

Sistema de custeio aplicado em um empreendimento do setor hoteleiro

Luiz Antônio Abrantes¹
Jailson de Oliveira Arieira²
Airton Vidigal Santana Junior³

ISSN 1518-4342

REFERÊNCIA deste trabalho:

ABRANTES, Luiz Antônio; ARIEIRA, Jailson de Oliveira e SANTANA JR., Airton Vidigal. Sistema de custeio aplicado em um empreendimento do setor hoteleiro. In: EGEPE – ENCONTRO DE ESTUDOS SOBRE EMPREENDEDORISMO E GESTÃO DE PEQUENAS EMPRESAS. 3., 2003, Brasília. **Anais...** Brasília: UEM/UJEL/UnB, 2003, p. 548-561.

Resumo

Pretendeu-se, com este estudo, mostrar a importância da Contabilidade de Custos como ferramenta de controle e gestão e sua aplicação no setor de serviços, especificamente no ramo de hotelaria, com o objetivo de analisar seu desempenho econômico. Assim, o enfoque deste trabalho direciona-se para a contabilidade financeira e a gerencial, pois ambas desempenham um papel importante como ferramenta de gestão. A primeira pautada nos princípios contábeis geralmente aceitos e obrigatória para fins fiscais e a segunda, por auxiliar o planejamento, informar sobre custos e facilitar a tomada de decisão. Para a obtenção dos dados desta pesquisa, foram efetuadas análises de relatórios e documentos da empresa referentes ao período de janeiro a dezembro de 2000 e as demais informações necessárias foram obtidas por meio de fontes secundárias, para que assim fosse possível trabalhar os dados através de planilhas do Microsoft Excel. Constatou-se a relevância dos dois critérios de custeamento aplicados, apresentando cada um deles suas vantagens práticas que, efetivamente, contribuem para que o processo de determinação de custos assegure a busca da eficiência empresarial.

1. INTRODUÇÃO

Dentro do atual contexto competitivo, a gestão de custos se constitui num dos aspectos administrativos mais relevantes. O cálculo dos custos é fundamental para boa gestão de uma empresa e pode ser fator determinante no êxito ou fracasso do empreendimento econômico.

Assim, a Contabilidade de Custos além da preocupação de resolver problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado passou a ser encarada como uma eficiente forma no auxílio ao planejamento, controle e tomada de decisão.

¹ Doutorando em Administração – E-mail: abrantes@mail.ufv.br

² Mestre em Administração

³ Administrador

No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar efetivamente o acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

No que tange ao processo decisório, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na busca de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo, tais como a eliminação de linhas de produção ou serviço, fixação de preços de venda, opção de compra ou fabricação, etc.

Dessa forma pode-se afirmar que o controle e o planejamento das atividades é de grande importância para qualquer organização, principalmente para aquelas que encontram na diversificação de suas atividades um meio para reduzir seus riscos.

Neste sentido, a mensuração e avaliação de gastos nos serviços de hotelaria passam a ter uma relevante importância, visto que permite a adequação de políticas que visem a maximização dos lucros e a gestão racional dos custos, pois neste tipo de empreendimento é importante considerar a inexistência de estoques de produtos acabados e um aposento que não é vendido num determinado dia é considerado perda.

Dentro deste cenário e considerando as características do setor, a utilização da Contabilidade de Custos, aplicado à hotelaria, como ferramenta de gestão e controle torna-se um recurso de fundamental importância para que a empresa possa reduzir o grau de incerteza na tomada de decisões, e assim cumprir seus objetivos e sua missão.

2.1 – A Contabilidade de Custos

Apesar de grande parte da teoria de custos estar direcionada para processos de produção industriais, a apuração dos custos é de fundamental importância para a gestão de qualquer empresa e pode ser fator determinante no seu sucesso ou fracasso.

Assim, a contabilidade de custos tem por objetivo fornecer aos seus usuários informações úteis para o planejamento, controle e tomada de decisão e dessa forma contribuir para a formulação das principais políticas das organizações, proporcionando uma ferramenta de análise capaz de gerar benefícios futuros.

Neste sentido, a contabilidade de custos contribui para a realização de seus objetivos mediante o estabelecimento e manutenção de sistemas que possam fornecer informações sobre o custo dos produtos ou serviços, sendo que seus principais objetivos são:

- Determinação dos lucros e avaliação dos estoques, utilizando-se de dados convencionais fornecidos pela contabilidade;
- Fornecer informações aos gestores para o controle das atividades da empresa visando o estabelecimento de padrões e previsões orçamentárias;
- Fornecer informações para o planejamento e tomada de decisões.

Ainda nesta mesma ótica, para Figueiredo (1997), diferentes custos são usados para diferentes propósitos, sendo eles:

- Assistir decisões de planejamento, tais como a determinação de quais produtos fabricar, as quantidades que devem ser produzidas e a que preços devem ser vendidos os produtos;
- Auxiliar o controle das operações pela manutenção e aprimoramento da eficiência com que os recursos são empregados;
- Auxiliar na mensuração dos resultados
- Auxiliar na decisão do mix de produtos

Segundo Galloro (2000), a contabilidade de custos consiste em um processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de produção, operação e distribuição dos produtos fabricados ou serviços prestados, bem como dos custos das outras

diversas funções do negócio, com a finalidade de obter uma operação eficiente, econômica e lucrativa.

Assim, para Leone (2000), a contabilidade de custos pode ser conceituada como o ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos estoques, dos componentes da organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões e de planejamento, dividindo assim os custos em três grandes grupos:

a) Custos para a determinação do lucro e a avaliação do patrimônio: Custos históricos ou reais, custos por natureza, custo fabril, custo primário, custo de transformação, custo das mercadorias fabricadas e custo das mercadorias vendidas.

b) Custos para o controle das operações: Custos direto e indireto, custos-padrão, custos estimados e custos pela responsabilidade.

c) Custos para planejamento e tomada de decisões: Custos fixos, variáveis e semivariáveis.

Assim, pode-se visualizar que a contabilidade de custos é importante para todas as entidades na função de suprir o fornecimento de informações para a contabilização de suas atividades considerando as diversas fontes de origens dos recursos nas várias fases do processo produtivo.

2.3. A estrutura da contabilidade de custos

2.3.1. Classificação de Custos

Para Leone (2000), a composição dos custos de produção é formada por três elementos distintos e freqüentes, sendo eles o material direto, a mão de obra direta e os custos da estrutura, comuns e generalizados a todas as atividades.

Estes elementos podem ser classificados em diretos ou indiretos levando em conta sua relação à apropriação aos produtos ou serviços e operações e em fixos e variáveis levando se em conta o seu comportamento referente aos níveis de produção.

A classificação dos custos da empresa, dos produtos, das operações, enfim, do objeto que está sendo examinado e analisado, em diretos e indiretos destina-se a fornecer informações para a determinação do montante mais realístico do custo desse objeto, bem como para o controle dos custos dos centros de responsabilidade e, de modo geral, de todos os segmentos que tiveram seus custos identificados e acumulados (Leone, 2000).

Neste sentido, Hernandez, et all (1999), classifica os custos diretos como aqueles que podem ser identificados no produto ou serviço e valorizados com relativa facilidade o que para Martins (2000), estes custos para ser diretamente apropriados aos produtos deve haver uma medida de consumo. Assim, pode-se afirmar que para a identificação do custo direto não se faz necessário a utilização de nenhum critério de rateio, pois são diretamente apropriados ao produto.

Os Custos Indiretos, não podem ser apropriados diretamente ao produto, entretanto relacionam-se com a sua execução. Martins (2000), afirma que os custos indiretos não oferecem condições de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem que ser feita de maneira estimada, muitas vezes arbitrária.

Assim, para Leone (2000), todos os itens de custo que são identificados e debitados indiretamente ao produto ou objeto do custeio por meio de taxas de rateio ou critérios de alocação são considerados um custo indireto. Para o referido autor o custo também pode ser considerado indireto quanto seu valor não for significativo, pois não seria econômico valer do

emprego de recursos dispendiosos, em termos burocráticos, para a sua identificação direta como objeto que está sendo custeado.

Com relação aos custos fixos, eles existem dentro da organização independente do produto ou serviço que será custeado. Para Viceconti (1998), são aqueles cujos valores são os mesmos quaisquer que seja o volume de produção.

Assim, Hernandez (1999), destaca algumas características dos custos fixos, sendo elas:

- a) O valor total permanece constante dentro da determinada faixa da produção;
- b) O valor por unidade produzida varia à medida que ocorre variação no volume de produção, por tratar de um valor fixo diluído por uma quantidade maior;
- c) Sua alocação para os departamentos ou centros de custos necessita na maioria das vezes, de critérios de rateios determinados pela administração;
- d) A variação dos valores total pode ocorrer em função de desvalorização da moeda ou por aumento ou redução significativa no volume de produção.

Com relação aos Custos Variáveis eles só irão acontecer mediante o processo produtivo, sendo considerados aqueles que se relacionam diretamente ao volume de produção, variando de acordo com a quantidade de produtos ou serviços produzidos. Desta forma, Santos et all (2000), entendem que o custo variável é proporcional ao nível das unidades de serviços prestadas e somente aparecem quando a atividade é realizada.

Segundo Bierman e Dyckman, citados por Leone (2000), os termos fixo e variável são, geralmente, usados para descrever como um custo reage às mudanças na atividade, sendo o custo variável proporcional ao nível de atividade e o custo fixo constante no total, na faixa de volume relevante da atividade esperada que está sendo considerada.

2.3.2. Sistemas de Custeio

2.3.2.1. Sistema de Custeio por Absorção

O custeio por absorção é aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. O próprio nome do critério é revelador dessa particularidade, ou seja, o procedimento é fazer com que cada produto, produção ou serviço absorva parcela dos custos diretos e indiretos, relacionados à fabricação (Leone, 2000).

Assim, na visão de Martins (2000), este sistema consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção. Somente os gastos diretamente relacionados ao produto são reconhecidos como custos do mesmo.

Zanela (1993) considera que este sistema é de utilização restrita, em virtude dos custos fixos e variáveis estarem agregados ao custo do produto, conjuntamente, o que dificulta a análise no caso de oscilações dos volumes de produção, em que os dois componentes, variável e fixos, têm um comportamento diferenciado.

Assim, uma das limitações quanto a utilização deste sistema está na forma de se considerar os custos fixos em relação ao produto e/ou serviço prestado. Esta forma de se considerar os custos não leva em conta que os custos fixos existem independentemente da produção. Não considera, também que a medida que o volume de produção aumenta, tem-se um menor custo fixo por unidade.

Santos et all (2000), confirma esta limitação, quando afirma que apesar desta metodologia de custeamento ser considerada como básica para a avaliação de estoques pela contabilidade financeira, para fins de levantamento de balanço patrimonial e de resultados com a finalidade de atender as exigências da contabilidade societária, o método é falho em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada de decisão, visto que tem como

premissa básica os rateios dos chamados custos fixos, que apesar de aparentarem lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas.

Embora existam estas limitações quanto ao uso deste método e tendo surgido outros mais eficazes para o auxílio na tomada de decisão, continua sendo o único aceito para fins fiscais e de auditoria externa.

2.3.2.2. Sistema de Custeio Direto ou Variável

Neste método somente os custos diretos ou variáveis são agregados aos produtos ou serviços, considerando os custos fixos como despesas do período, sendo debitado diretamente no resultado.

Conforme Dantas (2000), este tipo de custeio surgiu da necessidade de se mensurar o valor dos produtos com uma base mais confiável para a tomada de decisão, sendo sua ênfase centrada no produto, permitindo, através do conhecimento da lucratividade de cada produto, tomar decisões de curto prazo quanto a mix de produtos, preços, e atendimento ao cliente.

Neste mesmo sentido, este sistema, na visão de Hernandez (1999), é útil para a tomada de decisões administrativas ligadas a fixação de preços, decisão de compra ou fabricação, determinação do mix de produtos e, ainda, possibilita a determinação imediata do comportamento dos lucros em face das oscilações da vendas.

Do ponto de vista decisorial, o Custeio Variável tem condições de proporcionar muito mais rapidamente informações vitais à empresa; também o resultado medido dentro do seu critério parece ser mais informativo à administração, por abandonar os custos fixos e tratá-los contabilmente, como se fossem despesas, já que são, quase sempre, repetitivos e independentes dos diversos produtos e unidades (Martins,2000).

Neste mesmo sentido, Zanella (1993), menciona que este sistema deve ser utilizado para efeito de análise gerencial e de decisão, pois demonstra efetivamente os custos do produto (custo direto) e os custos do exercício (indiretos), o que permite uma avaliação mais correta da relação custo/resultado.

Os Princípios Contábeis hoje aceitos não admitem o uso do Custeio Variável em Demonstrativos de Resultado e de Balanço, por isso, esse critério de avaliar estoque e resultado não é reconhecido pelos contadores, pelos Auditores Independentes e tampouco pelo Fisco.(Martins,2000)

Mesmo em função desta limitação, este custeio pode ser usado internamente, visto que permite identificar a margem de contribuição de cada produto, definida por Leone (2000), como a diferença entre a receita proporcionada pelo produto, processo, serviço, atividade ou qualquer outro segmento da empresa e os seus custos diretos e variáveis. Em termos totais ou percentuais, a margem de contribuição significa o quanto cada unidade vendida contribui para amortizar o custo fixo e, conforme o volume de vendas, gerar lucro.

Para Martins (2000), a margem de contribuição tem a faculdade de tornar bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui, primeiramente para amortizar os custos fixos e, depois, formar o lucro.

Assim, a Margem de Contribuição fornece os dados necessários para a obtenção do Ponto de Equilíbrio, que por sua vez, corresponde a um importante instrumento que fornece ao administrador informações que contribuem para a tomada de decisão, bem como para a determinação da viabilidade de novos investimentos, além de proporcionar avaliação da lucratividade decorrente de níveis de vendas distintas.

Para Zanella (1993) o cálculo do Ponto de Equilíbrio é utilizado, principalmente, com os objetivos de quantificar os efeitos nas alterações dos custos, nos casos de expansão ou redução dos níveis de operação; de verificar o lucro ou prejuízo em diversos níveis ou

volumes de vendas, produção ou ocupação; de estabelecer o volume de vendas necessário para atingir-se determinado volume de lucro.

Nesse sentido pode-se afirmar que a análise do Ponto de Equilíbrio consiste numa técnica de planejamento e análise da relação entre receitas e custos.

2.4. Centros de Responsabilidade

2.4.1. Centro de Custo

Hernandez (1999), define como centro de custos a menor unidade de acumulação de custos, sendo representadas por homens, máquinas e equipamentos de características semelhantes que desenvolve atividades homogêneas relacionadas com o processo produtivo.

Assim, qualquer unidade de agregação de custo dentro de uma organização, realizando atividades que detém certas similaridades, pode ser considerado como centro de custos e estar subdividido em vários outros centros, sendo que esta quantidade de centros de custo de um sistema de apuração de custos dependerá da forma de agregação que mais convém aos objetivos do sistema.

Para Martins (2000), na maioria das vezes, um departamento é um centro de custos, e nele são acumulados os custos indiretos para posterior alocação aos produtos (Departamentos de Produção) ou a outros departamentos (Departamentos de Serviços), sendo o centro de custo a unidade mínima de acumulação dos custos indiretos.

Segundo Belke (2000), o centro de custos pode ser considerado uma unidade operacional autônoma, distinta das demais, pulsando nele, em consequência, uma vida própria, demonstrada no conjunto dos seguintes fatores: área circunscrita de abrangência, em termos de responsabilização; fonte geradora de custos; identidade de objetivos comuns, favorecendo a convergência e sinergia no alcance de suas metas; existência de unidade de mensuração específica, relativamente ao montante processado nos centros diretos.

Para o mesmo autor, o discernimento do que diferencia um centro de outro não está lastreado exclusivamente na sensibilidade adquirida pela vivência profissional, mas também na dependência de critérios técnicos e dos objetivos de cálculo de custos.

2.4.2. Centro de Receita

Também chamado de Centro de Lucro é definido segundo Iudícibus, citado por Galloro (2000) como um segmento da empresa, às vezes, constituídos por uma divisão, que é responsável não apenas por custos (centros de custos), mas também por receitas e, portanto resultados.

Segundo Horngreen (1986), centros de lucros são segmentos da empresa, geralmente chamados de divisões, que são responsáveis tanto por despesas quanto por receitas, referendado por Iudícibus (1999), que também define o centro de lucro como um segmento, às vezes, constituído por uma divisão que é responsável não apenas por custos (centro de custos), mas também por receitas e, portanto, por resultados.

Os conceitos básicos dessas definições consistem na identificação de uma parcela na estrutura organizacional como referencial de medida de desempenho; na atribuição de responsabilidade sobre custos incorridos e receitas geradas; e na avaliação do desempenho dos resultados obtidos pelas respectivas unidades.

Os centros de lucro tendem a forçar os membros da organização a verificar os mercados externos, fornecedores opcionais, outros processos e materiais, com mais frequência do que o fariam se fossem usados os centros de custos.

Assim, para Horngreen (1986), os objetivos de um centro de lucro são:

1. Medir e avaliar o desempenho dos negócios (resultados das operações), verificando o cumprimento da “missão” da organização;
2. Detectar a contribuição de cada uma das atividades ao resultado global (o que propicia uma ação mais objetiva da alta administração e do corpo gerencial), permitindo verificar o cumprimento das metas previstas.

Para Galloro (2000), a elaboração de um sistema de informações contábeis baseados em centros de lucros apresenta três aspectos a serem observados, a saber:

1. Alocação de custos e receitas por centros de lucros;
2. Escolha de uma medida/taxa de lucro;
3. O preço de transferência de bens e serviços entre centros de lucros.

O problema da alocação de custos e dos objetivos ou finalidades principais dessa alocação, segundo Horngren (1986), pode ser identificado por intermédio de quatro grandes objetivos, destacados a seguir:

1. Prever os efeitos econômicos das decisões de planejamento e controle;
2. Conseguir a motivação desejada na organização;
3. Calcular o lucro e as avaliações de ativos;
4. Acumular custos para formação de preço.

Pode-se afirmar que os lucros (Centro de Lucros) são geridos pelo Centro de Investimento e sua avaliação é feita pela capacidade de produzir ganhos proporcionalmente ao valor investido, com base em algum conceito que estabeleça esta relação. Os Centros de Investimento estão ligados diretamente ao tamanho da empresa, volume de negócios, complexidade de atividades e tipo de gestão adotada.

Assim, para Horngren (1986), um centro de investimento sempre será um centro de lucro e sempre deverá ter receitas e custos próprios, sendo que ao se preparar para realizar um investimento, a empresa deve elaborar um fluxo das propostas a serem analisadas, para a correta tomada de decisão. As propostas normalmente são analisadas em função de seu fluxo de caixa, através do estabelecimento de uma taxa de retorno esperada.

3. Metodologia

O presente trabalho foi realizado em uma organização de pequeno porte, situada na região de Viçosa no estado de Minas Gerais, que atua no setor de serviço de hotelaria, apresentando três unidades produtivas formadas pelo hotel, seguidos do serviço de Apart hotel para casas e chalés.

Para a obtenção dos dados desta pesquisa, foram efetuadas análises de relatórios e documentos da empresa referentes ao período de janeiro a dezembro de 2001. Foram realizadas também entrevistas com o contador, o proprietário e funcionários para a definição dos diversos centros de receitas e de custos da organização. As demais informações necessárias foram obtidas por meio de fontes secundárias, como foi o caso do consumo de água e energia elétrica.

Utilizando os dados obtidos através das fontes externas e internas, partiu-se para a identificação e classificação dos custos relacionados com a atividade do serviço de hotelaria bem como dos custos relacionados com o volume de atividade na unidade temporal selecionada.

Em seguida foram definidos os centros de receitas e de custos e a inter relação entre eles, mantendo-se a metodologia de apuração dos custos e dos processos contábeis

identificados com os critérios relacionados ao regime de competência das receitas, despesas e custos do período pesquisado.

Posteriormente, foram elaboradas planilhas no programa Excel 7.0, com intuito de permitir a análise dos dados coletados (análise gráfica e descritiva).

4. Resultado e Discussões

4.1. Custos e Centros de Custos

Após definidos os centros de serviços e os centros administrativos, iniciou-se o processo de acumulação de custos dentro destas unidades, identificando-se assim, os custos diretos e indiretos.

Observa-se pelo Quadro 1, que o total custos da empresa referente ao período estudado, foi na ordem de R\$ 250.175,20, sendo que R\$ 162.642,65 foram considerados diretos em relação aos centros de custos e o restante repassados mediante base de rateio determinada. Dos custos diretos, observa-se a efetiva representatividade do custo da mão de obra na ordem de 56,48% e de 44% sobre os custos totais. O mesmo acontecendo com os custos de energia elétrica que representam 56,16% dos custos indiretos ou 12% dos custos totais.

Os custos diretos e indiretos foram alocados aos Centros Operacionais, de Serviço e Administrativo. Os custos diretos foram alocados diretamente a cada centro e os indiretos através de uma base rateio determinada de acordo com suas particularidades e com as características do empreendimento, levando-se em conta a disponibilidade de informações existentes e a complexidade das apurações dos dados.

Quadro 1. Relação dos custos diretos e indiretos em relação aos custos totais.

CUSTOS EM RELAÇÃO AO PRODUTO	TOTAL	DIRETO	%	INDIRETO	%
IPTU	4.897,39	4.897,39	2,49%		
PIS	3.151,47	3.151,47	1,60%		
COFINS	14.545,23	14.545,23	7,40%		
ISS	12.121,02	12.121,02	6,16%		
PAPELARIA	490,00	490,00	0,25%		
TELEFONE	9.466,93	9.466,93	4,81%		
TREINAMENTO DE PESSOAL	270,00	270,00	0,14%		
GRÁFICA	1.124,00	1.124,00	0,57%		
JORNAL	860,70	860,70	0,44%		
DESPESAS BANCARIAS	1.014,42	1.014,42	0,52%		
PUBLICIDADE	1.252,83	1.252,83	0,64%		
CONTADOR	4.670,50	4.670,50	2,38%		
GASTOS DIVERSOS	13.264,64	13.264,64	6,75%		
MATERIAL DE LAVANDERIA	5.054,26	5.054,26	2,57%		
MATERIAL DE LIMPEZA	4.634,28	4.634,28	2,36%		
MATERIAL DE TOALETE	2.266,78	2.266,78	1,15%		
LENHA	3.332,40	3.332,40	1,69%		
MÃO-DE-OBRA TERCEIRIZADA	3.171,52	3.171,52	1,61%		
MÃO DE OBRA + ENCARGOS	111.054,28	111.054,28	56,48%		
MATERIAL DE MANUENÇÃO	12.748,44			12.748,44	23,81%
ENERGIA ELÉTRICA	30.065,12			30.065,12	56,16%
ÁGUA	10.719,00			10.719,00	20,02%
TOTAL	250.175,20	196.642,65	100%	53.532,56	100%

4.2 Distribuição dos Custos Indiretos aos centros de serviços, administrativos e operacionais.

Os Custos Indiretos do período foram relacionados com os gastos com material para a manutenção, energia elétrica e água. Parte dos gastos com material de manutenção foram identificados no próprio centro de serviço de manutenção e o restante foi rateado para os centros de lavanderia e administração, tendo como base de rateio a área ocupada.

Em relação a Energia Elétrica foi considerado a potência dos equipamentos existentes em cada setor e o respectivo tempo médio de utilização. Os custos, após o rateio, foram alocados para centros de serviços (lavanderia e caldeira), para os centros administrativos (administração e recepção), bem como para os centros operacionais (hotel, casas e chalés).

Em relação ao consumo de água, os custos resultantes do rateio foram alocados ao centro de serviço (lavanderia) e ao centro administrativo (administração) bem como aos centros operacionais.

Nos centros operacionais o consumo de água foi calculado tendo como base o consumo médio diário por hóspede, formada a partir de padrões fornecidos pelo Serviço Autônomo de Água e Esgoto - SAAE e por pesquisas secundárias através da internet. Para a lavanderia, o consumo foi calculado considerando a média de água utilizada por processo de lavagem.

No caso específico da água, como o empreendimento possui poço artesiano, levou-se em conta a quantidade média de água bombeada por dia para o abastecimento dos diversos centros e em seguida procedeu-se a mensuração deste consumo, com base no custo do m³ consumido fornecido pela tabela do Serviço Autônomo de Água e Esgoto.

4.3 - Distribuição dos custos indiretos dos centros de custos administrativos e de serviços para os centros operacionais.

Após serem acumulados todos os custos nos seus respectivos centros, procedeu-se a sua alocação dos centros operacionais produtivos (Quadros 2), para efeito de comparação com a receita gerada.

Os custos relacionados ao centro de serviço de caldeira foram repassados, diretamente, para o centro operacional formado pelo hotel tendo em vista ser o único a receber este serviço.

Os custos relacionados ao centro de governança foram alocados diretamente para os três centros operacionais, tendo em vista a sua identificação direta com a mão de obra e produtos de limpeza. Os custos referentes aos produtos de toalete foram repassados diretamente para o hotel.

Quadro 2 - Distribuição dos custos indiretos dos centros de custos administrativos e de serviços para os centros operacionais.

Centro de Custo	CENTROS OPERACIONAIS						Total
	Hotel		Casas		Chalés		
	Direto	Indireto	Direto	Indireto	Direto	Indireto	
Governança	29.536,42		8.299,38		4.415,98		42.251,78
Vigilância	4.767,42		4.125,07		3.855,23		12.747,72
Caldeira	7.834,61						7.834,61
Lavanderia		12.877,26		1.694,61		3.576,77	18.148,64
Recepção		31.054,72		3.699,06		4.759,04	39.512,82
Manutenção	10.401,76	6.927,30	3.638,54	7.504,57	5.243,84	2.565,67	36.281,68
Administração	25.859,17	26.201,43	4.634,50	3.120,97	4.221,43	4.015,29	68.052,79
Custos Indiretos		10.473,68		7.355,41		7.516,06	25.345,15
Total	78.399,38	87.534,39	20.697,49	23.374,62	17.736,48	22.432,83	250.175,19

Os custos com a lavanderia foram repassados adotando-se o critério de quilo de roupas lavado por cada centro operacional. Em relação ao centro de manutenção, o custo referente à jardinagem foi identificado diretamente em cada centro e o restante foi utilizado como base de rateio a área ocupada.

Com relação aos custos dos centros administrativos, os de vigilância foram identificados diretamente, entretanto os custos da recepção foram alocados em função do faturamento de cada centro operacional, base esta também usada para a alocação de parte dos custos de administração, com exceção dos impostos que foram identificados diretamente em cada centro operacional.

Após todos os procedimentos de alocação dos custos aos centros operacionais, acumulou-se os valores de R\$165.933,77, R\$44.072,12 e R\$40.169,31 relacionados respectivamente ao hotel, casas e chalés, que representam 66,32%, 17,60% e 16,08% dos custos totais.

4.4. Aplicação do sistema de custeio por absorção

Os custos totais indiretos referentes aos centros operacionais foram acumulados obedecendo aos preceitos emanados do sistema de custeamento por absorção, distribuindo-se assim todos os custos existentes para fontes geradoras de receita, incluindo também os custos diretamente identificáveis.

O princípio fundamental deste sistema de custeio é a determinação do lucro da atividade, considerando todas as origens de recursos existentes no período. Como, no caso da prestação de serviço, não existe nível de estocagem considerado, pode-se afirmar que todos os custos do período foram confrontados com as receitas deles originados.

Observa-se pelo Quadro 3, que os resultados gerados por este sistema de custeamento, levaram em conta todos os custos do período e que, ao serem comparados com as receitas geradas pelos centros operacionais, obtiveram as respectivas margens brutas de 56,5% para o hotel, 2,90% para as casas e 31,21% para os chalés, observando-se assim que para os grupos de casas e chalés, tanto os custos diretos e indiretos possuem percentual elevado. O primeiro representado pelo alto custo da mão de obra e o segundo representado pelos custos da estrutura e até mesmo pela arbitrariedade, inerente ao sistema de custeamento por absorção, na definição das bases de rateio.

Quadro 3 – Sistema de custeamento por absorção

CENTROS DE RECEITAS	HOTEL	CASAS	CHALÉS
RECEITAS DO ANO 2000	381.056,04	45.389,23	58.395,65
CUSTOS DIRETOS	78.399,38	20.697,49	17.736,48
CUSTOS INDIRETOS	87.534,39	23.374,62	22.432,83
CUSTOS TOTAIS	165.933,77	44.072,11	40.169,31
LUCRO BRUTO	215.122,27	1.317,12	18.226,34
IMPOSTO DE RENDA	32.268,34	197,57	2.733,95
CSSL	19.361,00	118,54	1.640,37
LUCRO APÓS IMPOSTO DE RENDA E CSSL	163.492,93	1.001,01	13.852,02
RETIRADA ADMINISTRAÇÃO	16.349,29	100,10	1.385,20
LUCRO LIQUIDO	147.143,63	900,91	12.466,82

Considerando que a empresa opta em nível federal, pelo sistema de lucro real, o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o lucro (CSSL) foram calculados respectivamente nas bases 15% e 9% sobre o Lucro Real e após descontados a retirada da administração que corresponde a 10% do lucro após o imposto de renda e CSSL obteve-se o

lucro líquido com a representatividade sobre a receita total na ordem de 38,61% para o hotel, 2% para as casas e 21,34% para o chalé.

Em uma análise preliminar, baseada nos resultados fornecidos por este sistema a margem fornecida pelos centros operacionais relacionadas com as casas e chalés não são satisfatórias tendo em vista o custo de oportunidade na aplicação destes investimentos que obteriam margens maiores em muitas aplicações financeiras com menor risco.

Ressalta-se, entretanto que o cálculo da margem líquida está estreitamente ligado ao giro do negócio e pode ser influenciado pelo aumento no volume das receitas o que irá ocasionar a redução dos custos fixos em se tratando de volume de atividade.

Vale ressaltar que alterações em quaisquer dos critérios de rateio poderá também provocar mudanças no valor calculado como custos indiretos dos centros operacionais, sem que de fato nenhuma outra modificação tenha ocorrido na atividade.

4.5. Aplicação do sistema de custeio direto ou variável

O Custeio Variável surgiu da necessidade de se mensurar o valor dos produtos com uma base mais confiável para a tomada de decisão, sendo que sua ênfase está no produto ou serviço, permitindo, através do conhecimento da lucratividade de cada produto, tomar decisões de curto prazo quanto a mix de produtos, preços e atendimento ao cliente, etc.

Considerando que neste sistema o custo dos produtos é determinado através da alocação dos custos variáveis, diretamente relacionado à quantidade produzida ou neste caso específico de serviços prestados, o Quadro 4 discrimina todos os custos variáveis em relação à formação das receitas geradas em cada centro operacional.

Observa-se que o hotel apresentou a maior margem de contribuição e o melhor resultado operacional que as casas e os chalés. Isto se deve ao fato do maior volume de vendas dos serviços conforme observado na evolução da taxa de ocupação do hotel, bem como de um maior preço médio praticado relacionado à diária.

Apesar da rentabilidade gerada pelas casas através do custeio por absorção apresentar-se baixa, os resultados gerados através da margem de contribuição são positivos, concluindo-se, portanto que as receitas geradas pelos centros operacionais descontados os custos variáveis contribuem, de alguma forma, para a cobertura dos custos fixos gerados pela estrutura do empreendimento.

Um outro fator que pode servir de balizamento na organização para a sua política de preços e custos é a análise do ponto de equilíbrio. Considerando que a empresa tem três centros geradores de receitas com margens de contribuição diferenciadas, efetuou-se o cálculo da margem de contribuição ponderada, conforme Quadro 5.

Observa-se assim, que a margem de contribuição média ponderada das atividades da organização é de 82,79%, devendo ser utilizada na avaliação do ponto de equilíbrio operacional. Pode-se concluir que a receita média de equilíbrio do empreendimento é na ordem de R\$ 201.418,93, resultado dos custos fixos totais pela porcentagem da margem de contribuição ponderada, que distribuídos de acordo com a participação percentual das receitas, cabe aos centros operacionais hotel, casas e chalés os valores R\$ 158.303,25, R\$ 18.856,20 e R\$ 24.259,48 para cobrir seus respectivos custos variáveis de R\$ 23.637,01; R\$ 4.919,33 e R\$ 6.100,28, ocasionando, portanto a margem total de R\$ 166.762,31 para cobrir os custos fixos, conforme demonstrado no Quadro 6.

Anais do III EGEPE – Brasília/DF

Quadro 4 - Apuração do resultado considerando o sistema de custeamento direto

RECEITAS:	Hotel	%	Casas	%	Chalés	%	TOTAL	%
TOTAL RECEITA	381.056,04	79%	45.389,26	9%	58.395,65	12%	484.840,95	100%
CUSTOS VARIÁVEIS:	Hotel	%	Casas	%	Chalés	%	TOTAL	
ENERGIA ELÉTRICA	7.212,07		4.582,44		4.890,69		16.685,19	20,00%
ÁGUA	3.261,61		2.772,97		2.625,37		8.659,95	10,38%
CALDEIRA	7.834,61		-		-		7.834,61	9,39%
PRODUTOS PARA TOALETE	2.266,78		-		-		2.266,78	2,72%
LAVANDERIA	12.877,26		1.694,61		3.576,77		18.148,64	21,76%
PIS	2.476,86		295,03		379,57		3.151,47	3,78%
COFINS	11.431,68		1.361,68		1.751,87		14.545,23	17,44%
ISS	9.526,40		1.134,73		1.459,89		12.121,02	14,53%
TOTAL: CUSTOS VARIÁVEIS	56.887,28	68%	11.841,46	14%	14.684,15	18%	83.412,89	100%
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	324.168,76	81%	33.547,80	8%	43.711,50	11%	401.428,06	
CUSTOS FIXOS							TOTAL	
GOVERNANÇA							39.985,00	23,98%
SERVIÇO DE VIGILÂNCIA							12.747,73	7,64%
MANUTENÇÃO							36.281,68	21,76%
ADMINISTRAÇÃO							33.337,69	19,99%
RECEPÇÃO							39.512,82	23,69%
IPTU							4.897,39	2,94%
TOTAL DOS CUSTOS FIXOS							166.762,31	100%
LUCRO BRUTO							234.665,75	
IMPOSTO DE RENDA							35.199,86	
CSSL							21.119,92	
LUCRO ÁPOS IMPOSTO DE RENDA E DA CSSL							178.345,97	
COMISSÃO ADMINISTRAÇÃO							17.834,60	
LUCRO LIQUIDO							160.511,38	

Quadro 5 – Cálculo da Margem de Contribuição Ponderada

	RECEITAS	%	MARGEM CONTRIBUIÇÃO	%	% M.C. PONDERADA.
HOTEL	381.056,04	78,59	324.168,76	85,07	66,86
CASAS	45.389,26	9,36	33.547,80	73,91	6,92
CHALÉS	58.395,65	12,04	43.711,50	74,85	9,02
TOTAL	484.840,95	100	401.428,06	100	82,79

Quadro 6 – Demonstração do equilíbrio operacional

	RECEITAS	%	CUSTO VARIÁVEL	M. CONTRIBUIÇÃO	%	CUSTO FIXO
HOTEL	158.303,25	78,59	23.637,01	134.666,25	85,07	
CASAS	18.856,20	9,36	4.919,33	13.936,86	73,91	
CHALÉS	24.259,48	12,04	6.100,28	18.159,20	74,85	
TOTAL	201.418,89	100	34.656,62	166.762,31		166.762,31

5. CONCLUSÃO

Nos dias de hoje, qualquer gestor necessita de um mínimo de informações para guiar seu empreendimento rumo aos objetivos determinados, tais como o custo e o resultado gerado pelos seus produtos ou serviços, o seu fluxo de caixa, bem como sobre sua situação de rentabilidade e liquidez.

O conhecimento de quanto custa produzir um produto ou um serviço e o seu retorno propiciado pelas vendas é uma das informações mais importante que as organizações devem ter e é justamente estes tipos de dados que muitas vezes inexistem, principalmente em se tratando de micro e pequenas empresas, fazendo com que as decisões sejam tomadas muitas vezes de forma empírica baseadas em análises subjetivas.

Assim, a incerteza que estas empresas têm em relação aos custos de seus produtos ou serviços e ao retorno a ser obtido pelos seus investimentos está relacionada muitas vezes com a falta ou com a qualidade das informações que têm disponíveis como suporte no processo de controle e de tomada de decisão, ocasionando-se assim a ineficiência empresarial.

Sob este enfoque verificou-se a relevância das informações originadas pela contabilidade de custos para o controle da produtividade e para a orientação de ações administrativas na busca pela redução de custos, visando à ampliação da produtividade, dos resultados da empresa e da participação dela no mercado.

Assim, considerando que o processo de determinação de custos não ocorre de forma isolada, mas interagindo com todas as unidades da organização, obteve-se, com a aplicação dos dois sistemas de custeio no empreendimento em questão, informações relevantes a respeito da contribuição de cada serviço para o lucro bruto da empresa, os serviços mais rentáveis, os custos variáveis envolvidos na obtenção dos serviços e muitas outras que podem ser tomadas com base para decisões tais como eliminar ou reduzir determinado serviço, a identificar os custos mais relevantes e que devem ser, rigorosamente, controlados e o volume mínimo de produção necessário para se cobrir os custos fixos da atividade.

Observa-se, portanto que para a formação da receita total de equilíbrio da empresa através do cálculo da margem de contribuição ponderada, todos os centros operacionais tiveram sua participação na cobertura dos custos fixos totais, dentro da sua representatividade como centro gerador de receitas.

Após estas observações, pode-se concluir a relevância dos dois critérios de custeamento aplicados, apresentando cada um deles suas vantagens práticas que, efetivamente, contribuem para que o processo de determinação de custos assegure a busca da eficiência empresarial.

Em termos gerais, os resultados desse estudo permitem considerar o sistema de custeamento direto ou variável como um instrumento de grande valia para auxiliar no processo de planejamento e tomada de decisões, podendo ser utilizados na formulação de propostas de ações coerentes que considerem as características da atividade, com a finalidade de buscar maior eficiência e melhores resultados para as iniciativas a serem implementadas.

Adicionalmente, espera-se que este trabalho venha servir como referência para futuras pesquisas, destacando a necessidade do desenvolvimento de trabalhos que procurem auxiliar o pequeno e médio empresário a organizar seus controles econômico-financeiros, conscientizando-o das vantagens de ter em mão dados e resultados de suas atividades.

5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BEULKE, R. & BERTÓ, D. J. **Gestão de Custos e Resultados na Saúde: Hospitais, Clínicas, Laboratórios e Congêneres**. 2 ed. rev. e ampl.- São Paulo: Saraiva, 2000.
- DANTAS, A. M. Modelo de Custeio e Princípios Fundamentais de Contabilidade. **In: VII Congresso Brasileiro de Custos**. Recife, PE. 2000. V1.
- FIGUEIREDO, S., CAGGIANO, P.C. **Controladoria Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 1997.
- GALLORO & ASSOCIADOS. Introdução à Contabilidade de Custos. **In: Custos Ferramentas e Gestão** São Paulo: Atlas, 2000.
- HERMANEZ, et all. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 1999.
- HORNGREN, C. T. **Contabilidade de custos: um enfoque administrativo**. Tradução Danilo A Nogueira. São Paulo: Atlas, 1986.
- IUDÍCIBUS, S. de, **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- LEONE, G.S.G., **CUSTOS: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2000. 388 p.
- SANTOS, R.V., ANDERE, M. A. O custo da capacidade ociosa no setor de serviços: uma aplicação prática em um laboratório de análises clínicas. **In: VII Congresso Brasileiro de Custos**. Recife, Pe. 2000. V1.
- VICECONTI, P. E. V., NEVES, S. das **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 5. ed. Ver. e ampl. São Paulo: Frase Editora, 1998.
- VILELA, et all. **Modelo de Avaliação e Medição das Atividades dos Hotéis**. Anais do – Congresso Brasileiro de Custos. 1999.
- ZANELLA, L. C. **Administração de Custos em Hotelaria**. Caxias do Sul; EDUCS, 1993. 186 p.