Custos.

A contabilidade de custos coleta os dados da empresa, organiza, analisa e gera informações de custos aos diversos níveis gerenciais. E a sua função vai além de classificar e relatar dados. Como explica Leone (2009, p. 21) “O contador de custos deve projetar um sistema de custos em que os dados estejam prontos para solucionar os múltiplos problemas com que se defronta a administração da empresa”.

A contabilidade de custos não abrange somente dados monetários internos e externos, pois diante das novas exigências dos administradores, a contabilidade de custos está cada vez mais utilizando dados quantitativos não monetários internos e externos, colhendo-os, trabalhando-os, organizando-os, combinando-os e produzindo informações gerenciais de alta relevância, baseadas nesses dados. Conforme Leone (2009, p. 23) “as informações monetárias isoladas, para atender aos objetivos da contabilidade de custos, não dispõem da relevância que possuem quando relacionadas a algum dado não monetário, mas quantitativo”. Esta combinação de um dado monetário com um dado não monetário faz surgir um terceiro dado, que é chamado de índice ou indicador.

Os Indicadores são dados cuja natureza é diferente da natureza original de um dado monetário e de um não monetário, que o formaram. Eles servem como orientação ao trabalho do contador de custos em qualquer tipo de empresa, para a análise econômica de qualquer tipo de atividade. Apesar de muitas vezes os administradores ainda tomar decisões com base em dados quantitativos, os dados qualitativos são importantes e decisivos. (LEONE, 2009).

Segundo Bruni e Famá (2009, p. 22) a contabilidade de custos deve buscar atender a três razões primárias:

- Determinação do lucro: empregando dados originários dos registros convencionais contábeis, ou processando-os de maneira diferente, tornando-os mais úteis à administração;
- Controle das operações: e demais recursos produtivos, como os estoques, com a manutenção de padrões e orçamentos, comparações entre previsto e realizado;
- Tomada de decisão: o que envolve produção (o que, quanto, como e quando fabricar), formações de preços, escolha entre fabricação própria ou terceirizada.

Hansen e Mowen (2001, p. 28) definem contabilidade de custos como responsável pela produção de informações para usuários internos, no sentido de identificar, coletar, mensurar, classificar e relatar informações que são úteis aos gestores para custeio (determinar quanto algo custa), planejamento, controle e tomadas de decisão.

Segundo Eliseu Martins (2003, p.57), o esquema básico da contabilidade de custos consiste na separação de custos e despesas; apropriação dos custos diretos aos produtos e apropriação mediante rateio dos custos indiretos aos produtos. Esses rateios podem ser feitos por vários critérios diferentes.

A contabilização dos custos pode ir de um extremo de simplificação, com contabilidade financeira separando custos de despesas e registrando diretamente a passagem dos custos aos produtos, ou então acompanhando passo a passo todas as etapas seguidas nos mapas e arquivos de apropriação. Na prática, o sistema de contabilização deve ser o mais simples possível, desde que a empresa mantenha um adequado sistema de arquivamento dos mapas, eletrônicos ou não. (MARTIS, 2003).

2.2.1 A contabilidade de custos dentro da empresa

Devido ao crescimento das empresas, com o conseqüente aumento da distância entre o administrador, ativos e pessoas administradas, a contabilidade de custos passou a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão: a gerencial. (MARTINS, 2009, p. 21)

Além disso, observa-se que o escopo da contabilidade de custos é muito amplo nos dias atuais. Uma simples averiguação de caráter pessoal permitirá constatar que as decisões diárias de todos os tipos envolvem em maior ou menor escala a variável custo. Na vida das organizações, o cenário não é diferente. (BERTÓ, BEULKE, 2005, p. 3)

Portanto, o papel da contabilidade custos para as empresas é fundamental, pois fornece informações que auxiliam nas tomadas de decisões, como sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção; e contribui no controle destas informações, fornecendo dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, acompanhar efetivamente o acontecido para comparação de valores anteriormente definidos. (MARTINS, 2009, p. 22).

2.2.2 Terminologias contábeis

É muito comum à confusão entre os conceitos Gasto, Custo e Despesa.

Eliseu Martins (2003, p. 24-26), preocupou-se em fixar o significado de cada nomenclatura em razão de tais conceitos não obterem uma unanimidade pela Doutrina Contábil.

Gasto – Sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro). Conceito extremamente amplo e que se aplica a todos os bens e serviços recebidos. Só existe gasto na passagem para a propriedade da empresa do bem ou serviço, ou seja, no momento em que existe o reconhecimento contábil da dívida assumida ou da redução do ativo dado em pagamento.

Desembolso – Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada ou não no momento do gasto.

Investimento – Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s).

Custo – Gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. O Custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.

Despesa – São Gastos com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos com a finalidade de obtenção de receitas. As despesas são itens que reduzem o Patrimônio Líquido e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas.

Perda – Bem ou Serviço consumidos de forma anormal e involuntária. Não se confunde com a despesa (muito menos com o custo), exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade; não é um sacrifício feito com a intenção de obtenção de receita.

2.2.3 Custos e Despesas

Um custo, conforme Megliorini (2007, p. 7), correspondem à parcela dos gastos consumida no ambiente fabril para a fabricação do produto, pela aquisição de mercadorias para revenda e para a realização de serviços.

De acordo com Ferreira R. (2007, p. 15), o custo só existe durante o processo de produção do bem ou serviço, portanto, os gastos posteriores à produção, necessários a administração e comercialização do produto, não são custos, e sim despesas.

Para Eliseu Martins (2003, p. 40), em termos práticos, nem sempre é fácil distinguir Custos e Despesas. Pode-se, entretanto, propor uma regra simples do ponto de vista didático: todos os gastos realizados com o produto até que esteja pronto, são Custos; a partir daí, são Despesas. Assim, por exemplo, gastos com embalagens são Custos se realizados no âmbito do processo produtivo (o produto é vendido embalado); são Despesas, se realizados após a produção (o produto pode ser vendido com ou sem embalagem).

Todos os custos que estão incorporados nos produtos acabados que são fabricados pela empresa industrial são reconhecidos como despesas no momento em que os produtos são vendidos. A matéria-prima industrial que, no momento de sua compra, representava um investimento, passa a ser considerada custo no momento de sua utilização na produção e torna-se despesa quando o produto fabricado é vendido. Entretanto, a matéria-prima incorporada nos produtos acabados em estoque, pelo fato destes serem ativados, volta a ser investimento. Os encargos financeiros incorridos pela empresa, mesmo aqueles decorrentes da aquisição de insumos para a produção, são sempre considerados despesas.

Como vimos, Custo e despesa são sinônimos, mas tem conceitos diferentes; têm sentido próprio, assim como Investimento, Gasto e Perda. A utilização de uma terminologia homogênea simplifica o entendimento e a comunicação. No estudo de caso deste trabalho, o Gasto com mão-de-obra (salários, benefícios e encargos sociais) no setor de carga e descarga de produtos por serem gastos posteriores à produção são Despesas, ou Despesas de Distribuição.

O presente estudo analisa o gasto com mão-de-obra terceirizada versus mão-de-obra própria para executar serviço de carga e descarga de produtos, não abrange a frota de caminhões, apenas a fase de carregamento e descarregamento dos caminhões, a qual acontece dentro do próprio armazém da empresa contratante.

2.2.4 Custos Fixos, Variáveis, Diretos e Indiretos

As empresas apuram custos diferentes para cada tipo de produto ou serviço. Contudo, conforme a associação dos custos na produção classifica-se em diretos e indiretos.

Como Custos Diretos entendem-se aqueles que podem ser imediatamente apropriados a um só tipo de produto ou a um só tipo de serviço. Especificamente, são aqueles que podem ser apropriados diretamente a uma função de acumulação de custos, seja um produto, um serviço, uma ordem de produção, um centro de custos, uma atividade, seja um departamento da empresa (FERREIRA, 2007, p. 53).

Já o Custo Indireto é um custo comum a muitos tipos diferentes de bens, sem que se possa separar a parcela referente a cada um, no momento de sua ocorrência. Atribui-se parcela dele a cada tipo de bem através de um critério de rateio (DUTRA, 1995, p. 35).

Os custos classificam-se também conforme a variação no nível de atividade, em fixos e variáveis.

Os custos fixos são os custos que permanecem constantes dentro de determinada capacidade instalada, independentemente de variação do volume de produção, ou seja, a organização tem o mesmo custo fabricando mais ou menos produtos (SCHIER, 2006, p. 40). De acordo com Eliseu Martins (2003, p. 50) são aqueles custos que não variam em seu montante total conforme ocorram alterações no nível de atividade. Assim, qualquer aumento ou redução no nível de atividade não provocará mudança no total de custos fixos.

Enquanto os custos variáveis são aqueles que dependem do volume de produção. À medida que a produção aumenta esses custos também aumentam; à medida que a produção diminui, eles também diminuem. Existe, portanto, uma proporcionalidade entre o total dos custos variáveis e o total da produção (ZUCCHI, 1992, p. 19).

Eliseu Martins (2003, p. 50), diz que são custos que variam em seu montante total conforme ocorram alterações no nível de atividade. Neste caso, qualquer aumento ou redução no nível de atividade provocará mudança no total de custos variáveis.

2.2.5 Despesas Fixas e Variáveis

Assim como nos custos, as despesas também podem ser fixas ou variáveis, quanto à variação das despesas em relação ao volume de vendas, classificam-se em despesas fixas e variáveis.

As despesas fixas são as despesas que permanecem constantes dentro de determinada faixa de atividades geradora de receitas e independem do volume de vendas ou de prestação de serviços (SCHIER, 2006, p. 40). De acordo com Eliseu Martins (2003, p. 34), são as despesas que não variam de acordo com o volume das vendas no mês a exemplo Despesas com aluguéis do escritório; Despesas com o pessoal do escritório; Normalmente, as despesas administrativas são fixas.

Já as despesas variáveis são aquelas que se alteram proporcionalmente a variação no volume de receitas (SCHIER, 2006, p. 40).

Fixas e variáveis são uma classificação aplicável a custos e despesas, enquanto diretos e indiretos são uma classificação aplicável somente a custos. (MARTINS, 2003 p.34).

2.2.6 Mão-de-Obra Direta e Indireta

O conceito de custo de mão-de-obra e os elementos componentes deste custo são os mais diversos possíveis.

Podemos dizer que o custo de mão-de-obra compreende todos os gastos realizados, direta ou indiretamente, a título de remuneração por contribuições fornecidas pelos empregados da entidade ao processo de produção de bens e serviços, incluindo todos os tributos dela decorrentes, bem como os benefícios adicionais a eles concedidos e ainda todos os gastos necessários para atrair, contratar, manter e desligar os empregados.

Segundo a definição de Leone (1987, p.102), quando o tempo de trabalho do operário pode ser identificado com o produto, lote de produtos, processo fabril ou centro de custos, o salário correspondente é considerado como mão-de-obra direta. Para efeitos práticos, então, considera-se como mão-de-obra direta, ou simplesmente MOD, o salário do operário cuja ocupação estiver diretamente relacionada ao produto que está sendo fabricado. Os demais operários, embora imprescindíveis à tarefa de produzir, não se encontram diretamente identificados com um determinado produto ou centro de custos. Nesse caso, serão considerados como mão-de-obra indireta (MOI).

No entender de Eliseu Martins (1990, p. 113), a mão-de-obra direta é definida como “aquela relativa ao pessoal que trabalha diretamente sobre o produto em elaboração, sendo possível a averiguação de qual o tempo despendido e de quem executou o trabalho, sem necessidade de qualquer apropriação indireta ou rateio”.

No que tange à mão-de-obra indireta, Eliseu Martins (1990), comenta que esta só é apropriada por meio de fatores de rateio, com alto grau de arbitrariedade, e que pode, com menor grau de erro e arbitrariedade, ser alocada ao produto.

Porém, segundo Eliseu Martins (1990, p. 113), Mão-de-obra Direta não se confunde com o total pago a produção, mesmo aos operários diretos. Só se caracteriza como tal a utilizada

diretamente sobre o produto. Portanto, a Mão-de-obra Direta varia com a produção, enquanto a Folha relativa ao pessoal da própria produção é fixa.

2.2.7 Custos Logísticos

São todos os custos relacionados com a logística de uma empresa, entre os quais se podem destacar os custos de armazenagem, custos de existência estoques, custo de ruptura de estoque, custos de processamento de encomendas e custos de transporte. Os custos logísticos são, geralmente, os segundos mais importantes, só ultrapassados pelos custos da própria mercadoria. Por isso, saber gerir esses custos pode ser crucial para a sobrevivência da empresa (Ricarte, 2002).

A gestão destes custos é feita através do planeamento de custo ou do pré-cálculo de custo pois estes permitem determinar os padrões de custo de produção ou produto/mercadoria (Chiavenato, 1991, p. 130).

Os custos são na atualidade um dos maiores desafios a serem enfrentados pelos gestores, pois, segundo Lima (2000), cada vez mais os clientes exigem maior nível de serviço, mas não estão dispostos a pagar mais por isso.

O preço está passando a ser um qualificador, e o nível de serviço, um diferenciador, perante o mercado. Assim, a logística ganha a responsabilidade e agregar valor ao produto por meio do serviço por ela oferecido (LIMA, 2000, p.251).

Segundo Ballou (1993, p. 78), “os custos afetam o nível de serviço, uma vez que, custos logísticos tendem a aumentar com taxas crescentes à medida que nível de serviço é empurrado para níveis mais altos”. Sendo assim, quanto maior o nível de serviço maior será o custo para o cliente.

Uma maior preocupação com esses custos pode gerar resultados satisfatórios para a empresa e um diferencial de mercado entre os concorrentes. Podemos formular o Custo Total , no sistema logístico, com a seguinte expressão:

$CL = T + A + E + I + C + Q + O$; onde: CL: Custo logístico; T: Transportes; A: Armazenagem; E: Estoques; I: Instalações; C: Comunicações; Q: Quebras e Obsolescência e O: Oportunidade (FARIA, 2003).

As empresas devem estar preparadas para identificar e apurar os seus custos logísticos corretamente, dessa forma ela conseguirá estabelecer metas e melhorar seus resultados repassando seus ganhos para a cadeia como um todo. Assim, outras empresas pertencentes à cadeia absorvem as novas práticas, reduzem seus custos logísticos, contribuindo para a competitividade da cadeia.

2.2.8 Encargos Trabalhistas

A contratação de funcionários implica gastos que não se limitam ao valor do salário acertado no contrato de trabalho. Além desses valores, existe a necessidade de se pagar ao empregado verbas adicionais referentes aos direitos trabalhistas previstos na legislação e nos acordos coletivos.

Também é preciso recolher aos cofres públicos valores que serão entregues aos empregados em um momento futuro, como é o caso do FGTS. Finalmente, existe a obrigação de recolher aos cofres públicos determinadas quantias as quais não irão beneficiar diretamente os funcionários da empresa, mas que tem como Base de Cálculo a Folha de Pagamento. Entre esses itens pode-se mencionar a contribuição patronal ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS.

De acordo com a Lei nº 8.212/91, art. 22, a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, corresponde aos seguintes percentuais:

- Empresa - 20%, contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social conforme dispõe o art. 22 da Lei nº 8.212/91;

- Seguro de Acidente do Trabalho - SAT - 1%, 2% ou 3%, para as empresas cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve, médio ou grave.

Além da parte empresa, deve recolher valores a outras entidades, conforme tabela de códigos do Fundo de Previdência e Assistência social (FPAS) da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, no caso da indústria este percentual correspondente a 5,8%. Essas contribuições não se enquadram como previdenciárias. São valores referentes a outras entidades e fundos que são fiscalizadas e arrecadadas pelo INSS por força de convênio e posteriormente repassadas às entidades respectivas.

Além destes encargos, ainda deve-se considerar o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), instituído pela Lei nº 5.107/66, e que, de acordo com o art. 15, prevê a obrigação de depósito pelos empregadores da importância de 8% a cada trabalhador, e constitui-se de uma reserva financeira depositada pelo empregador, em contas bancárias especiais chamadas de contas vinculadas, mediante depósitos mensais no valor de 8% do salário do trabalhador.

Quando o trabalhador é demitido, e não havendo motivo, a empresa deve lhe pagar uma multa denominada de multa fundiária, no valor de 40% sobre o valor do saldo da sua conta no FGTS mais um adicional de 10 pontos percentuais instituído pela Lei Complementar nº110/2001.

Não existe uma padronização de conceitos referentes à remuneração, benefícios e encargos. Em vista dessa dificuldade, para este estudo de caso adotaremos os seguintes conceitos:

- Remuneração - É todo e qualquer pagamento efetuado aos empregados em retribuição aos serviços prestados, por força de lei, negociação individual ou coletiva, ou ainda por liberdade do empregador.
- Benefícios - Remuneração ao empregado, normalmente em forma não monetária, decorrente de acordos coletivos ou liberalidade da empresa. Como exemplos de benefício podem ser mencionados os planos de saúde e previdência, transporte próprio, cesta básica, entre outros. Por apresentarem variações entre empresas, não podem ser quantificados de forma genérica.

- Encargos – São ônus impostos pelo governo às entidades em geral, com base nas suas folhas de salários, com o objetivo de constituir fundos destinados ao financiamento de atividades sociais estatais ou paraestatais.

Deve-se observar que nos casos das empresas tributadas pelo Sistema SIMPLES não existe o recolhimento da parte patronal para o INSS bem como as contribuições devidas a terceiros e ao SAT. Para este estudo de caso a empresa terceirizada é optante pelo SIMPLES, e o único encargo social que ela desembolsa sobre a folha de pagamento é o FGTS.

Enquanto a Super Leite SA paga sobre a folha de pagamento de sua mão-de-obra contratada 20% ao INSS, 3% de Seguro Acidente do Trabalho, 5,8% a outras entidades, além dos 8% do FGTS.

3. APRESENTAÇÃO DA INSTITUIÇÃO

A Super Leite SA é uma das maiores indústrias da América Latina na área de produtos lácteos, capacitada a oferecer ingredientes de alta qualidade para todo tipo de produção de alimentos em larga escala: indústrias, panificadoras, serviços de refeições coletivas, buffets, hotéis, escolas, sorveterias, fábricas de doces e de laticínios.

É uma indústria de lácteos, capaz de processar mais de 300 toneladas de matéria-prima por dia e estocar 7.000 toneladas de produtos; possui um enorme parque industrial com uma área de 103.000 m², onde abriga três atividades distintas;

- Uma moderna indústria de lácteos, capaz de processar mais de 300 toneladas de matéria-prima por dia e estocar 7.000 toneladas de produtos;
- Um complexo para armazenagem com capacidade para 30.000 toneladas;
- E uma câmara frigorífica com tecnologia de ponta, capaz de armazenar até 20.000 toneladas sob temperaturas que podem variar de -35°C à temperatura ambiente.

Possui localização estratégica, a três quilômetros do porto de Vila Velha (ES) e próxima a quatro outros portos (Vitória, Tubarão, Praia Mole e Portocel), permite grande racionalização dos custos de logística e agilidade para atender seus clientes nos cinco continentes. Uma equipe treinada faz o acompanhamento diário dos pedidos, monitorando as entregas até o local de destino.

Está constantemente investindo em pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, tem um rigoroso controle de qualidade em todas as etapas de sua produção.

Seus produtos estão presentes nos cinco continentes. Sua localização próxima a um dos maiores complexos portuários do Brasil facilita e agiliza as operações de exportação. Com produtos criados especialmente para o mercado externo e toda a estrutura para exportá-los para os cinco continentes. A qualidade, a mesma já reconhecida pelo mercado interno, atende aos padrões internacionais com excelente relação custo-benefício. O mix inclui

produtos para serem usados como substitutos do leite na produção de alimentos dos mais diversos segmentos - panificação, sorveteria, indústrias de chocolates, laticínios, serviços alimentícios, etc. - e produtos de consumo direto, para serem bebidos puros ou acompanhados de café, chá, frutas ou cereais.

A Super Leite SA atua em várias frentes, oferecendo produtos alimentícios de alta qualidade e excelente custo/benefício, seja pela estrutura de suporte logístico. Atua no mercado de serviços alimentícios com produtos desenvolvidos sob medida para segmentos diversos da indústria alimentícia. Por meio de um eficiente processo de vendas diretas para panificações, laticínios, docerias, cozinhas industriais e muitos outros segmentos.

O carro-chefe dos produtos para a indústria alimentícia é a linha Purelac: soluções lácteas que substituem o leite no preparo de todo e qualquer tipo de alimento. Com alta tecnologia aplicada, as soluções trazem amplos benefícios em produtividade, logística e armazenamento e podem gerar economias de até 50% no custo dos produtos. Também compõem o mix para serviços alimentícios produtos como batatas em flocos, gordura vegetal, coberturas e recheios para confeitaria e panificação, entre outros.

Em décadas de história, a Super Leite SA desenvolveu ampla experiência em atender o setor institucional. A empresa participa de licitações públicas nacionais e internacionais para fornecimento de gêneros alimentícios, especialmente lácteos, para merendas escolares e programas de governo.

Entre os programas atendidos, destacam-se o “Leve-Leite” da Prefeitura de São Paulo, para o qual a Super Leite SA forneceu leite em pó por vários anos. No Estado do Rio de Janeiro, a empresa atendeu ao “Leitinho”. Na área internacional, forneceu para programas sociais de alguns países da América Latina. Além disso, a Super Leite SA dispõe de pessoal técnico profissional capacitado para desenvolver e sugerir a elaboração de cardápios completos balanceados, contemplando alimentos diversos, com os cálculos de valores nutricionais específicos e necessários para cada faixa etária, região ou país. Também foram ou são atendidos atualmente as Forças Armadas, as prefeituras de Belo Horizonte, Porto Alegre, Salvador, Goiânia e Belém, os governos do Estado de Pernambuco, Paraná, Minas Gerais, Santa Catarina e Pará, entre muitos outros.

A Super Leite SA conta com um processo produtivo totalmente automatizado e monitorado/controlado por sistemas de qualidade e segurança de alimentos internacionalmente reconhecidos, como a ISO 9001:2000 e o APPCC/HACCP.

Todo produto é fabricado atendendo às Boas Práticas de Fabricação (BPF) e em conformidade com a legislação vigente, sendo assegurado pela ANVISA através de auditorias anuais e pelo MAPA (Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento), com inspeção permanente do SIF (Serviço de Inspeção Federal).

As entregas são atendidas conforme exigências e podem ser unificadas ou ponto a ponto - uma conveniência a mais para as instituições.

A empresa atua no varejo, colocando sua vocação e expertise para a produção de alimentos lácteos a serviço do consumidor final. O mix inclui leite integral, leite em pó instantâneo e bebidas lácteas para diversos perfis de consumo. Os produtos são comercializados por meio de distribuidores, atacadistas e grandes redes varejistas ou, ainda, por meio do call center da Super Leite SA, para panificações, mercearias e outros comércios de menor porte que os revendem ao consumidor final.

Os produtos para venda direta ao consumidor ajudam a fidelizar e a aumentar o valor médio das compras na sua loja.

4. METODOLOGIA

A pesquisa é definida, como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos (Gil 1999, p. 45).

Para o desenvolvimento da mesma, é necessário que os métodos, técnicas e outros procedimentos, sejam utilizados de forma adequada no decorrer do processo, uma vez que este envolve inúmeras fases, tais como, a formulação do problema até a apresentação dos resultados.

Quanto ao tipo de pesquisa utilizada neste trabalho, foi uma pesquisa bibliográfica, documental, exploratória e estudo de caso.

Pesquisa bibliográfica realizada em livros, revistas, artigos e demais publicações. Esse tipo de pesquisa possibilitou a averiguação “conceitual envolvendo a terceirização na prestação dos serviços carga e descarga de mercadorias”. Esse tipo de pesquisa é “[...] desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos” (GIL, 1991, p. 48).

Segundo Gil (2002, p.48), “as pesquisas sobre ideologias, bem como aquelas que se propõe à análise das diversas posições acerca de um problema, também costumam ser desenvolvidas quase exclusivamente a partir de fontes bibliográficas.”.

As bibliografias foram selecionadas com base nos assuntos pertinentes a pesquisa proposta, tratando-se principalmente dos aspectos de terceirização, contabilidade de custos com foco em custos de mão-de-obra.

Quanto aos objetivos esta pesquisa caracteriza-se como exploratória quantitativa.

Segundo Gil (1999, p.45), a pesquisa exploratória, [...] “têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”.

O método utilizado para direcionar os caminhos da monografia foi o dedutivo, partindo do conhecimento geral para o específico.

Quanto aos procedimentos técnicos, tem-se um estudo de caso, o qual foi desenvolvido em uma indústria de alimentos que optou por terceirizar o setor de Carga e Descarga de produtos.

Gil (1999, p. 73) salienta que “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados”.

Para o estudo de caso foi analisado o contrato assinado entre terceirizada e contratante, e levantamento das despesas de 12 meses da empresa terceirizada, detalhando dados de remuneração dos funcionários terceirizados, encargos trabalhistas, benefícios ofertados e constituído levantamento de provisões de pagamentos futuros. Esses dados foram comparados com uma simulação de despesas que buscou mostrar quais seriam os gastos com esses funcionários caso eles estivessem registrados na empresa tomadora de serviço.

Quanto à obtenção dos dados, esta pesquisa é enquadrada tanto como bibliográfica quanto documental. É bibliográfica porque “tem como objetivo recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto” (MARTINS, 2002, p. 35).

É documental porque documentos, no caso os recibos de pagamento, tabelas, relatórios, arquivos (documentos de segunda mão), são analisados de acordo com o objetivo do trabalho (GIL, 2002).

5. RESULTADO DA PESQUISA

Foi feito inicialmente um levantamento dos valores desembolsados mensalmente pela empresa Super Leite SA, no ano de 2011 pela prestação de serviço, valores estes obtidos através das notas fiscais de prestação de serviço.

Em seguida foi feito o levantamento de documentos da empresa terceirizada, foi levantando o resumo completo da folha de pagamento mensal dos funcionários no ano de 2011, guias de FGTS recolhidas no ano, cartão de CNPJ, enquadramento na receita federal para sabermos o valor dos encargos trabalhistas incidentes sobre a folha de salários bem como o contrato de prestação de serviço.

Quanto aos benefícios ofertados o levantamento foi feito com os próprios funcionários da empresa terceirizada, foi questionado a alguns funcionários se a empresa prestadora de serviço pagava a eles algum benefício além do salário. Foi informado o recebimento de Vale transporte, alimentação no local de trabalho (café da manhã, almoço e lanche da tarde), uniformes (calça, camisa, botina e luva como EPI - Equipamento de Proteção Individual). A resposta dos funcionários foi confirmada pelo prestador de serviço.

Em seguida foi elaborada uma planilha mensal detalhando todos os funcionários com as verbas pagas no mês em folha de pagamento tais como: salários, horas extras, bonificações, adicionais, faltas, além dos encargos trabalhistas, benefícios e provisões. Em seguida foi feito o mesmo levantamento simulando a contratação pela Super Leite SA.

Depois de feito esses levantamentos foram analisados as despesas da contratação da mão-de-obra terceirizada versus a mão-de-obra contratada pela Super Leite SA para a execução de serviços de carga e descarga de produtos alimentícios dentro de um armazém. Após levantamento mensal das despesas das duas empresas, chegamos aos valores consolidados das despesas do ano 2011:

Empresa Terceirizada				
	Remuneração	Encargos	Benefícios	Provisões
Jan/11	R\$ 34.261,19	R\$ 2.186,18	R\$ 5.983,70	R\$ 9.109,06
Fev/11	R\$ 29.714,56	R\$ 1.822,44	R\$ 6.103,79	R\$ 7.593,52
Mar/11	R\$ 35.091,33	R\$ 2.252,59	R\$ 10.056,11	R\$ 9.385,78
Abr./11	R\$ 53.524,66	R\$ 3.727,25	R\$ 9.640,40	R\$ 15.530,22
Mai/11	R\$ 56.076,98	R\$ 3.931,44	R\$ 9.760,83	R\$ 16.380,99
Jun./11	R\$ 35.681,45	R\$ 2.299,80	R\$ 10.683,94	R\$ 9.582,48
Jul/11	R\$ 39.526,21	R\$ 2.607,38	R\$ 9.114,68	R\$ 10.864,07
Ago/11	R\$ 42.150,69	R\$ 2.817,34	R\$ 9.342,66	R\$ 11.738,90
Set/11	R\$ 42.811,93	R\$ 2.870,23	R\$ 7.758,53	R\$ 11.959,31
Out/11	R\$ 48.607,44	R\$ 3.333,88	R\$ 8.972,52	R\$ 13.891,15
Nov./11	R\$ 46.951,90	R\$ 3.201,43	R\$ 10.075,52	R\$ 13.339,30
Dez/11	R\$ 60.105,19	R\$ 4.253,70	R\$ 9.280,46	R\$ 17.723,73
	R\$ 524.503,54	R\$ 35.303,64	R\$ 106.773,16	R\$ 147.098,51
Despesas Mão-de-obra	R\$ 813.678,85			

Tabela 1 – Consolidado de despesas da empresa terceirizada para o ano 2011.

Ressalta-se que para chegar às despesas da empresa Super Leite SA, utilizamos por base os mesmos funcionários contratados pela empresa terceirizada, inclusive utilizando os mesmos salários, a seguir o quadro de custos da empresa Super Leite SA.

Super Leite SA				
Desembolso Bruto 1.007.638,74				
	Remuneração	Encargos	Benefícios	Provisões
Jan/11	R\$ 34.261,19	R\$ 12.608,12	R\$ 11.216,84	R\$ 13.339,02
Fev/11	R\$ 29.714,56	R\$ 10.934,96	R\$ 10.861,19	R\$ 11.568,87
Mar/11	R\$ 35.091,33	R\$ 12.913,61	R\$ 17.509,37	R\$ 13.662,22
Abr/11	R\$ 53.524,66	R\$ 19.697,07	R\$ 17.093,66	R\$ 20.838,93
Mai/11	R\$ 56.076,98	R\$ 20.636,33	R\$ 17.689,83	R\$ 21.832,64
Jun/11	R\$ 35.681,45	R\$ 13.130,77	R\$ 19.247,26	R\$ 13.891,98
Jul/11	R\$ 39.526,21	R\$ 14.545,65	R\$ 16.726,52	R\$ 15.388,87
Ago/11	R\$ 42.150,69	R\$ 15.511,45	R\$ 16.795,92	R\$ 16.410,67
Set/11	R\$ 42.811,93	R\$ 15.754,79	R\$ 14.113,89	R\$ 16.668,11
Out/11	R\$ 48.607,44	R\$ 17.887,54	R\$ 15.950,04	R\$ 18.924,50
Nov/11	R\$ 46.951,90	R\$ 17.278,30	R\$ 18.004,52	R\$ 18.279,94
Dez/11	R\$ 60.105,19	R\$ 22.118,71	R\$ 17.312,82	R\$ 23.400,96
	R\$ 524.503,54	R\$ 193.017,30	R\$ 192.521,88	R\$ 204.206,71
Despesas Mão-de-obra	R\$ 1.114.249,43			

Tabela 2 – Consolidado de despesas da Super Leite SA para o ano 2011.

Observamos que a empresa terceirizada gastou R\$ 813.678,85 com funcionários, enquanto que se estes mesmos funcionários fossem contratados pela Super Leite SA, o custo seria de R\$ 1.114.249,43. Porém, o valor pago pela Super Leite SA pela prestação de serviço foi de R\$ 1.007.638,74, valor este menor que o valor que teria gasto caso tivesse executado o serviço com mão-de-obra própria.

Este valor foi distribuído da seguinte maneira: R\$ 859.213,33 para a empresa terceirizada, R\$ 42.623,12 (4,23%) foi retido e repassado a prefeitura referente à ISS (Imposto sobre Serviços) e R\$ 105.802,19 (11%) retido e repassado à previdência social referente INSS (Instituto Nacional do Seguro Social). Ressalta-se que estes valores retidos são especificados em nota fiscal fornecida pelo próprio prestador de serviço.

Abaixo o quadro comparativo que mostra o resultado principal da pesquisa:

Valor gasto com a prestação de serviço	R\$ 1.007.638,74
Provável valor a ser gasto sem terceirização	R\$ 1.114.249,43
REDUÇÃO GASTO	(106.610,69)
REDUÇÃO %	9,57

Tabela 3 – Quadro comparativo de despesa real e despesa provável sem terceirização.

A empresa gastou com a prestação do serviço R\$ 1.007.638,74 se a mesma realizasse a contratação da sua mão-de-obra própria o gasto seria de R\$ 1.114.249,43. Sendo assim a Super Leite SA teve uma redução de despesas anual de R\$ 106.610,69 representando um percentual de 9,57% de redução de despesa.

Vamos agora realizar uma análise comparativa entre os itens dos quadros um e dois. Como já explicado anteriormente, assumimos a mesma remuneração para os funcionários nas duas empresas, portanto este item permanece sem alterações. Vale lembrar que remuneração é composta de salário, horas extras, adicionais, bonificações deduzidas faltas e atrasos.

Empresa Terceirizada		Super Leite S.A	
ENCARGOS		ENCARGOS	
	FGTS	FGTS	INSS
Jan/11	2186,18	2740,90	9867,22
Fev/11	1822,44	2377,16	8557,79
Mar/11	2252,59	2807,31	10106,30
Abr/11	3727,25	4281,97	15415,10
Mai/11	3931,44	4486,16	16150,17
Jun/11	2299,80	2854,52	10276,26
Jul/11	2607,38	3162,10	11383,55
Ago/11	2817,34	3372,06	12139,40
Set/11	2870,23	3424,95	12329,84
Out/11	3333,88	3888,60	13998,94
Nov./11	3201,43	3756,15	13522,15
Dez/11	4253,70	4808,42	17310,30
	35303,64	41960,28	151057,02
Total	R\$ 35.303,64	R\$ 193.017,30	

Tabela 4 – Quadro comparativo de despesas com encargos no ano 2011.

Já no item encargos, enquanto a empresa terceirizada que é optante pelo sistema SIMPLES Nacional pagou somente 8% de FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço) sobre a remuneração, a empresa Super Leite SA pagaria além dos 8% de FGTS, 20% de INSS, 3% de SAT (Seguro Acidente de Trabalho) e 5,8% de terceiros. No total a empresa Super Leite SA pagaria de encargos sobre a remuneração 36,8%, ou seja, enquanto a terceirizada gastou com encargos somente R\$ 35.303,64 e a Super Leite SA gastaria R\$ 193.017,30.

Super. Leite S.A						Empresa Terceirizada			
BENEFÍCIOS						BENEFÍCIOS			
	VT	UNIFORME	EPI	ALIMENT.	P.SAUDE	VT	UNIFORME	EPI	ALIMENT.
Jan/11	2230,32	255,00	87,50	3410,88	5233,14	2230,32	255,00	87,50	3410,88
Fev/11	2190,10	229,50	78,75	3605,44	4757,40	2190,10	229,50	78,75	3605,44
Mar/11	3650,10	374,00	128,33	5903,68	7453,26	3650,10	374,00	128,33	5903,68
Abr/11	3483,67	374,00	128,33	5654,40	7453,26	3483,67	374,00	128,33	5654,40
Mai/11	3569,85	399,50	137,08	5654,40	7929,00	3569,85	399,50	137,08	5654,40
Jun/11	3942,65	433,50	148,75	6159,04	8563,32	3942,65	433,50	148,75	6159,04
Jul/11	3372,88	391,00	134,17	5216,64	7611,84	3372,88	391,00	134,17	5216,64
Ago/11	3411,63	382,50	131,25	5417,28	7453,26	3411,63	382,50	131,25	5417,28
Set/11	2746,46	323,00	110,83	4590,40	6343,20	2746,46	323,00	110,83	4578,24
Out/11	3179,10	357,00	122,50	5313,92	6977,52	3179,10	357,00	122,50	5313,92
Nov./11	3544,80	408,00	140,00	5982,72	7929,00	3544,80	408,00	140,00	5982,72
Dez/11	3443,60	416,50	142,92	5380,80	7929,00	3443,60	416,50	142,92	5277,44
	38765,16	4343,50	1490,42	62289,60	85633,20	38765,16	4343,50	1490,42	62174,08
Total	R\$ 192.521,88					R\$ 106.773,16			

Tabela 5 – Quadro comparativo de despesas com benefícios no ano 2011.

No item benefícios aos funcionários a empresa terceirizada oferece vale-transporte, alimentação e uniforme. A empresa Super Leite SA fornece além dos benefícios ofertados pela terceirizada o plano de saúde. O custo final da terceirizada com benefícios no ano foi de R\$ 106.773,16 versus R\$ 192.521,88 da Super Leite SA. O benefício do plano de saúde representaria para a Super Leite SA um aumento de R\$ 85.633,20 nas despesas com benefícios.

Super Leite S.A					Empresa Terceirizada			
PROVISÕES					PROVISÕES			
	FÉRIAS	13°	MULTA FGTS	AVISO	FÉRIAS	13°	MULTA FGTS	AVISO
Jan/11	5207,70	3905,78	1370,45	2855,10	3279,26	2459,45	1093,09	2277,27
Fev/11	4516,61	3387,46	1188,58	2476,21	2733,67	2050,25	911,22	1898,38
Mar/11	5333,88	4000,41	1403,65	2924,28	3378,88	2534,16	1126,29	2346,44
Abr/11	8135,75	6101,81	2140,99	4460,39	5590,88	4193,16	1863,63	3882,56
Mai/11	8523,70	6392,78	2243,08	4673,08	5897,16	4422,87	1965,72	4095,25
Jun/11	5423,58	4067,69	1427,26	2973,45	3449,69	2587,27	1149,90	2395,62
Jul/11	6007,98	4505,99	1581,05	3293,85	3911,07	2933,30	1303,69	2716,02
Ago/11	6406,90	4805,18	1686,03	3512,56	4226,00	3169,50	1408,67	2934,72
Set/11	6507,41	4880,56	1712,48	3567,66	4305,35	3229,01	1435,12	2989,83
Out/11	7388,33	5541,25	1944,30	4050,62	5000,81	3750,61	1666,94	3472,79
Nov./11	7136,69	5352,52	1878,08	3912,66	4802,15	3601,61	1600,72	3334,83
Dez/11	9135,99	6851,99	2404,21	5008,77	6380,54	4785,41	2126,85	4430,93
	79724,54	59793,40	20980,14	43708,63	52955,46	39716,60	17651,82	36774,63
Total	R\$ 204.206,71				R\$ 147.098,51			

Tabela 6 – Quadro comparativo de despesas com provisões no ano 2011.

Por fim o item provisões que é composto por provisão de 13º salário, férias, aviso prévio e multa correspondente a 50% do FGTS depositado. Neste item encontramos os seguintes valores de R\$ 147.098,51 para a empresa terceirizada e R\$ 204.206,71 para a Super Leite SA. Percebe-se que a empresa Super Leite SA no item provisão também superou o prestador de serviço em de R\$ 57.108,20, devido ao fato de que sobre a provisão de 13º salário e férias ocorreu incidência de INSS e FGTS. A empresa terceirizada só incide FGTS, pois a mesma é optante pelo sistema SIMPLES Nacional. É importante salientar que as provisões são necessárias em se tratando de despesas, pois quando há rescisões contratuais, esse desembolso acontece.

Além dos encargos, outro fator que ocasionou diferença em todas as provisões calculadas entre as empresas foi o fato do supervisor na empresa terceirizada ser o próprio sócio da mesma. E como sócio não há o que se falar em provisões. Enquanto que o supervisor na Super Leite SA seria um funcionário registrado com todos os direitos trabalhistas vigentes.

6. CONCLUSÃO

O presente trabalho apresentou um resultado satisfatório com relação aos questionamentos da pesquisa, pois foi verificado que a terceirização de serviços no setor de carga e descarga de produtos no ano 2011 foi menos onerosa que a contratação de mão-de-obra própria. A empresa terceirizada conseguiu prestar o serviço com eficiência, enquanto a contratante pode concentrar na sua atividade principal e se manter competitiva no mercado e ainda conseguiu reduzir suas despesas.

Podemos observar que apesar de considerarmos a mesma remuneração para todos os funcionários em ambas as empresas, a despesa com encargos, benefícios e provisões foi maior para a Super Leite SA nos três itens. Sendo que o fator que mais contribuiu para o aumento dessas despesas para manter mão-de-obra não terceirizada foram os encargos trabalhistas. Os encargos trabalhistas no Brasil são muito pesados o que muitas vezes obriga o empresário a buscar outras formas de contratação para tentar maximizar o seu lucro, e na maioria das vezes opta por contratar mão-de-obra terceirizada para algumas atividades mesmo sabendo os riscos, pois precisa reduzir suas despesas e focar na sua atividade principal.

Há uma variedade de atividades que a empresa pode repassar a terceiros, entretanto, essa prática deve ser utilizada com cautela, para não ser utilizada para outros fins. Entre as vantagens que justificam a terceirização dos serviços de carga e descarga de acordo com a literatura estão: Produtividade, melhor administração do tempo, flexibilidade organizacional, redução das despesas com mão-de-obra, aumento da qualidade e principalmente a transferência de atividades meio.

Sendo assim, não se pode focar somente na redução de despesas no momento da contratação de um prestador de serviços. É importante analisar atentamente quais são os fornecedores de serviço terceirizados disponíveis no mercado. Avalie se são qualificados, analise a capacidade técnica da razão comercial contratada, faça cálculos identificando os custos das atividades desenvolvidas por terceiros, compare esses valores aos oferecidos por outras empresas na sua cidade e em outras cidades da região.

Além do mais, quando colocado o aspecto da redução de custos ou despesas proporcionados pela terceirização, muitas vezes se ignoram os custos gerados pela manutenção das relações que surgem com as subcontratadas.

Por fim é necessário desconfiar do barato, uma vez que pode sair muito caro futuramente, deve-se zelar pelos parceiros e ter conhecimento da sua idoneidade e serviços prestados anteriormente, pois não podemos esquecer que os riscos trabalhistas sempre existem em qualquer forma de contratação e na terceirização não é diferente.

A empresa contratante precisa acompanhar toda relação trabalhista da empresa terceirizada, conferir se os funcionários que estão prestando serviço estão registrados, acompanhar os pagamentos mensais, recolhimentos dos encargos trabalhistas para diminuir o risco de surpresas futuras na justiça do trabalho.

É fato que a empresa contratante se não for cautelosa, acompanhar a prestação de serviço executada pela empresa contratada, bem como os pagamentos das obrigações para com os seus funcionários, poderá ao invés de obter redução de seus custos criarem para si um enorme passivo trabalhista, uma vez que o foco das duas empresas é obter lucro e reduzir custos.

Considerado esse ponto de vista conclui-se que a terceirização configura uma ferramenta poderosa em termos de gestão, mas pode se tornar um fracasso. Isso se o processo não obedecer a critérios específicos e precisos em termos de operacionalização.

Assim, não se pode incorrer na prática da terceirização de forma improvisada, sob pena de perder de vista os seus potenciais benefícios. Na verdade, a terceirização, que é uma realidade entre as empresas modernas deve ser encarada como um importante método de gestão em que se considere a melhoria na qualidade dos serviços e a busca por maior competitividade.

Dessa forma as empresas não devem aderir à terceirização simplesmente para acompanhar modismos. Antes de tudo é fundamental discutir a viabilidade dessa eventual mudança enquanto mecanismo de melhorias na direção de uma determinada organização.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALLOU, Ronald H. **Logística Empresarial**: transportes, administração de materiais e distribuição física. São Paulo: Atlas, 1993.

BRASIL. **Lei n. 5.107, de 13 de setembro de 1966**. Cria o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências. Página Eletrônica do Palácio do Planalto. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5107.htm>. Acesso em 24 de abril de 2012.

BRASIL. **Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio e dá outras providências. Página Eletrônica do Palácio do Planalto. Disponível em:<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212orig.htm>. Acesso em 17 de março de 2012.

BRASIL. **Lei Complementar n. 110, de 29 de junho de 2001**. Institui contribuições sociais, autoriza créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e dá outras providências. Página Eletrônica do Palácio do Planalto. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp110.htm>. Acesso em 17 de março de 2012.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB n. 971, de 13 de novembro de 2009**. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Página Eletrônica Receita Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/previdencia/gfip/gfip4tabelas.htm>>. Acesso em 09 de maio de 2012.

BERTÓ, Dalvio José; BEULKE, Rolando. **Gestão de custos**. São Paulo: Saraiva, 2005.

BOWERSOX, Donald J.; CLOSS, David J. **Logística empresarial**: o processo de integração da cadeia de suprimentos. Tradução equipe do centro de estudos em logística, Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2001.

BRUNI Adriano Leal; FAMA, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP12C**. 5. editora São Paulo: Atlas, 2009.

CAGGIANO, Paulo Cesar; FIGUEIREDO, Sandra. **Controladoria: Teoria e Prática**. 4. editora São Paulo: Atlas, 2008.

CARELLI, Rodrigo de Lacerda. **Terceirização e intermediação de mão de obra: ruptura do sistema trabalhista, precarização do trabalho e exclusão social**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

CASTRO, R. R. S. **Comprometimento de Trabalhadores Terceirizados em um Estudo de Caso em duas Empresas de Prestação de Serviços**. Porto Alegre, 2002. 82f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2002.

CAVALCANTI JÚNIOR, O. **A terceirização das relações laborais**. São Paulo, 1996.

CHIAVENATO, Idalberto – **Iniciação à administração da produção**. São Paulo: McGraw-Hill, 1991. ISBN 0-07-480598-4

COSTA, Roberto Figueiredo. **Administração de Serviços Gerais: Utilizando a Infraestrutura para o Sucesso Empresarial**. São Paulo: Editora Atlas, 1999.

DRUCK, Maria da Graça; BORGES, Ângela. **Terceirização: balanço de uma década**. Caderno CRH, Salvador, n. 37, p. 111-139, jul./dez. 2002.

DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 4. edição. São Paulo: Atlas, 1995.

FARIA, A. C. (2003) - **Custos logísticos : uma abordagem na adequação das informações de controladoria à gestão da logística empresarial**. Tese de doutorado FEA-USP.

FARIA Ana Cristina de; COSTA, Maria de Fátima G. **Gestão de custos logísticos**. São Paulo: Atlas, 2005.

FERREIRA, Ricardo José. **Contabilidade de custos**. 4. edição. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

GARCIA, Roberto Bertoldo. **Terceirização: impacto sobre os custos de mão-de-obra**. Caminhos de geografia, Revista on-line, Uberlândia, MG, v. 8, n. 21, p. 100-108, jun. 2007. Disponível em. <<http://www.ig.ufu.br/revista/caminhos.html>>. Acesso em: 29 ago. 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo. Atlas, 1991.

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

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. edição, São Paulo: Atlas, 2002.

GIOSA, Lívio Antonio. **Terceirização: Uma Abordagem Estratégica**. São Paulo: Ed. Pioneira, 1997.

HANSEN, Don R; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. Tradução Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

JORGE NETO, Francisco Ferreira; CAVALCANTE, Jouberto de Quadros Pessoa. **Direito do Trabalho**. 3. edição. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2005. Tomo I e II.

LACERDA, Antônio Corrêa de. **Globalização e investimento estrangeiro no Brasil**. Editora. Saraiva. Segunda Edição. São Paulo, 2004.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: um enfoque administrativo**, 9. edição, Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1987.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. 3. edição. São Paulo: Atlas, 2009.

LIMA, Mauricio Pimenta. Custos logísticos.. In: FLEURY, P.F.; FIGUEIREDO, K; WANKE, P. (Org.). **Logística empresarial: a perspectiva brasileira**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 4. edição, São Paulo: Atlas, 1990.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. edição, São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10ª edição, São Paulo: Atlas, 2009.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 2. edição, São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

MORAES, Paulo Douglas Almeida de. **Contratação indireta e terceirização de serviço na atividade-fim das pessoas jurídicas: possibilidade jurídica e conveniência social.** Campo Grande: [s.n], 2003.

NASCIMENTO FILHO, Adeildo Feliciano do. **Terceirização: aspectos práticos e teóricos.** Monografia (Graduação em Economia) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2001.

OLIVEIRA, Marco A. **Terceirização: estruturas e processos em xeque nas empresas.** São Paulo: Nobel, 1994.

QUEIROZ, Carlos A. R. **Manual de terceirização.** São Paulo: ETS, 1998.

RICARTE, Marcos António Chaves – **A importância dos custos logísticos na cadeia de suprimentos.** [Em linha]. São Paulo: Widesoft Sistemas, 2002. [Consult. 15 Abr. 2008]. Disponível em WWW: <URL:http://www.pauloangelim.com.br/artigos3_52.html>.

RODRIGUES PINTO, José Augusto. **Tratado de Direito Material do Trabalho.** São Paulo: LTr, 2007.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Gestão de custos.** Curitiba: Ibpex, 2006.

SILVA, Ronaldo A. R. da e ALMEIDA, Myrian C. de. **Terceirização e Quarteirização: indicativos estratégicos para implementação.** IN: XXI Encontro Anual da ANPAD, 1997, Rio das Pedras RJ. ANAIS. ANPAD, 1997.

ZUCCHI, Alberto Luiz. **Contabilidade de Custos: uma introdução.** São Paulo: Scipione, 1992.