

GESTÃO DE CUSTOS EM SERVIÇOS DE HOSPEDAGEM POR MEIO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

COST MANAGEMENT IN HOTEL SERVICES THROUGH ABSORPTION COSTING

Fabiano Maury RAUPP

Universidade do Estado de Santa Catarina (ESAG/UDESC)
fabianoraupp@hotmail.com

Maria Cecília Tissot de SOUSA

Universidade do Estado de Santa Catarina (ESAG/UDESC)
cissatissot@gmail.com

Recebido em 08/2013 – Aprovado em 10/2013

Resumo

O artigo tem por objetivo analisar a utilização do custeio por absorção na gestão de custos em serviços de hospedagem. A pesquisa realizada, quanto aos objetivos, classifica-se como descritiva. Em relação aos meios de investigação, classifica-se como estudo de caso. No que concerne à abordagem do estudo, refere-se a uma pesquisa predominantemente qualitativa. Os dados primários foram coletados através do método de entrevista não estruturada, realizada com o gerente geral da organização. A coleta dos dados secundários foi feita através de documentos da Contabilidade. A análise dos dados coletados deu-se por meio de análise de conteúdo e análise documental. A aplicação por parte da empresa da metodologia de proposta possibilitará a construção de um histórico de gestão de custos que permitirá à empresa lidar com a forte sazonalidade de seu negócio, através da compreensão do comportamento de seus gastos ao longo dos meses de alta e baixa temporadas.

Palavras-Chave: Gestão de custos, Custeio por absorção, Serviços de hospedagem.

Abstract

The goal of this article is to analyze the use of absorption costing in the cost management of hosting services. The research, as to objectives, is classified as descriptive. In regards of research means, it is classified as case study. Concerning the approach of the study, it is a predominantly qualitative research. Primary data were collected through the method of unstructured interview, performed with the general manager of the organization. The collection of secondary data was done through accounting documents. The analysis of the data collected was carried out through content analysis and documental analysis. The application of the methodology proposed by the company will allow the construction of a cost management history that will enable the company to cope with the strong seasonality of its business by understanding the evolution of its expenses over the months of high and low seasons.

Keywords: *Cost management, Absorption costing, Hotel services*

1 INTRODUÇÃO

Inserido na realidade da administração de serviços e de uma das principais atividades econômicas da cidade de Florianópolis, está o setor hoteleiro. Especialmente por ser uma cidade turística e que recebe um fluxo sazonal de visitantes, os hotéis trabalham sua permanência no mercado num cenário de concorrência acirrada, onde a qualidade dos serviços e preços acessíveis são fatores determinantes na escolha pelos clientes. Segundo Ricci (2002), o cenário atual faz com que aqueles que estejam nos segmentos da hospitalidade tenham que encarar esta realidade de frente e partam para um plano de trabalho, mais prático, mais rápido, e o pior, com os recursos existentes.

Neste contexto, fica evidente a importância da gestão dos custos nas organizações, inclusive no

setor de hotelaria, especialmente como apoio à tomada de decisão. Assim, o presente estudo se concentra na área da contabilidade de custos, com foco na proposta de um sistema de custos para os serviços de hospedagem oferecidos pela empresa objeto de estudo.

Martins (2009) explica que a contabilidade de custos nasceu da necessidade de avaliação de estoques nas indústrias, numa época onde somente era usada a contabilidade financeira. Devido a esta origem, voltada ao ramo industrial, a contabilidade de custos não foi facilmente adaptada às empresas de serviços. No entanto, o crescimento do ramo de serviços e sua complexidade fizeram com que o ramo da contabilidade de custos desenvolvesse técnicas e métodos mais apropriados a este novo enfoque. Segundo Leone (2009), a contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisão.

No cenário competitivo da hotelaria, especialmente em cidades turísticas, é essencial não só que se acompanhem as mudanças do setor, mas também que sejam feitas inovações na prestação de serviço. No entanto, para isso são necessárias sucessivas tomadas de decisões, que devem ser baseadas em informações confiáveis. Uma das áreas que fornecem estas informações é a contabilidade de custos.

De acordo com Porter (1989, p.57), “a vantagem de custo é um dos dois tipos de vantagem competitiva que uma empresa pode possuir”. Além disso, o custo é também importante no outro tipo de vantagem competitiva, o de diferenciação. A organização que adota a estratégia de diferenciação deve manter seus custos próximos aos da concorrência. Para tanto, a análise dos custos da empresa e de seus

concorrentes não deve ser feita de forma simplificada como a maioria dos estudos na área. Isso acontece pela falta de um método de análise de custos na maioria das empresas, especialmente as prestadoras de serviços.

A partir deste contexto e considerando a importância de estudo nesta área do setor hoteleiro, formulou-se a seguinte pergunta de pesquisa: Como estruturar o processo de gestão de custos em uma empresa do segmento de hospedagem a fim de auxiliar o processo de tomada de decisões?

Para tanto, o artigo tem por objetivo analisar a utilização do custeio por absorção na gestão de custos em serviços de hospedagem. Inicialmente fez-se uma breve incursão teórica nos corpos teóricos entendidos como necessários para o enquadramento do objeto empírico. Em seguida apresentam-se os métodos e procedimentos de pesquisa. Na sequência procede-se à descrição e análise dos resultados. Por fim, são inferidas as considerações finais.

2 FUNDAMENTOS TEÓRICOS

2.1 IMPORTÂNCIA DA GESTÃO DE CUSTOS NO PROCESSO DE AVALIAÇÃO, CONTROLE E TOMADA DE DECISÃO

O processo de determinação dos custos de produtos e serviços, as maneiras de reduzi-los e tomá-los como base para tomada de decisão estratégica nas empresas é um desafio para gestores e acadêmicos. Este desafio é constante, considerando que a evolução tecnológica e de ferramentas de gestão fazem com que as formas de produção e prestação de serviços estejam sempre evoluindo e, conseqüentemente, exigindo o aperfeiçoamento da gestão de custos, que deve acompanhar esta evolução.

Algumas das decisões que podem sofrer influência dos cálculos dos custos de produtos e serviços são os próprios preços e o mix de produtos, por exemplo, além de muitas outras. Os gestores devem monitorar os custos dos processos da empresa a fim de garantir o controle e o uso otimizado de seus recursos. “Além disso, os gerentes analisam os custos cuidadosamente, em decisões não rotineiras, tais como o fechamento de fábricas ou o acréscimo de novas rotas aéreas” (ATKINSON et al., 2000, p.125).

Em relação ao controle, um dos maiores benefícios trazidos pela contabilidade de custos é o fornecimento de dados, que serão utilizados para a definição de orçamentos, padrões e previsões em geral, além de permitir o acompanhamento e comparação daquilo o que foi previsto com aquilo o que efetivamente ocorreu. Já na questão da tomada de decisões, a contabilidade de custos proporciona à organização informações sobre valores de grande relevância que terão conseqüências no curto e no longo prazo sobre os mais diversos aspectos da gestão da empresa (MARTINS, 2009).

“A contabilidade de custos realça o processo de planejamento ao fornecer custos históricos que servem como base para projeções futuras” (NAGY e VANDERBECK, 2003, p.16). Desta forma, o gestor tem à sua disposição dados que lhe podem servir de base para estimar custos futuros, resultados e, assim, planejar seus possíveis investimentos ou economias de recursos.

2.2 METODOLOGIAS DE GESTÃO DE CUSTOS

a) Custeio por Absorção

Martins (2009) esclarece que este é o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na

apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

Este método, segundo Maher (2001, p. 360), “pressupõe que os produtos “absorvem” todos os custos de produção”, independentemente de serem fixos ou variáveis. O autor ainda explica que no custeio por absorção as despesas são consideradas estoque até que os produtos sejam vendidos e estas possam ser lançadas contabilmente como despesas. Datar, Foster e Horngren (1997) aduzem que neste método “todos os custos de fabricação, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis. Isto é, o estoque ‘absorve’ todos os custos de fabricação”.

Dubois, Kulpa e Souza (2009), apontam as premissas básicas neste método: a distinção dos gastos em custos, despesas ou perdas; a alocação dos custos diretos e indiretos à produção realizada em determinado período de tempo; a apuração do Custo da Produção do Período; a apuração do custo unitário de fabricação; a apuração do Custo dos Produtos Vendidos e dos estoques finais e a apuração do resultado do período.

A alocação dos custos diretos às unidades produzidas é feita diretamente com a medição de consumo efetivo de cada unidade. Já os custos indiretos, devem ser apropriados às unidades produzidas por meio de rateios, que podem e devem ser diferentes dependendo da natureza do custo. Na prática, a apropriação dos custos indiretos aos produtos pode ser realizada, geralmente, de duas maneiras: através da departamentalização ou não departamentalização. O custeio por absorção sem departamentalização pode ser feito através de 3 etapas, conforme propõe Martins (2009): primeiro, a separação dos gastos em custos ou

despesas; segundo, a apropriação dos custos diretos aos produtos ou serviços; e, por último, a apropriação dos custos indiretos.

A separação dos gastos em custos ou despesas é o passo inicial para que somente os custos sejam alocados aos produtos ou serviços produzidos pela empresa. Em seguida, os custos diretos podem ser apropriados às unidades produzidas por meio do consumo efetivo de cada unidade, já que esta identificação é possível. O terceiro e mais complexo estágio é quando os custos indiretos são alocados aos produtos ou serviços através de critérios de rateio escolhidos pela organização. Martins (2009, p.54) coloca que “não há, entretanto, forma perfeita de se fazer essa distribuição; podemos, no máximo, procurar entre as diferentes alternativas a que traz consigo menor grau de arbitrariedade”.

Contudo, existe a opção do custeio por absorção com departamentalização. A departamentalização consiste na organização da empresa em unidades operacionais, ou seja, em conjuntos de pessoas e/ou equipamentos que desenvolvem atividades homogêneas – os chamados departamentos. “Além de ter um responsável pelos custos incorridos, os departamentos facilitam e melhoram o processo de alocação dos gastos aos produtos” (BRUNI e FAMÁ, 2004, p.127).

b) Custeio Variável

O método do custeio variável exige que todas as despesas e custos sejam separados em fixos e variáveis. Neste método, segundo Dubois, Kulpa e Souza (2009, p.133), “os custos fixos são alocados aos resultados como se fossem despesas (independentemente do volume de produção da empresa) [...]. Aos produtos cabem apenas os elementos variáveis”.

Para Datar, Foster e Horngren (1997, p.211), neste método “todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis”, e os custos fixos são custos do período em que ocorreram, não sendo considerados inventariáveis. Desta forma, “os custos fixos são considerados como não tendo origem na atividade produtiva em si, mas sim como elementos alheios à produção cuja existência permanece até mesmo em períodos de ausência de atividades” (STARK, 2007, p.166).

Na utilização deste método, elabora-se a demonstração do resultado do exercício no formato da margem de contribuição. Neste formato, os custos variáveis são deduzidos da receita de vendas, resultando no valor da margem de contribuição. Desta margem, serão debitados os custos fixos, chegando-se assim, ao lucro operacional. De acordo com Maher (2001, p.361), este método tem grande aplicação no processo de tomada de decisão, já que “os administradores precisam conhecer todos os custos de operação de um negócio – fixos e variáveis -, para que possam estabelecer preços de venda e estimar custos que se alteram com a produção”.

Um dos exemplos de tomada de decisão onde o formato da margem de contribuição pode ser muito útil é quanto a alterações no volume de produção da empresa. Segundo Leone (2009), a Margem de Contribuição oferece meios para identificar os produtos, territórios, clientes e outros segmentos da empresa e da atividade que estão oferecendo maior rentabilidade. Assim, os custos fixos poderão ser revisados e reestruturados, já que não dependem do volume produzido.

c) Custeio Padrão

O método do custeio padrão trabalha com dois conceitos ainda não explorados neste estudo:

custo-padrão e custo real. O custo-padrão é um custo calculado com base no histórico de custos anteriores da produção, sendo um valor estimado antes do início do processo produtivo. Já o custo real se baseia nos custos que efetivamente ocorreram na produção de determinados bens e é calculado após o fim do processo (RIBEIRO, 2009). Neves e Viceconti (1998) definem custo-padrão como um custo estabelecido pela empresa como meta para os produtos de sua linha de fabricação, levando-se em consideração as características tecnológicas do processo produtivo de cada um, a quantidade e os preços dos insumos necessários para a produção e o respectivo volume desta.

O custeio padrão tem, portanto, como sua maior utilidade a comparação entre o custo-padrão e o custo real para detectar as ineficiências do processo produtivo da empresa, sendo que esta comparação não precisa ser feita necessariamente através das demonstrações contábeis da organização (NEVES E VICECONTI, 2008). Uma das vantagens da utilização do custeio padrão é que esta não impede a empresa de utilizar contabilmente outro método de gestão de custos, mantendo as análises do custo-padrão como mais um fator de auxílio à tomada de decisão. O possível aprimoramento dos controles da organização e diminuição de falhas em seu processo de produção e a possibilidade de ser usado como ferramenta para avaliação de desempenho são também vantagens do custeio padrão (SCHIER, 2004).

d) Unidade de Esforço de Produção – UEP

A metodologia de custeio Unidades de Esforço de Produção (UEP) é aquela na qual “o custo de transformação é atribuído a cada unidade de produto fabricada com base no esforço despendido pela empresa para a fabricação da respectiva unidade” (RIBEIRO, 2009, p.441).

Considera-se custo de transformação o valor que a empresa adicionou ao da matéria-prima quando da sua transformação em produto final. Portanto, podem ser incluídos neste conceito os gastos com mão-de-obra direta e indireta e gastos diretos e indiretos de fabricação. Neste método, então, o custo de fabricação compreende os custos da matéria-prima comprada e os custos decorrentes dos esforços da empresa para a transformação da mesma.

O principal objetivo desta metodologia de custos, segundo Martins (2009, p.312), consiste em “simplificar o processo de cálculo e alocação de custos a vários produtos, mensurar a produção de diversos itens no mesmo período e, com isso, administrar a produção, controlar custos e avaliar desempenhos”.

Na prática, deve-se estabelecer uma unidade de medida padrão para que os esforços de produção possam ser calculados para a produção de produtos diferentes, que exigem esforços diferentes, mas que podem ser convertidos para a mesma unidade de medida definida. Stark (2007, p.275) coloca como principal vantagem deste método “o fato de a UEP ser uma medida que não varia com o tempo e que, portanto, pode sofrer reavaliações e comparações com períodos diferentes”, e que este método, utilizado sozinho, pode ser falho, levando em conta que não considera os custos administrativos.

Outra utilidade do método UEP é a definição do potencial produtivo de cada posto operativo, que pode não necessariamente é um setor, mas pode ser um equipamento ou um conjunto de equipamentos. Esta definição será feita a partir da quantidade de unidades de esforço de produção o posto operativo tem capacidade de realizar num determinado período de tempo (RIBEIRO, 2009).

e) Custeio Baseado em Atividades - ABC

O Custeio Baseado em Atividades, ou Custeio ABC (Activity-Based Costing), é um método que propõe uma análise estratégica dos custos provenientes das atividades mais impactantes em termos de consumo na organização. Nakagawa (2009, p.40) diz que “a quantidade, a relação de causa e efeito e a eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos nas atividades mais relevantes de uma empresa constituem o objetivo de análise estratégica de custos do ABC”. Este método busca ainda, segundo Martins (2009, p.87), “reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”, não se excluindo o uso dos custos diretos pelo custeio ABC.

O ABC é um método que “se caracteriza pela atribuição dos custos aos produtos por meio de atividades” (RIBEIRO, 2009, p.368). Leone (2009) afirma que as bases de rateio para alocação dos custos indiretos às atividades são todas de mesma natureza e devem considerar o consumo de recursos pelas atividades em cada centro de responsabilidade ou departamento. O custeio ABC pode ter sua estrutura dividida em duas etapas, ou mais, dependendo da complexidade desejada pela empresa. Quando é estruturado em duas partes, o ABC utiliza direcionadores. No primeiro estágio “os custos são apropriados às atividades, utilizando para isso, os direcionadores de recursos” (MEGLIORINI, 2007, p.153). Os direcionadores de recursos, utilizados no primeiro estágio do custeio, “servem para distribuir os custos dos recursos pelas atividades”, segundo Stark (2007, p.193), ou seja, são aqueles que identificam o consumo de recursos pelas atividades e consegue mensurar o quanto cada recurso é consumido do desempenho de cada determinada atividade.

O estágio seguinte é o momento no qual, de acordo com Megliorini (2007, p.153), “apropriam-se os custos das atividades aos produtos”. Nesta apropriação são utilizados os direcionadores de atividades. Estes direcionadores servem para “medir a quantidade de uma atividade que é utilizada por um objeto de custo, isto é, qual a quantidade de uma atividade é necessária para gerar um produto ou serviço” (DUBOIS, KULPA e SOUZA, 2009, p.161). O direcionador de atividades é, portanto, o responsável pela alocação dos custos de cada atividade aos bens produzidos pela organização.

f) Custeio Integral

O custeio integral nasceu no início do século XX, tendo como objetivo principal a utilização dos custos para fixação dos preços de venda. Este método de custeio, conhecido também por RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit), tem sua origem de utilização na Alemanha e consiste no rateio de todos os custos e despesas da empresa a todos os bens produzidos, incluindo as despesas financeiras (MARTINS, 2009).

No Brasil, “a adoção desse sistema fere os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em específico o Princípio da Competência, e também se incompatibiliza com a legislação tributária” (RIBEIRO, 2009, p.58). Em termos gerenciais, o custeio integral utilizada maneiras tradicionais de alocação dos custos indiretos aos produtos, ou seja, através de critérios de rateio arbitrados pela empresa. Assim, chega-se ao custo de produzir e vender, que teoricamente forneceria o valor do gasto total das atividades da organização a fim de obter receitas (MARTINS, 2009). Uma das principais vantagens desta metodologia é o conhecimento do valor total despendido quando da produção ou prestação de serviços de um determinado período de tempo. A partir disso, sabe-se qual a receita que deve ser arrecada a fim

de cobrir o valor gasto e obter a margem de lucro desejada pela empresa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada, quanto aos objetivos, classifica-se como descritiva. Segundo Vergara (2009), a pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Pode também estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação.

Em relação aos meios de investigação, esta pesquisa classifica-se como estudo de caso. De acordo com Mattar (1996, p.78), “o estudo de caso é um estudo profundo, mas não amplo, através do qual se procura conhecer profundamente apenas um ou poucos elementos da população sobre um grande número de aspectos e suas inter-relações”.

No que concerne a abordagem deste estudo, refere-se a uma pesquisa qualitativa. De acordo com Creswell (2007, p.186), “a pesquisa qualitativa ocorre em um cenário natural. O pesquisador qualitativo sempre vai ao local (casa, escritório) onde está o participante para conduzir a pesquisa.” Em suas análises, o pesquisador qualitativo raciocina pessoal e teoricamente, incluindo no estudo um momento histórico específico. Além disso, a abordagem caracteriza-se como qualitativa por não envolver a explicação estatística de um fenômeno.

Os dados primários foram coletados através do método de entrevista despadronizada ou não estruturada com o diretor da organização. Neste tipo de entrevista, segundo Marconi e Lakatos (2010, p.82), “as perguntas são abertas e podem ser respondidas dentro de uma conversa

informal”. Utilizando este método, é possível explorar de forma mais ampla uma questão e direcionar o rumo da entrevista de acordo com as necessidades do pesquisador e das informações fornecidas pelo entrevistado. Este método oferece as vantagens de ser flexível em relação à formulação de questões, permite maior abertura ao respondente para expor suas ideias e faz o registro das informações coletadas durante a própria entrevista (SILVA, 2003).

Em relação à coleta dos dados secundários, foi feita através da busca documental das informações necessárias. De acordo com Silva (2003, p.61), “a investigação documental é a realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados, como registros, anais, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes [...]”.

Estas informações a serem buscadas, portanto, já existem disponíveis na empresa e não requerem processamento adicional, como por exemplo, histórico de gastos, demonstrações contábeis, informações sobre mão-de-obra e demais informações relevantes ao estudo.

A análise dos dados coletados através da entrevista não estruturada foi feita através de análise de conteúdo. A análise de conteúdo é uma técnica de análise que se atenta às palavras, permitindo que sejam feitas inferências a partir de um conteúdo de comunicação, proveniente de mensagens. Neste caso, as mensagens serão as respostas dadas pelo entrevistado.

Já os dados provenientes da busca documental foram analisados através de análise documental, que consiste em manejar os dados contidos nos documentos levantados, de maneira que sua utilização auxilie no alcance dos objetivos da pesquisa.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA OBJETO DE ESTUDO

O Hotel objeto de estudo na praia do Campeche, no Sul de Florianópolis. As instalações do hotel atraem o principal tipo de público das praias da cidade: os turistas. Além da proximidade da praia, o hotel oferece aos hóspedes um grande espaço ao ar livre, piscina, quadra de esportes, sala de jogos, churrasqueira, restaurante e um amplo jardim.

Apesar de que os meses de alta temporada em Florianópolis sejam os meses de verão, quando o fluxo de turistas é muito mais significativo, o Hotel atrai tipos de turismo mais específico ao longo de todo o ano, como o turismo religioso e de terceira idade, por exemplo. O empreendimento foi fundado em 1986, e iniciou oferecendo 40 apartamentos. Cerca de 10 anos depois, o Hotel foi ampliado com a construção de mais 32 apartamentos. No ano 2000, a exigência do público e a necessidade de enfrentar a sazonalidade levaram o Hotel a investir na melhoria de sua infra-estrutura, que passou a oferecer três salas de reuniões equipadas para receber diversos tipos de encontros e eventos.

A empresa, que possui atualmente 34 colaboradores, tem como principal objetivo ser opção de hospedagem para as pessoas, casais, famílias e grupos que procuram tranquilidade e lazer. Seus principais concorrentes são as pousadas localizadas na mesma praia e um hotel com características semelhantes na praia do Morro das Pedras.

O principal produto da organização é a hospedagem. São oferecidos quartos para uma, duas ou três pessoas, sendo os dois primeiros no formato suíte e o último no formato apartamento, com uma pequena sala integrada.

Além deste, outro serviço oferecido pela empresa refere-se à alimentação. A cozinha e o restaurante do hotel permanecem à disposição dos hóspedes para refeições à la carte, além do café da manhã, já incluso na diária.

4.2 PROPOSTA DE GESTÃO DE CUSTOS

a) Identificação e classificação dos gastos

Através da realização de entrevista com o diretor da empresa, constatou-se que esta mantém um controle histórico e formal de seus gastos através de um software específico para negócios de hospedagem. Neste sistema, todos os gastos são alocados a centros de custos determinados aos quais estes se referem. Os centros de custos existentes são: Fornecedores de bebidas (água e refrigerante); Fornecedores de bebidas (cervejas); Fornecedores de bebidas (demais alcoólicas); Restaurante; Fornecedores energia elétrica; Fornecedores gás; Fornecedores telefone; Impostos; Manutenção; Folha de pagamento; Serviços de terceiros; Pessoal (despesas com sindicatos); Veículos; Material de expediente; Divulgação e marketing; e Administrativos.

Dentro de cada centro de custo, os valores dos gastos são discriminados, sendo possível a identificação das compras com os respectivos centros de custos. Estes dados, no entanto, não são utilizados pela empresa para nenhum tipo de gerenciamento de custos ou base para tomada de decisões estratégicas, tendo, portanto, apenas um acompanhamento histórico.

A identificação dos gastos neste estudo foi feita através da elaboração de relatórios emitidos pelo software da empresa referentes aos meses de dezembro de 2011 a maio de 2012. Estes meses englobam tanto meses de alta temporada como de baixa temporada, onde há certa oscilação nos valores despendidos. A média mensal dos valores

gastos nestes seis meses com cada um dos itens foi o valor utilizado como base para o início do estudo.

A entrevista realizada com o diretor da empresa trouxe o entendimento sobre a qual departamento os gastos se referiam e uma melhor compreensão sobre as operações da empresa, a fim de auxiliar a elaboração do mapa de rateio. Todos os itens de gastos e seus respectivos valores, considerando a média dos meses de dezembro de 2011 a maio de 2012, foram identificados conforme tabela 1.

A metodologia de custeio utilizada na proposta de gestão de custos para a empresa objeto de estudo foi o custeio por absorção com departamentalização. Esta metodologia foi escolhida considerando que atualmente a empresa não possui nenhum tipo de gestão de custos, apenas seu registro histórico. Além disso, o fato de a empresa oferecer serviços que demandem a existência de diferentes departamentos permite uma alocação dos custos aos produtos mais fiel à realidade. Neste tipo de custeio, já abordado teoricamente no capítulo 2, os custos são alocados aos departamentos de produção e posteriormente aos produtos. Já os gastos provenientes do departamento de serviços, não são alocados diretamente aos produtos, mas sim, aos departamentos de produção, para então serem alocados aos produtos.

b) Alocação dos custos diretos

Conforme descrição dos gastos, percebe-se que os custos diretos presentes neste caso são aqueles relacionados aos produtos do restaurante, um dos departamentos de produção. Estes gastos referem-se à matéria-prima dos pratos à la carte e custo de compra das bebidas

Tabela 1: Identificação dos gastos

Item	Valor mensal
Água mineral	1.188,64
Refrigerantes	1.188,64
Bebidas alcoólicas	2.093,60
Prato 1	3.442,48
Prato 2	3.227,33
Prato 3	15.060,85
Energia elétrica	9.342,22
Gás	4.233,31
Telefone	1.345,89
Renovação de alvarás	24,91
Manutenção elétrica	227,69
Manutenção de informática	107,09
Manutenção de jardinagem	2.271,93
Manutenção de pintura	112,73
Manutenção da piscina	1.208,52
Uniforme colaboradores	664,28
Mão-de-obra	31.258,96
Assessoria contábil	1.249,39
Despesa com software	737,29
Assessoria de informática	776,67
Pró-labore sócios	24.694,25
Combustível veículos	1.015,18
Impostos	1.827,44
IPTU	1.918,58
Manutenção hidráulica	52,84
Manutenção máquinas e equipamentos	244,80
Manutenção alvenaria	1.600,72
Material escritório	291,45
Material informática	399,50
Confecção do Site	1.514,72
Comissões externas	1.041,45
Assinatura jornais/revistas	1.143,82
Material de limpeza	5.278,57
Café da manhã	10.371,23
Alugue de equipamentos	641,41
Despesas com sindicatos	848,10
Enxoval	911,45
Despesas gerais veículos (manutenção, seguro)	1.488,19
Lavanderia	5.781,99
Associações de classe	257,29
INSS	2.261,07
FGTS	2.279,60
Hospedagem site	103,33
Celular	874,56
Água	62,09
Nutricionista	1.560,00
Qualificação colaboradores	1.132,36

Fonte: Dados da pesquisa (2012)

(água, refrigerante e bebidas alcoólicas). Como a quantidade e a variedade de pratos à la carte oferecidos pelo restaurante são muito elevadas, foram escolhidos os três pratos mais representativos do cardápio, por serem os mais procurados pelos hóspedes, a fim de representar todos os demais pratos. Os custos diretos são descritos e alocados conforme tabela 2.

serviços, deve-se ressaltar que serviços e bens são produtos com características diferentes. Os serviços têm como principais características a não estocagem, a pessoalidade e o seu consumo simultâneo à sua prestação. Portanto, ao final de uma prestação de serviço não se tem um bem físico. Neste caso, além da análise do produto principal da empresa, a hospedagem, outro serviço abordado foi o de alimentação, sendo

Tabela 2: Custos diretos

Produto	Valor mensal	Prato 1	Prato 2	Prato 3	Água mineral	Refrigerantes	Bebidas alcoólicas
Água mineral	1.188,64				1.188,64		
Refrigerantes	1.188,64					1.188,64	
Bebidas alcoólicas	2.093,60						2.093,60
MP Prato 1	3.442,48	3.442,48					
MP Prato 2	3.227,33		3.227,33				
MP Prato 3	15.060,85			15.060,85			
Unidades		894	702	590	411	733	769
Custo direto unitário		3,85	4,60	25,53	2,89	1,62	2,72

Fonte: Dados da pesquisa (2012)

O custo direto das bebidas refere-se ao valor de aquisição. Já o custo direto dos pratos refere-se à matéria-prima utilizada na produção dos mesmos. Além destes, não há outros custos diretos a serem alocados, considerando que em nenhum dos demais itens de custo é possível ser identificada objetivamente a quantidade consumida por cada produto oferecido pela empresa objeto de estudo.

c) Alocação dos custos indiretos

Quando são discutidos gastos de prestação de

este um complemento à hospedagem.

Tendo sido escolhido o custeio por absorção com departamentalização para a proposta de gestão de custos no Hotel, faz-se necessária a descrição dos produtos e departamentos considerados para o mapa de rateio dos custos indiretos. Para fins deste estudo, foram considerados como produtos do Hotel a hospedagem em apartamento single, hospedagem em apartamento duplo, hospedagem em apartamento triplo, três refeições do restaurante – excluindo-se café da manhã -, água e suco, refrigerantes e bebidas alcoólicas.

Os gastos serão alocados a três departamentos: administração, hospedagem e restaurante. O departamento de administração é o departamento de serviço no mapa de rateio, e

engloba a recepção, área de eventos, financeira, reservas e toda a parte administrativa da empresa. Os departamentos de produção no mapa de rateio foram considerados os

Tabela 3: Alocação dos custos aos departamentos

Item	Valor mensal	Departamento de serviços	Departamentos de produção	
		Administração	Hospedagem	Restaurante
Energia elétrica	9.342,22	3.082,93	1.588,18	4.671,11
Gás	4.233,31	-	-	4.233,31
Telefone	1.345,89	1.345,89	-	-
Renovação de alvarás	24,91	24,91	-	-
Manutenção elétrica	227,69	227,69	-	-
Manutenção de informática	107,09	107,09	-	-
Manutenção de jardinagem	2.271,93	-	2.271,93	-
Manutenção de pintura	112,73	112,73	-	-
Manutenção da piscina	1.208,52	-	1.208,52	-
Uniforme colaboradores	664,28	664,28	-	-
Mão-de-obra	31.258,96	15.093,00	10.201,44	5.964,53
Assessoria contábil	1.249,39	1.249,39	-	-
Despesa com software	737,29	737,29	-	-
Assessoria de informática	776,67	776,67	-	-
Pró-labore sócios	24.694,25	24.694,25	-	-
Combustível veículos	1.015,18	1.015,18	-	-
Impostos	1.827,44	1.827,44	-	-
IPTU	1.918,58	1.918,58	-	-
Manutenção hidráulica	52,84	52,84	-	-
Manutenção máquinas e equipamentos	244,80	244,80	-	-
Manutenção alvenaria	1.600,72	1.600,72	-	-
Material escritório	291,45	291,45	-	-
Material informática	399,50	399,50	-	-
Confecção do Site	1.514,72	1.514,72	-	-
Comissões externas	1.041,45	1.041,45	-	-
Assinatura jornais/revistas	1.143,82	-	1.143,82	-
Material de limpeza	5.278,57	158,36	4.856,29	263,93
Café da manhã	10.371,23	-	10.371,23	-
Aluguel de equipamentos	641,41	641,41	-	-
Despesas com sindicatos	848,10	848,10	-	-
Enxoval	911,45	-	911,45	-
Despesas gerais veículos (manutenção, seguro)	1.488,19	1.488,19	-	-
Lavanderia	5.781,99	-	5.781,99	-
Associações de classe	257,29	257,29	-	-
INSS	2.261,07	2.261,07	-	-
FGTS	2.279,60	2.279,60	-	-
Hospedagem site	103,33	103,33	-	-
Celular	874,56	874,56	-	-
Água	62,09	62,09	-	-
Nutricionista	1.560,00	1.560,00	-	-
Qualificação dos colaboradores	1.132,36	1.132,36	-	-

Fonte: Dados da pesquisa (2012)

apartamentos e o restaurante. Vale ressaltar que o restaurante como departamento de produção englobou apenas sua parte dedicada à produção de refeições que não fossem o café da manhã, já que este é incluso na diária (hospedagem). Na tabela 3 é apresentado o processo de alocação dos custos aos departamentos de serviço e de produção.

Os itens foram alocados aos departamentos pela estimativa de consumo do respectivo item por parte de cada um deles, conforme explicações dos critérios que seguem. O critério utilizado para rateio da energia elétrica foi a quantidade de equipamentos e pontos de consumo em cada um dos departamentos. A partir do mapeamento destas quantidades, foi calculada a proporção percentual do valor gasto com energia elétrica a ser alocado em cada departamento, tanto o de serviço como os de produção, considerando que todos consomem energia elétrica.

Os valores de manutenção referente à jardinagem e à piscina foram alocados ao departamento de hospedagem, levando em conta que o preço da diária dá ao hóspede o direito de usufruir dos espaços de jardins e piscina. O mesmo ocorreu para custos que estão diretamente ligados à hospedagem e não à alimentação: assinatura de jornais e revistas, custo do café da manhã, enxoval e lavanderia.

Os custos com mão-de-obra foram alocados ao departamento de serviços com base nos salários dos colaboradores que efetivamente

correspondem a esta área de trabalho, bem como os colaboradores de manutenção. Já os custos com o pessoal de limpeza, cozinha e restaurante, foram alocados aos departamentos de produção com base na estimativa de tempo de trabalho dedicados à hospedagem e ao restaurante.

Todos os demais itens (telefone, renovação de alvarás, manutenção elétrica, manutenção de informática, manutenção de pintura, uniforme dos colaboradores, assessoria contábil, despesa com software, assessoria de informática, pró-labore sócios, combustível veículos, impostos, IPTU, manutenção hidráulica, manutenção máquina e equipamentos, manutenção alvenaria, material de escritório, material de informática, confecção site, comissões externas, aluguel de equipamentos, despesa com sindicatos, despesas gerais veículos, associações de classe, INSS, FGTS, hospedagem site, celular, água, nutricionista e qualificação de colaboradores) foram alocados neste primeiro momento integralmente ao departamento de serviços, para que, em seguida, fossem alocados aos departamentos de produção.

Na sequência, houve a alocação dos custos do departamento de serviços aos departamentos de produção, sendo estes valores somados aos custos já alocados aos departamentos na tabela 3, resultando nos valores expostos pela tabela 4.

A alocação do departamento de serviços ao departamento de produção foi feita com base no tempo da administração dedicado a gerir cada

Tabela 4: Alocação do departamento de serviço aos de produção

Item	Departamentos de produção	
	Hospedagem	Restaurante
Alocação do departamento de serviço aos de produção	73.179,42	49.977,46
Total	73.179,42	49.977,46

Fonte: Dados da pesquisa (2012)

departamento de produção. Por meio da entrevista com o gerente geral da empresa, identificou-se que a administração dedica 50% de seu tempo para gerir o departamento de hospedagem e 50% para gerir o departamento do restaurante. Desta forma, 50% de cada item de custos do departamento de serviços foram alocados a cada um dos departamentos de produção. Com todos os itens de custos alocados aos departamentos de produção, faz-se necessário a alocação destes aos produtos finais, a fim de ser determinado o custo unitário de produção de cada um.

d) Apuração dos custos unitários totais

A fim de que o custo unitário total de cada produto possa ser apurado, foi levantado o histórico de diárias, pratos à la carte e bebidas comercializados no período de dezembro de 2011 a maio de 2012, mesmo período considerado para o levantamento de gastos. A média das quantidades vendidas de cada produto neste período será considerada a quantidade de unidades produzidas no processo de cálculo do custo unitário de produção. Como resultado do levantamento realizado obteve-se as quantidades descritas na tabela 5.

A alocação dos custos aos produtos foi feita com base em critérios diferentes para grupos de

custos. Os gastos com energia elétrica e água foram alocados aos tipos de hospedagem com base numa ponderação entre os pontos de consumo e a proporção do número médio mensal de diárias comercializadas (diárias x pontos).

Os custos com café da manhã e lavanderia foram alocados aos três tipos de apartamentos a partir também de uma ponderação entre o número de pessoas ocupantes do apartamento e a proporção do número médio mensal de diárias comercializadas (diárias x pessoas). Os demais custos foram agrupados e denominados “outros”, de maneira que foram alocados aos apartamentos com base na proporção do número médio mensal de diárias comercializadas. No caso da alocação aos produtos do departamento restaurante, os custos de todos os itens foram alocados com base na proporção da média de unidades mensais comercializadas.

Por meio dos custos referentes a cada produto, diretos e indiretos, pode-se identificar o custo unitário de produção de cada um deles. Com base no custo calculado, conforme tabela 6, e nos custos diretos, conforme tabela 2, os valores foram divididos pelo número de unidades comercializadas de cada produto, chegando-se assim ao custo unitário de produção, evidenciado na tabela 6.

Com o cálculo final do custo unitário de produção

Tabela 5: Média mensal de vendas

Produto	Média mensal
Apartamento Single	283
Apartamento Duplo	706
Apartamento Triplo	424
Prato 1	894
Prato 2	702
Prato 3	590
Água mineral	411
Refrigerantes	733
Bebidas alcoólicas	769

Fonte: Dados da pesquisa (2012)

dos produtos oferecidos pelo Hotel, é concluída a proposta de estruturação da gestão de custos da empresa, tendo como um de seus objetivos principais ser utilizada como instrumento de auxílio à tomada de decisão.

especialmente as de serviços, traz vieses e erros expressivos, bem como possíveis riscos desnecessários na tomada de decisão que podem ser prejudiciais à organização. Conforme relato do diretor, com uma base rica e acurada de

Tabela 6: Apuração do custo unitário de produção

Produto	Custo indireto	Custo direto	Unidades	Custo unitário total	
Single	12.880,13	0,00	283	45,51	
Duplo		36.043,21	0,00	706	51,05
Triplo		24.256,07	0,00	424	57,21
Prato 1		16.776,59	3.442,48	894	22,62
Prato 2		13.093,92	3.227,33	702	23,25
Prato 3		11.048,00	15.060,85	590	44,25
Água mineral		1.992,97	1.188,64	411	7,74
Refrigerantes		3.442,40	1.188,64	733	6,32
Bebidas alcoólicas		3.623,58	2.093,60	769	7,43

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

4.3 COMPARATIVO ENTRE A ATUAL GESTÃO DE CUSTOS E A METODOLOGIA PROPOSTA

Com base em entrevista com o diretor da empresa, ele expôs sua percepção empírica sobre os custos de seus produtos, acreditando que o custo das diárias era R\$70,00, aproximadamente. Desta forma, reforça-se de fato a importância e aplicação prática da gestão de custos como apoio à tomada de decisões mais assertivas por parte da organização.

Atualmente a empresa não possui uma metodologia de gestão de custos estabelecida. Existe, no entanto, um registro histórico e formal de todos os gastos, sendo possível acompanhá-los e controlá-los através do *software* de gestão da empresa. O processo de alocação destes gastos aos produtos e serviços oferecidos pela organização nunca havia sido feito, fazendo com que o custo total de seus produtos e serviços fosse estimado pela experiência e percepção do gestor.

Esta estimativa de custos através de percepções, que é realidade em muitas organizações,

informações, poderá ser construído um histórico de gestão de custos que permitirá à empresa lidar com a forte sazonalidade de seu negócio, através da compreensão do comportamento de seus gastos ao longo dos meses de alta e baixa temporadas.

CONCLUSÕES

No presente estudo, foi proposta uma metodologia que visa auxiliar a organização na gestão de seus gastos. Para tal, julgou-se adequado compreender melhor a composição dos custos da empresa, com a finalidade de desenvolver uma metodologia de gestão de custos que pudesse conduzi-la para um gerenciamento contábil mais eficaz e transparente no processo de tomada de decisão.

Para atingir o objetivo proposto foi realizada, inicialmente, uma investigação documental objetivando conhecer a realidade dos gastos incorridos. Desta forma, identificou-se o histórico de todos os gastos da empresa, com base no qual se pôde realizar o cálculo de média mensal de

gastos com cada item. A metodologia proposta para a empresa foi o custeio por absorção com departamentalização. Esta escolha foi baseada na compatibilidade da estrutura da organização, o que gera a convergência com o processo de departamentalização, fazendo com que a alocação dos custos seja feita de maneira mais próxima à realidade.

Na apresentação prática da metodologia, utilizou-se de valores históricos de seis meses, a partir dos quais se fez a alocação dos custos diretos aos produtos, dos custos indiretos aos departamentos de serviço ou produção e, posteriormente, destes aos produtos referentes a cada um dos departamentos. A soma dos custos indiretos e diretos de cada unidade de produto resultou no custo unitário total, antes desconhecido pela organização.

O modelo proposto pode ser utilizado permanentemente pela empresa e deve ser acompanhado continuamente pelo gestor. Este instrumento deve ser dinâmico e flexível, podendo ser adaptado na medida em que a estrutura organizacional apresente mudanças.

Através do comparativo da metodologia de gestão de custos proposta e a realidade atual da empresa, puderam-se identificar lacunas e pontos frágeis da organização no âmbito da gestão de custos. A aplicação por parte da empresa da metodologia de custos proposta possibilitará a construção de um histórico de gestão de custos que permitirá à empresa lidar com a forte sazonalidade de seu negócio, através da compreensão do comportamento de seus gastos ao longo dos meses de alta e baixa temporadas.

REFERÊNCIAS

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

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. São Paulo: Atlas, 2004.

CRESWELL, J. W. Projeto de Pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto. Porto Alegre: Artmed, 2007.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. Contabilidade de custos. Rio de Janeiro, 1997.

DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L. E. de. Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LAKATOS, M. de A.; MARCONI, E. M. Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEONE, G. G. Curso de contabilidade de custos. São Paulo: Atlas, 2009.

MAHER, M. Contabilidade de custos: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. Contabilidade de custos. São Paulo: Atlas, 2009.

MATTAR, F. N. Pesquisa de marketing: metodologia e planejamento. São Paulo: Atlas, 1996.

MEGLIORINI, E. Custos: análise e gestão. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

NAKAGAWA, M. ABC Custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 2009.

NEVES, S. das; VICECONTI, P. E. V. Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo. São Paulo: Frase, 1998.

OLIVEIRA, L. M. de; PEREZ JR., J. H. Contabilidade de custos para não contadores. São Paulo: Atlas, 2009.

PORTER, M. E. Vantagem Competitiva: criando e sustentando um desempenho superior. Rio de Janeiro: Elsevier, 1989.

RIBEIRO, O. M. Contabilidade de custos. São Paulo: Saraiva, 2009.

RICCI, R. Hotel: gestão competitiva no século XXI: ferramentas práticas de gerenciamento aplicadas a hotelaria. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.

SCHIER, C. U. da C. Gestão prática de custos. Curitiba: Juruá, 2004.

SILVA, A. C. R. da. Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.

STARK, J. A. Contabilidade de custos. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

VANDERBECK, E. J.; NAGY, C. F. Contabilidade de custos. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003. Traduzido por: Robert Brian Taylor.

VERGARA, S. C. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. São Paulo: Atlas, 2009.

Revista FACEF Pesquisa: Desenvolvimento e Gestão

Submissão de Artigos Online

Versão Online Disponível em: <http://periodicos.unifacef.com.br/index.php/facefpesquisa>