

Influência dos custos remanentes no desempenho econômico-financeiro da Viação Aérea Rio Grandense (VARIG) no período 1997-2005

João Alfredo Carvalho Lopes

Carlos Antonio De Rocchi

Resumo:

O presente trabalho procurou conceituar, evidenciar e analisar como os custos remanentes podem interferir na situação econômico-financeira de uma empresa do setor aerocomercial, em especial a Viação Aérea Rio Grandense. Foram coletados dados do Anuário do Transporte Aéreo Brasileiro e utilizou-se a técnica de análise Custo-Volume-Lucro, onde foi constatado que em períodos onde a demanda decresce, a relação observada anteriormente entre os custos fixos e variáveis na equação de modelo linear deixa de atender aos propósitos preditivos e analíticos. As causas de remanência são atribuídas ao comportamento dos custos variáveis, os quais em períodos de retração no nível de atividade passam a se comportar como se fossem fixos. Como conseqüências da remanência dos custos, houve sucessivos aumentos no ponto de equilíbrio, impactando negativamente a lucratividade da empresa e comprometendo sua viabilidade econômico-financeira. Dessa forma constatou-se de extrema relevância para os gestores de companhias aéreas, conhecerem o comportamento dos custos remanentes para poder planejar estratégias de ação em períodos de queda no nível de atividade.

Área temática: Desenvolvimentos Teóricos em Custos

Influência dos custos remanentes no desempenho econômico-financeiro da Viação Aérea Rio Grandense (VARIG) no período 1997-2005

João Alfredo Carvalho Lopes (UFSM) – fredocsh@yahoo.com.br

Carlos Antônio De Rocchi (UFRGS) – ca.rocchi@uol.com.br

Resumo:

O presente trabalho procurou conceituar, evidenciar e analisar como os custos remanentes podem interferir na situação econômico-financeira de uma empresa do setor aerocomercial, em especial a Viação Aérea Rio Grandense. Foram coletados dados do Anuário do Transporte Aéreo Brasileiro e utilizou-se a técnica de análise Custo-Volume-Lucro, onde foi constatado que em períodos onde a demanda decresce, a relação observada anteriormente entre os custos fixos e variáveis na equação de modelo linear deixa de atender aos propósitos preditivos e analíticos. As causas de remanência são atribuídas ao comportamento dos custos variáveis, os quais em períodos de retração no nível de atividade passam a se comportar como se fossem fixos. Como conseqüências da remanência dos custos, houve sucessivos aumentos no ponto de equilíbrio, impactando negativamente a lucratividade da empresa e comprometendo sua viabilidade econômico-financeira. Dessa forma constatou-se de extrema relevância para os gestores de companhias aéreas, conhecerem o comportamento dos custos remanentes para poder planejar estratégias de ação em períodos de queda no nível de atividade.

Palavras-chave: Custos, Demanda, Lucratividade, Ponto de Equilíbrio, Remanência.

Área Temática: Desenvolvimentos teóricos em custos.

1 Introdução

A gestão de custos é de extrema relevância no atual ambiente empresarial, sobretudo para empresas que atuam em mercados complexos os quais exigem decisões estratégicas e alinhadas não só a política administrativa da empresa como fundamentadas em sólidos estudos de fatores macro ambientais e suas influências na lucratividade da empresa. Para Atkinson (2000), a análise de custo é importante na indústria da aviação, a maior do mundo em serviços. Os administradores das empresas aéreas precisam decidir se acrescentam novas rotas ou encerram as linhas existentes, ou ajustam as quantidades de vôos diários em uma rota.

Nessa mesma linha de raciocínio, Blocher (2002) define Gestão Estratégica de Custos como o conjunto de informações gerenciais referentes aos custos, destinadas a facilitar a principal função gerencial, que é a gestão estratégica. Para Santos (2003), nos dias atuais, e considerando-se o atual entorno empresarial, é impossível ser competitivo sem um gerenciamento adequado dos custos e um sistema com enfoque pró-ativo que, além de possibilitar um custeamento eficaz dos produtos fabricados e/ou serviços prestados, sejam capazes de apoiar a análise estratégica, ao identificar os fatores determinantes da competitividade e o gerenciamento do valor percebido pelo cliente.

Para Neves (2003), a Contabilidade Gerencial tem por objetivo fornecer informações extraídas dos dados contábeis, que ajudem os administradores das empresas no processo de tomada de decisões. Uma das ferramentas mais utilizadas pela Contabilidade Gerencial é a Análise Custo-Volume-Rédito [Análise CVR], por oferecer uma visão dinâmica do comportamento do lucro da empresa em função do volume de atividades, dos custos relacionados a essas atividades, dos preços praticados bem como pelo caráter preditivo da análise, permitindo tomar decisões de acordo com os cenários previstos para a economia como um todo.

Discorrendo sobre a problemática dos Custos Remanentes, Ornstein (1963) afirmou que a Análise Custo-Volume-Rédito constituía um dos mais difundidos instrumentos da Contabilidade Gerencial. Transcorridas mais de quatro décadas, a afirmativa continua válida e atual, pois esta aplicação do teorema do Ponto de Equilíbrio, que permite calcular o resultado esperado para determinado volume de produção e vendas, também é de largo emprego na elaboração do Orçamento Operacional e na análise das Demonstrações Contábeis.

O modelo linear, formato mais utilizado na Análise Custo-Volume-Rédito (Análise CVR), adota a premissa de que as variáveis envolvidas guardam uma relação linear entre si e pode ser simbolizado como segue:

$$R = Q.[pv - cv] - CF$$

Sob o enfoque linear, se aceita que quanto maior for o nível de atividade desenvolvido ou o preço de venda praticado, maior será o lucro da empresa ou segmento sob análise. De acordo com Schillinglaw (1967), percebe-se que o enfoque linear representa um modelo extremamente simplificado da realidade empresarial, pois a forma de interrelacionamento e a linearidade dos parâmetros prevista pelo modelo se verificam somente dentro do intervalo constituído pela Área de Pertinência. Igualmente, e conforme demonstrado por Mellerowicz (1957) e Von Colbe (1958), uma função linear é capaz de explicar o comportamento das receitas e principalmente os custos de uma empresa ou segmento apenas naqueles casos em

que o volume de operações seja considerado normal ou ascensional. No caso de demanda decrescente a relação observada anteriormente entre custos fixos, custos variáveis e receitas não se mantêm, fazendo com que as análises realizadas deixem de refletir sua relação frente aos novos parâmetros observados.

Ornstein & De Rocchi (1981) demonstram que essa nova configuração do relacionamento entre as variáveis e a constante inseridas no modelo CVR linear não pode ser olvidada sob pena de comprometer os prognósticos da empresa acerca de seu ambiente externo e interno, os quais terão grande influência na formação dos resultados a curto e médio prazo, bem como bem nas táticas a adotar para manter sua capacidade de atender o mercado, e na definição de estratégias para maximizar sua rentabilidade. Referidos autores atribuem a nova configuração da estrutura de custos ao surgimento dos Custos Remanentes, que eles definem como “os custos da inércia humana em adaptar-se a uma nova situação”.

Os custos remanentes são basicamente custos variáveis que, em tese, deveriam ter sido eliminados quando da retração no nível de atividade da empresa ou segmento. Ou mais precisamente; o fator produtivo cujo consumo gera tais custos remanentes deveria deixar de ser adquirido ou reposto, mas isto não se verificou na prática. Quando a administração desconhece os tipos de custos onde ocorre a remanência, e a intensidade do fenômeno, não tem condições de determinar como eles afetam a lucratividade e o fluxo financeiro, e conseqüentemente as decisões que vierem a ser tomadas nessa fase provavelmente não serão as mais adequadas.

Apesar da relevância do tema a literatura ainda é pouco expressiva quando se trata de estabelecer metodologias de análise para empresas em fase de retração na demanda ou que operam no prejuízo, sobretudo a literatura norte-americana reconhecidamente de alta produção quando se trata de custos para fins gerenciais.

De acordo com Oliveira (2005) a globalização dos mercados, o surgimento de países organizados em blocos econômicos, o aumento do comércio mundial, a complexidade dos sistemas tributários e o aumento da competição entre as organizações empresariais são fatores que tornam ainda mais necessário um controle eficaz das informações empresariais, que subsidiam as decisões da alta administração das empresas para que atinjam suas missões e objetivos.

Além disso, Perez Jr. (2003) nos diz que no atual cenário empresarial, de acirrada competição global e crescente guerra de preços, os empresários são obrigados a adotar novas tecnologias para aumentar a competitividade de suas empresas, como uma enorme preocupação no aprimoramento de seus produtos e processos e, simultaneamente, na eliminação dos desperdícios.

Conforme Assaf Neto (2006) as decisões financeiras tomadas regularmente por uma empresa resumem-se na captação de recursos – decisões de financiamento – e na aplicação dos valores levantados – decisões de investimento. O equilíbrio dessas decisões é que irá determinar a sustentabilidade dos negócios da empresa e para isso a manutenção de uma situação confortável para a empresa dependerá do retorno gerado pelos investimentos realizados ser superior ao custo dos recursos captados.

Outro fator importante é o tempo de retorno desses recursos frente aos prazos para cumprimento das obrigações assumidas, daí a importância de se ter uma boa noção do cenário provável de negócios da empresa bem como suas implicações em termos de custos.

No caso de alterações na demanda o retorno gerado pelos ativos bem como seu prazo de retorno será sensivelmente alterado, podendo comprometer a saúde financeira da empresa pela possibilidade da entidade não conseguir obter lucros em níveis de atividade semelhantes aos praticados na fase de normalidade ou expansão

das atividades, retardando o tempo necessário de recuperação dos investimentos, aumentando seu risco de negócio e possivelmente elevando as taxas para captação de novos recursos. Como consequência a empresa irá operar em condições adversas em termos de rentabilidade e lucratividade, em decorrência de novos paradigmas de custos não relatados pela análise Custo-Volume-Rédito tradicional, realizada durante a fase de normalidade dos negócios. Sendo assim, o estudo da remanência dos custos se faz de suma importância para o planejamento empresarial e também como subsídio à formulação de estratégias de ação em ambientes desfavoráveis.

2 Objetivos e Procedimentos Metodológicos

O objetivo deste trabalho é demonstrar como os Custos Remanentes interferem na formação do resultado. Realizou-se inicialmente uma pesquisa bibliográfica, seguida imediatamente por trabalho de campo, no qual foram analisadas as demonstrações contábeis da Viação Aérea Rio Grandense (VARIG), empresa do setor aero-comercial, que reconhecidamente vinha retraindo continuamente seu volume de operações.

Na execução do trabalho, além de pesquisa bibliográfica foram coletadas informações do anuário do transporte aéreo para o período de 1997 a 2005. Os dados foram tabulados e após efetuou-se uma análise de Custo-Volume-Rédito para asseverar a importância dos custos remanentes sobre os aspectos organizacionais e financeiros da empresa. A limitação do trabalho repousa sobre o fato de que não há um sistema de custos paramétrico para ser aplicada a análise CVR, porém os dados fornecidos são suficientes para demonstrar a evolução dos custos remanentes e sua relação com os resultados da empresa.

3 Resultados encontrados e discussão

As causas da remanência estão diretamente associadas ao ciclo normal de negócios de uma empresa, porquanto as empresas em fase normal e/ou principalmente de ascensão em suas operações procuram adquirir fatores de produção para fazer frente às atividades que desenvolvem. No entanto há uma defasagem entre a aquisição desses fatores e sua transformação em custos através do consumo e utilização fazendo com que parte dos recursos fiquem “estocados” na empresa sob a forma de ativos, tais como gastos com pesquisas e desenvolvimento, mão-de-obra especializada, contratos de arrendamento, etc. Tão logo a empresa entre na fase de remanência alguns custos não poderão ser prontamente eliminados, seja por motivos endógenos ou exógenos à empresa como: motivos de ordem legal, social, organizacional, psicológica, etc.

Conforme Assaf Neto (2006), considerando-se que as aplicações no ativo devem gerar o maior retorno possível, o ativo permanente assume uma posição prioritária nas decisões que envolvem aplicações de capital. Esse comportamento economicamente preferencial por investimentos permanentes decorre de sua melhor contribuição dos lucros da empresa, podendo originar-se de um aumento da capacidade física de venda ou de uma redução de custos. Ainda segundo o mesmo autor, em períodos de maior crescimento da demanda, as empresas apresentam tendência de elevar mais rapidamente seus investimentos em ativo imobilizado (produtivo), de forma a poder satisfazer suas metas de participação de mercado e rentabilidade. Devido a incompatibilidade nos prazos de realização dos investimentos e desembolsos decorrentes de dívidas assumidas para fazer frente aos investimentos, há uma tendência da empresa manter recursos inutilizados em

períodos de demanda em queda, impossibilitando a maturação dos investimentos realizados.

Em conformidade com o exposto na parte introdutória, os custos remanentes se originam de gastos relacionados ao nível de atividade da empresa os quais não podem ser totalmente eliminados em havendo uma redução em seu volume de operações. Em muitos casos, principalmente no setor aero-comercial, as empresas possuem contratos que prevêem cláusulas de fidelidade ou fornecimento de materiais e serviços independentemente do nível de atividade, o que naturalmente acaba se refletindo no resultado das empresas quando estas atravessam fases de menor expressão nas operações. O setor aéreo frequentemente atravessa crises impostas por fatores macro ambientais, como flutuações no câmbio, guerra de preços, instabilidade política, elevação no preço do combustível, etc.

De acordo com Horngren (2004), as empresas nos setores com variações de longo prazo na demanda devem ser cuidadosas ao tomar decisões de capacidade. Os custos com capacidade fixa não podem ser recuperados quando a demanda cai durante um declínio econômico. Após a fase de turbulência as empresas aéreas normalmente têm dificuldade para operar sobre os novos patamares de custos apresentados concomitantemente ao decréscimo na demanda e frequentemente passam a apresentar prejuízos em níveis de atividades onde antes obtinham lucro.

Segundo consta no Boletim IOB (2005), hoje em dia, ninguém discute que o preço de venda é um dado de mercado, sem muita relação com o custo do produto.

Nem por isso, o custo perdeu sua relevância, principalmente porque, dado (pelo mercado) o preço de venda de um determinado produto, é mediante a comparação deste preço com custo do mesmo produto que será avaliada a conveniência e a viabilidade da sua comercialização e, em consequência, da sua fabricação.

4 Os custos remanentes no contexto operacional da VARIG

No caso da Varig, os motivos de sua deterioração econômico-financeira devem-se principalmente a problemas administrativos agravados pelas constantes crises vivenciadas pelo setor aéreo brasileiro, porém os custos remanentes se fizeram sentir em grande proporção e não há dúvidas de que a administração não tomou as medidas necessárias ao longo do tempo para ao menos minimizar em parte seus efeitos. Sobre isto, Carvalho (2006) diz o seguinte:

“Há indícios de que a situação da Varig foi agravada por má administração. No ano de 2000, mesmo tendo prejuízo de R\$ 189 milhões, a companhia provisionou aos funcionários R\$ 30 milhões de participação nos resultados. No ano de 2003, os gastos com ordenados e salários representaram 6,04% do total de gastos da Varig, enquanto esse mesmo item representou apenas 3,79% e 4,28% do total de gastos da TAM e da GOL – Linhas Aéreas Inteligentes, respectivamente”.

Em consonância com as proposições de Ornstein (1963), são expostos a seguir alguns itens de custos que apresentaram forte remanência e contribuíram para agravar a crise vivenciada pela Varig.

Primeiramente será analisada a evolução dos gastos relativos ao consumo de combustível (Figura 1). Esse é o item mais relevante na composição dos custos da companhia aérea analisada, chegando a representar em média 32% dos custos

variáveis. Sua magnitude além de estar vinculada diretamente ao nível de atividade desenvolvido, sofreu sensíveis variações de acordo com a flutuação do câmbio, devido ao fato deste item ser denominado em moeda estrangeira.

A política cambial e a conseqüente desvalorização do real frente à moeda norte-americana, aliada aos sucessivos aumentos no preço do combustível tiveram impacto profundo na lucratividade da empresa durante o período analisado. Observa-se que mesmo havendo redução na quilometragem e horas de vôo, este item apresenta sucessivos aumentos durante o período analisado, contrariando a lógica da correlação com o nível de atividade desenvolvido pela empresa, sendo esta uma característica de um custo remanente.

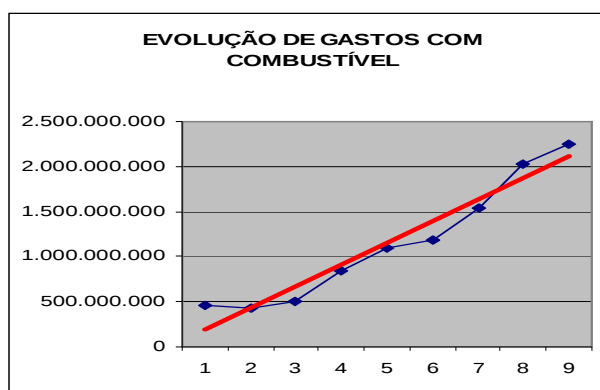


Figura 1 – Gastos de combustível (em litros)

A seguir, são analisados os gastos relativos as operações de leasing de aeronaves (Figura 2), que também possuem grande relevância dentro da composição dos gastos da empresa, os quais representam aproximadamente 14% dos custos variáveis diretos. Os contratos de leasing também são denominados em moeda estrangeira, portanto alteram-se significativamente em períodos de instabilidade do câmbio. Este tipo de gasto é decorrente de contratos de arrendamento os quais prevêem cláusulas restritivas que impedem sua imediata eliminação em casos de redução da demanda. A empresa ao defrontar-se com uma queda no nível de atividade terá que arcar com o ônus relativo ao leasing contratado, aumentando os custos e deteriorando sua lucratividade.

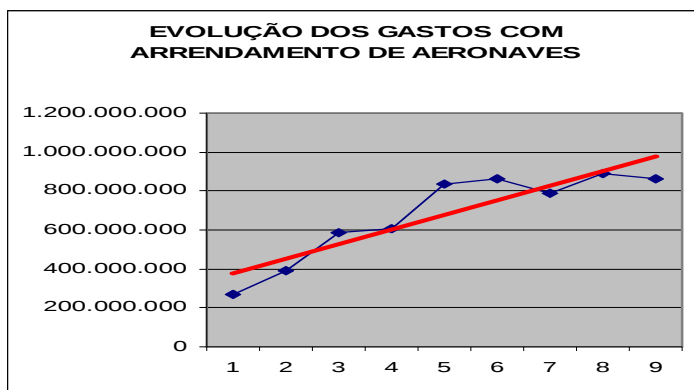


Figura 2 – Gastos com arrendamento (em R\$)

Em continuação, verificaram-se os gastos com manutenção e revisão de aeronaves (Figura 3). Nas empresas de transporte aéreo, os gastos desta natureza têm uma participação relativa de 14% e mesmo em períodos de baixa temporada ou queda sensível na quilometragem voada, esses gastos se mantêm, haja vista a necessidade de se manter as aeronaves em perfeitas condições de voo. Portanto esses gastos comportam as características de remanência dos custos, conquanto sua correlação com o nível de atividade não possa ser cumprida à risca frente a decréscimos no volume de operações.

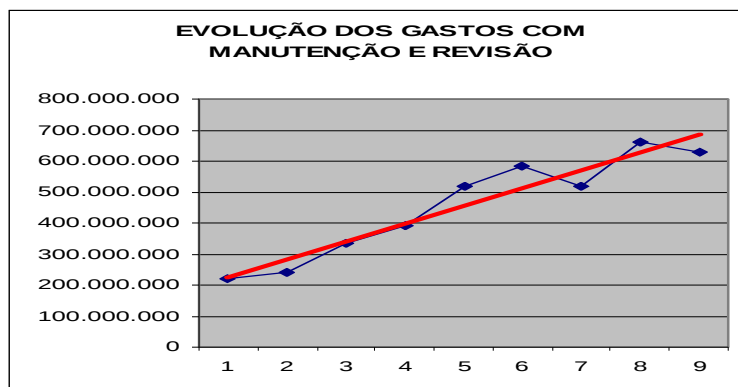


Figura 3 – Gastos com manutenção e revisão

Os itens apresentados acima são os principais componentes da estrutura de custos variáveis da empresa, no entanto há que se considerar gastos de extrema relevância no contexto das empresas aerocomerciais, que são os relativos a tripulação técnica (Figura 4). Os gastos dessa natureza representam aproximadamente 10% dos custos diretos variáveis e se considerarmos os relativos a comissários de bordo sua participação nos custos praticamente dobram de valor, destarte apresentam motivos suficientes para serem monitorados atentamente.

Mesmo havendo redução momentânea da necessidade de pessoal a empresa não pode manter uma rotatividade muito alta neste tipo de gasto em virtude de sua natureza extremamente especializada.

Existem ainda no caso da Varig questões políticas muito fortes ligadas a este tipo de gasto, como possibilidade de greves, pressões sindicais, acordos favoráveis aos empregados e outras, diminuindo mais ainda o poder decisório da empresa em relação à política de pessoal e consequentemente o controle sobre este tipo de custos.

Neste íterim, Carvalho (2006) aponta que a Fundação Rubem Berta que era a principal acionista da Varig no período analisado (cerca de 85% das ações) frequentemente apoiou decisões que beneficiavam os acionistas (funcionários da Varig) mesmo reconhecendo que decisões deste tipo inevitavelmente iriam minar as finanças da empresa. Constantemente o governo ajudou as companhias aéreas, e este tipo de política governamental encorajava os empregados a manterem uma política de “pay-out” elevado embora a situação econômico-financeira da empresa não permitisse. Tão logo o governo reduziu o protecionismo, sobretudo em relação à Varig, sua situação tornou-se insustentável.

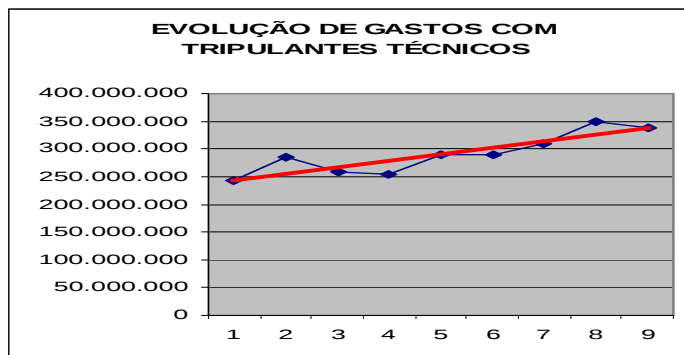


Figura 4 – Gastos com tripulação técnica

De acordo com os dados apresentados (Tabelas 1 e 2), percebemos algumas singularidades referentes a composição e evolução dos custos da empresa.

Conforme consta no anuário do transporte aéreo de 1999, a desvalorização cambial foi a grande responsável pelo aumento dos custos das companhias aéreas, o que resultou em uma elevação de tarifas e conseqüente redução na demanda. Já os anos de 2002 e 2003 foram prejudicados pela conjunção de uma situação desfavorável da economia nacional devido à diminuição em seu ritmo de expansão após os atentados de 11/09/2001 nos EUA, intervenção militar no Iraque, desvalorização cambial e o vírus respiratório SARS. Todos estes acontecimentos também impactaram negativamente a demanda.

Ano	Horas voadas	Km voados	Assentos/Km		
			Oferecidos	Utilizados pagos	Utilização %
1997	288.084	212.621.198	37.274.538	25.365.808	68,05%
1998	316.353	231.663.956	40.690.342	26.751.161	65,74%
1999	282.252	205.886.135	35.003.573	19.353.727	55,29%
2000	306.304	223.431.444	36.500.818	22.329.361	61,17%
2001	316.916	228.828.786	38.247.753	25.931.328	67,80%
2002	288.377	209.099.064	38.019.763	25.974.640	68,32%
2003	280.796	201.668.091	37.073.530	26.280.715	70,89%
2004	290.783	207.505.046	38.464.387	27.921.271	72,59%
2005	275.484	196.263.251	38.068.401	28.098.033	73,81%

Tabela 1 – Dados Físicos Seleccionados

Ano	Receitas	Custo Total	Resultado	Receita Assento/Km	Custo variável unitário Assento/Km
1997	3.389.920.140	3.290.324.132	99.596.008	134	67,89
1998	3.594.274.660	3.617.670.379	(23.395.719)	134	72,83
1999	4.316.898.988	4.219.973.667	96.925.321	223	120,32
2000	5.117.355.322	4.930.032.309	187.323.013	229	123,18
2001	5.738.000.385	6.098.080.628	(360.080.243)	221	136,72
2002	6.353.147.560	6.423.203.797	(70.056.237)	245	145,08
2003	6.777.120.060	6.342.783.591	434.336.469	258	152,86
2004	7.568.310.906	7.325.948.926	242.361.980	271	173,51
2005	6.636.474.083	7.068.989.009	(432.514.926)	236	175,43

Tabela 2 – Dados Econômico-Financeiros

Ano	Margem unitária	Custo Fixo	Ponto de Equilíbrio
1997	65,75	513.030.777	7.802.288
1998	61,53	541.735.946	8.803.900
1999	102,74	545.877.610	5.313.428
2000	105,99	585.749.411	5.526.286
2001	84,56	704.312.709	8.329.347
2002	99,51	773.867.865	7.776.863
2003	105,01	636.772.522	6.063.889
2004	97,55	680.488.471	6.975.836
2005	60,76	695.385.792	11.445.365

Tabela 2.1 – Dados Econômico-Financeiros

Os dados apresentados nas tabelas anteriores corroboram o exposto por Mellerowicz (1957) e Von Colbe (1958), mesmo havendo uma retração no nível de atividade em alguns períodos, os custos variáveis (Tabelas 3 a 3.2) apresentaram uma elevação nesses mesmos períodos e com uma tendência contrária ao volume de operações.

Custos diretos	1997		1998		1999	
	R\$	%	R\$	%	R\$	%
Tripulantes Técnicos	242.289.367	14,07	285.261.842	14,64	259.143.772	11,13
Comissários de Bordo	236.385.988	13,73	264.864.837	13,60	249.940.752	10,73
Combustível	452.375.167	26,27	422.909.272	21,71	500.272.423	21,48
Deprec. Equip. de Voo	78.346.129	4,55	80.732.097	4,14	89.605.651	3,85
Manutenção e Revisão	221.445.721	12,86	242.185.450	12,43	332.828.150	14,29
Seguro de Aviões	4.545.927	0,26	4.087.152	0,21	3.662.493	0,16
Arrend. de aviões	267.799.057	15,55	394.133.097	20,23	588.623.144	25,28
Taxas de Pouso	71.297.244	4,14	82.748.873	4,25	100.017.589	4,30
Auxílio à Navegação	147.535.045	8,57	171.255.847	8,79	204.490.618	8,78
Total Custos Diretos	1.722.019.645	100,00	1.948.178.467	100,00	2.328.584.592	100,00

Tabela 3 – Custos Diretos Variáveis

Custos diretos	2000		2001		2002	
	R\$	%	R\$	%	R\$	%
Tripulantes Técnicos	253.821.498	9,23	290.311.117	8,19	289.923.947	7,69
Comissários de Bordo	260.022.069	9,45	280.039.133	7,90	297.423.387	7,89
Combustível	842.423.990	30,63	1.100.259.618	31,03	1.190.310.678	31,59
Deprec. Equip. de Voo	84.334.161	3,07	120.462.162	3,40	46.624.871	1,24
Manutenção e Revisão	392.333.168	14,26	516.758.886	14,58	583.772.742	15,49
Seguro de Aviões	5.019.077	0,18	12.744.239	0,36	27.656.567	0,73
Arrend. de aviões	605.833.633	22,03	838.997.444	23,67	865.492.897	22,97
Taxas de Pouso	100.844.942	3,67	127.244.438	3,59	152.135.803	4,04
Auxílio à Navegação	205.959.480	7,49	258.482.738	7,29	315.096.191	8,36
Total Custos Diretos	2.750.592.018	100,00	3.545.299.775	100,00	3.768.437.083	100,00

Tabela 3.1 – Custos Diretos Variáveis

Custos diretos	2003		2004		2005	
	R\$	%	R\$	%	R\$	%
Tripulantes Técnicos	308.704.727	7,68	349.414.353	7,21	337.125.097	6,84
Comissários de Bordo	299.885.121	7,46	356.208.605	7,35	360.982.284	7,32
Combustível	1.536.538.283	38,25	2.027.688.883	41,85	2.248.547.331	45,62
Deprec. Equip. de Vôo	42.451.977	1,06	29.125.465	0,60	24.085.659	0,49
Manutenção e Revisão	519.866.617	12,94	663.241.453	13,69	627.736.391	12,73
Seguro de Aviões	24.966.954	0,62	17.681.893	0,36	15.407.551	0,31
Arrend. de aviões	791.703.544	19,71	889.396.908	18,36	863.645.130	17,52
Taxas de Pouso	155.172.237	3,86	154.334.178	3,19	139.028.166	2,82
Auxílio à Navegação	338.077.424	8,42	357.516	0,01	312.764.939	6,34
Total Custos Diretos	4.017.366.884	100,00	4.844.608.206	100,00	4.929.322.548	100,00

Tabela 3.2 – Custos Diretos Variáveis

Para Atkinson (2000), o conceito-chave para entender o comportamento do custo é reconhecer que os gerentes devem comprometer o suprimento de muitos recursos de produção antes de conhecer sua demanda efetiva. Traçando-se um gráfico (Figuras 5 e 6) com os dados relativos aos níveis de atividade, percebe-se uma tendência de queda, enquanto que os custos variáveis apresentam uma tendência de elevação (Tabela 2). Uma explicação possível é que estes custos passaram a comportar-se como se fossem fixos, por isso seu aumento contínuo.

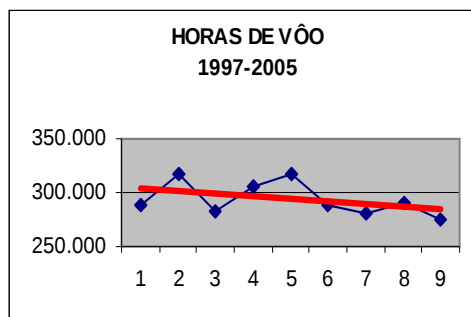


Figura 5

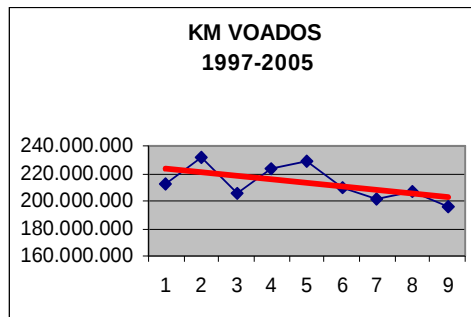


Figura 6

As causas que motivaram a manutenção e mesmo elevação desses gastos, podem ser sintetizadas da seguinte forma:

- a) Combustível – As empresas do setor aerocomercial mantém contratos de fornecimento desse insumo denominados em dólar e independentemente do nível de atividade da empresa, embora o consumo do combustível esteja atrelado ao volume de operações. A elevação do preço desse item conjugada com a desvalorização da moeda nacional em relação ao dólar e a redução no nível de atividade, ocasionaram o aparecimento do fenômeno da remanência.
- b) Leasing de aeronaves – Os contratos de arrendamento igualmente aos de fornecimento de combustível prevêm uma continuidade na utilização e posterior aquisição de aeronaves independente do nível de atividade da empresa. Esses contratos também são denominados em dólar. No caso da Varig à medida que sua situação econômico-financeira foi se deteriorando, os

- custos para efetuar este tipo de transação tiveram um aumento significativo em relação aos mesmos tipos de operações efetuadas por outras companhias.
- c) Manutenção e Revisão – Para a empresa manter suas aeronaves em perfeitas condições de vôo, é imprescindível efetuar continuamente a manutenção e revisão das mesmas. Embora a magnitude das operações da companhia sofra uma retração, estes gastos não desaparecerão, senão pela eliminação de parte da frota. Consequentemente, em havendo redução do nível de atividade estes gastos tendem a aumentar.
 - d) Tripulantes Técnicos – Sua elevação deve-se a motivos semelhantes aos citados anteriormente porém com o agravante que este tipo de gasto não pode ser eliminado em função da demanda. Mesmo a empresa possuindo liberdade para fazê-lo, operacionalmente e sobretudo estrategicamente não seria adequado demitir pessoal técnico especializado face às dificuldades de suprir as necessidades de recursos nesta área.

Existem ainda outros motivos menos objetivos pelos quais a administração da empresa não pode eliminar alguns gastos, como é o caso de alguns benefícios concedidos aos funcionários, manutenção de fundo de previdência, imagem da empresa frente à sociedade e consequentemente frente aos investidores e credores, penalidades previstas para o cancelamento de vôos, enfim. Todos estes motivos têm um impacto psicológico para a empresa, haja vista sua imagem perante os “stakeholders” da empresa.

Em havendo uma diminuição significativa nestes tipos de gastos, a empresa poderá agravar ainda mais sua situação, inclusive financeira, pois irá transmitir uma imagem de instabilidade, encarecendo seu custo de captação de novos recursos e aumentando seu risco. Para manter uma imagem de solidez frente a sociedade, frequentemente a empresa opta por manter estes gastos ou promover uma redução de menor impacto, mesmo atravessando períodos de baixa atividade e suportando prejuízos.

De acordo com Ornstein (1963), a ocorrência de custos remanentes poderá ser atribuída a uma de quatro causas:

- 1.– De Ordem Legal – Neste caso, os custos remanentes decorrem da impossibilidade de demitir pessoal, e de rescindir contratos com cláusulas de fidelidade e/ou com prazo de duração determinado;
- 2.– De Ordem Social – Decorrem da consideração pela situação dos empregados que deveriam ser despedidos, e/ou da impossibilidade de sustar o fornecimento de comodidades e facilidades que a empresa presta a seus funcionários ou a terceiros (a não ser que aceite assumir, com esta suspensão, graves prejuízos em sua imagem pública, com os decorrentes reflexos negativos para seus negócios e em suas vendas);
- 3.– De Ordem Organizatória – Neste caso a empresa tem receio de perder técnicos e especialistas, em benefício de seus concorrentes. Ou então, se verifica a impossibilidade de desativar instalações e máquinas;
- 4.– De Ordem Psicológica – Os empregados reduzem o ritmo de trabalho, ao mesmo tempo em que começam a ocorrer desperdícios de materiais, como consequência de um aumento no percentual de peças refugadas;

Analisando os motivos de ocorrência dos custos remanentes apresentados pelo autor não é difícil fazer uma analogia com a situação vivenciada pela Varig. Como

consequência lógica dos reflexos do comportamento destes custos há uma elevação no ponto de equilíbrio da empresa fazendo com que passe a registrar prejuízos em níveis de atividade onde antes era possível obter resultados positivos, consequentemente a lucratividade da empresa tende a cair comprometendo sua viabilidade econômico-financeira.

Apesar dos indicadores de aproveitamento (Figura 7) apresentarem uma evolução positiva, a empresa se vê sob condições de operações cada vez mais difíceis, chegando a apresentar um ponto de ruptura de 81% de suas receitas (Figura 8). Os indicadores de aproveitamento relacionam a quantidade de assentos/km oferecidos com a quantidade de assentos/km pagos, bem como a quantidade de passageiros embarcados com a quantidade de passageiros embarcados pagos.

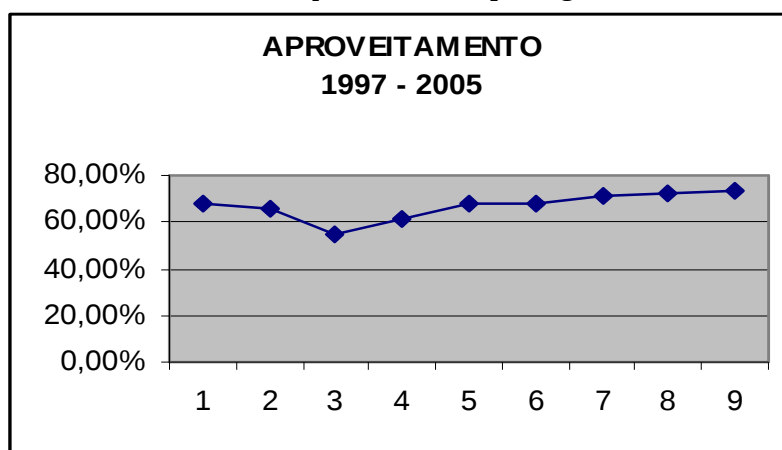


Figura 7 - Aproveitamento

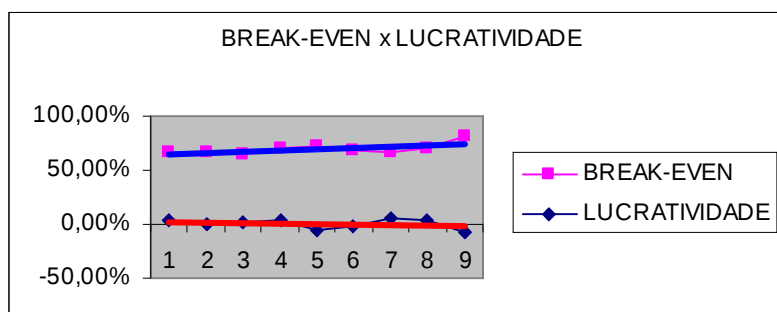


Figura 8

5 Comentários e Conclusões

Todos os ciclos de negócios passam por fases distintas de ascensão, normalidade e descenso em seu volume de atividades e para cada fase vivenciada as decisões tomadas são diferentes como o são também as causas motivadoras dos custos e sua influência na formação do lucro.

O trabalho procurou demonstrar como ocorrem os custos remanentes e quão relevantes se apresentam na tomada de decisões para empresas do setor aerocomercial. Ficou evidenciado que o não dimensionamento destes custos além de uma posição relapsa por parte da alta administração na tentativa de impor um controle a estes tipos de gastos, pode prejudicar a empresa operacional e financeiramente.

Conforme Ornstein (1963), os custos remanentes se originam especificamente de um defasamento entre o momento de aquisição e o de consumo dos fatores de custos. Durante uma fase de expansão, a empresa adquire fatores de produção (cujo

posterior consumo irá originar os custos), em volume tal que eles se tornarão superdimensionados quando ocorrer a retração do nível de atividade. Como demonstrado no trabalho, nos períodos em que houveram diminuições na demanda a empresa analisada foi bastante penalizada em seus resultados.

Consoante o Boletim IOB (2005) para aumentar os lucros ou viabilizar os preços definidos pelo mercado, a redução de custos é essencial. Para as empresas aerocomerciais que atuam em um ambiente extremamente complexo a mensuração, controle, avaliação e previsões acerca do comportamento de custos torna-se imprescindível, sobretudo os custos remanentes. Segundo Horngren (2004), as empresas geralmente têm mais controle sobre seus custos do que sobre suas receitas.

Os gestores, porém, não podem controlar custos, a não ser que entendam o comportamento dos custos – como estão relacionados com as atividades da organização e como são afetados por eles. Sobre este aspecto a Fundação Nacional para a Produtividade e Qualidade (FNPQ, 2005) diz que antecipar-se as novas tendências de mercado, aos novos cenários, às novas necessidades dos clientes, aos desenvolvimentos tecnológicos, aos requisitos legais, às mudanças estratégicas dos concorrentes e aos anseios da sociedade é essencial ao sucesso de uma organização.

Para uma avaliação mais criteriosa de custos que apresentam o fenômeno da remanência, mister se faz que a empresa mantenha um adequado sistema de custeamento paramétrico, o qual permitirá mensurar a carga de remanência por unidade física (passageiros embarcados, assentos/km, horas de voo, etc.) e período, podendo a alta administração verificar o momento em que a empresa deixou de apresentar tais custos, informação de relevante interesse para o planejamento econômico dos resultados. Face a volatilidade presente no ambiente macroeconômico das empresas do setor aéreo, seria prudente os gestores se debruçarem sobre estimativas de custos e seu comportamento em períodos de recessão, pois estariam melhor capacitados para tomar decisões em um ambiente frequentemente desfavorável.

Referências

ANUÁRIO DO TRANSPORTE AÉREO. 1997 a 2005. Disponível em: <www.dac.gov.br>. Acesso em: 23 jan. 2007.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e Análise de Balanços**. 8. ed. SÃO PAULO: ATLAS, 2006.

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

BLOCHER, J. Edward; CHEN, Kun H. & LIN, Thomas W. **Cost Management: a strategic emphasis**. New York: MacGraw Hill Irwin, 2002.

BOLETIM IOB. Temática contábil e balanços. nº 24. jun. 2005. p. 2

CARVALHO, Victor Aguiar de, JORGE, Vitor Luís Pereira. **Fusão, salvamento ou mercado: qual a melhor solução para a crise do setor aéreo e da Varig em particular?** Disponível em: <www.jusnavigandi.com.br>. Acesso em: 08 fev. 2007.

FUNDAÇÃO PARA O PRÊMIO NACIONAL DA QUALIDADE - FNPQ. 2005. Disponível em: <www.fnpq.org.br>. Acesso em: 29 jun. 2005.

HORNGREN, Charles T. & al. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

MELLEROWICZ, Konrad. **Kosten und Kostenrechnungs**. Berlim: Walter de Gruyter & Co., 1957

NEVES, Silvério das & VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 7. ed. São Paulo: Frase, 2003.

OLIVEIRA, Samarone de. Jornal do Comércio, Porto Alegre, 08 jun. 2005. p. 31

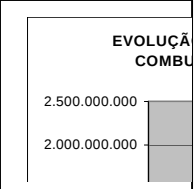
ORNSTEIN, Rudolf. **Apontamentos de análise de Custos**. Porto Alegre: Editora DAECA, 1963.

ORNSTEIN, Rudolf & De ROCCHI, Carlos Antonio. **Considerações sobre a remanência de custos**. Revista do CRC-RS. Porto Alegre, v.10, nº29, p.21-33. 1981.

PEREZ Jr., J .H. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

SANTOS, Carlos Honorato Schuch. ROSA, Patrícia da. **Gestão de custos num hospital de Santa Cruz do Sul**. Contabilidade Vista & Revista. Belo Horizonte, v.14, nº 2, agosto 2003.

SCHILLINGLAW, Gordon. **Cost Accounting: Analysis and Control**. Homewood Cliffs: Irwin Books, 1967.



XIV Congresso Brasileiro de Custos – João Pessoa - PB, Brasil, 05 de dezembro a 07 de dezembro de 2007.

Von COLBE, Walter Busse. **Kostenremanenz**. In Handwörterbuch der Betriebswirtschaft. Stuttgart. Pöschel, 1958.