

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, CONTÁBEIS E COMÉRCIO
INTERNACIONAL
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ALINE LETÍCIA KELLERMANN

OS CUSTOS COMO FERRAMENTA DE APOIO À TOMADA DE
DECISÃO NO SETOR HOTELEIRO DE BENTO GONÇALVES – RS

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel
em Ciências Contábeis da
Universidade de Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Eduardo Tomedi
Leites

CAXIAS DO SUL

2012

ALINE LETÍCIA KELLERMANN

**OS CUSTOS COMO FERRAMENTA DE APOIO À TOMADA DE
DECISÃO NO SETOR HOTELEIRO DE BENTO GONÇALVES – RS**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel
em Ciências Contábeis da
Universidade de Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Eduardo Tomedi
Leites

Aprovada em 26/11/2012.

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Ms. Eduardo Tomedi Leites
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof. Joel Borges Domingues
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof. Luciani da Silva Muniz
Universidade de Caxias do Sul - UCS

DEDICATÓRIA

À minha família pela fé e confiança demonstrada; aos meus amigos pelo apoio incondicional; ao meu orientador pela paciência no decorrer do trabalho e a todos que, de alguma forma, contribuíram para tornar este caminho mais fácil de ser percorrido.

AGRADECIMENTOS

Agradeço de forma especial ao meu orientador, Prof. Ms. Eduardo Tomedi Leites, pela competência, empenho, paciência e orientação durante todo o desenvolvimento desta pesquisa, obrigada por tudo.

Aos meus pais, Lori e Delcio Kellermann, pelo apoio, paciência e amor incondicional, expresso meus mais sinceros agradecimentos. Por terem sentido junto comigo todas as angústias e felicidades, acompanhado cada passo de perto, acreditado e respeitado minhas decisões e nunca deixando que as dificuldades e obstáculos acabassem com os meus sonhos, serei eternamente grata.

Aos meus irmãos, amigos e a todas as pessoas de meu convívio, que mesmo inconscientemente, acreditaram, contribuíram e me incentivaram a correr atrás dos meus objetivos.

E a Deus, por tornar possível mais esta realização na minha vida.

PENSAMENTO

“Tantas vezes pensamos ter chegado;
tantas vezes é preciso ir além.”
Fernando Pessoa

RESUMO

O turismo é um dos grandes fatores de desenvolvimento do Brasil, e, em razão das mudanças constantes no cenário político econômico, faz-se necessário que as empresas revejam seu modelo de gestão de forma a promover o crescimento harmônico da companhia. A contabilidade de custos faz parte dos instrumentos de subsídio à gestão, e é através do emprego de métodos de custeio que fornecem informações que auxiliam o administrador no processo da tomada de decisão e controle dos custos da empresa. Frente ao exposto, este estudo teve como propósito descobrir quais os métodos de custeio que os hotéis do município de Bento Gonçalves – RS utilizam para fundamentar suas decisões, bem como os critérios levados em conta na formação do preço de venda. Para tanto, a metodologia utilizada teve como base a elaboração de uma pesquisa descritiva, com predominância quantitativa, e realizada a partir de levantamento por amostragem ou *survey*. O questionário elaborado foi enviado por e-mail para trinta organizações hoteleiras, das quais obteve-se 43% de retorno. A partir das respostas, foi possível identificar que 69% das empresas utilizam algum método de custeio, sendo o mais representativo o custeio variável. Quanto à formação do preço de venda, o critério mais empregado pelas empresas é baseado nos custos dos produtos e serviços. Ao final, constatou-se que, apesar de limitado, a maioria das empresas da amostra respondente fornece um suporte adequado ao processo decisório, em função do uso do custeio variável, e, a partir disso, um critério apropriado para a formação do preço de venda.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Métodos de custeio. Custeio por absorção. Custeio variável. Custeio direto. Custeio baseado em atividades. Formação do preço de venda. Turismo. Setor hoteleiro.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Custo fixo	26
Figura 2: Custo variável	27
Figura 3: Custeio por absorção	30
Figura 4: Custeio variável	32
Figura 5: O ABC	35
Figura 6: Elementos da análise custo/volume/lucro	37
Figura 7: Representação do ponto de equilíbrio	40
Figura 8: Categoria	51
Figura 9: Número de colaboradores	51
Figura 10: Número de quartos	52
Figura 11: Área construída	53
Figura 12: Posição hierárquica do respondente	55
Figura 13: Classificação	55
Figura 14: Serviço contábil	56
Figura 15: Responsável pela tomada de decisão	57
Figura 16: Método de custeio	58
Figura 17: Motivo da não utilização de um método de custeio	58
Figura 18: Mecanismo de Controle	59
Figura 19: Margem de contribuição e ponto de equilíbrio	60
Figura 20: Relatórios de custos	60
Figura 21: Centro de custo	61
Figura 22: Base de rateio dos custos indiretos	62
Figura 23: Formação do preço de venda	62

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1: Principais classificações de custos.....	24
Quadro 2: Vantagens e desvantagens do custeio por absorção.....	30
Quadro 3: Vantagens e desvantagens do custeio variável	33
Quadro 4: Vantagens e desvantagens do custeio baseado em atividades	36

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Exemplo de <i>leasing</i>	26
Tabela 2 – Exemplo de materiais diretos	27
Tabela 3 – Faturamento bruto anual	53
Tabela 4 – Porte das empresas	54
Tabela 5 – Comparativo dos métodos de custeio	63

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC –	<i>Activity Based Costing</i>
FIFA –	<i>Fédération Internationale de Football Association</i>
IBGE –	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
MC –	Margem de Contribuição
MG –	Minas Gerais
PE –	Ponto de Equilíbrio
RS –	Rio Grande do Sul
SC –	Santa Catarina
SEBRAE –	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
Simplex –	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições
SHRBS –	Sindicato de Hotéis, Restaurantes, Bares e Similares
UCS –	Universidade de Caxias do Sul

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO.....	13
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	14
1.3	OBJETIVOS	16
1.3.1	Objetivo geral	16
1.3.2	Objetivos específicos	16
1.4	METODOLOGIA.....	17
1.5	ESTRUTURA DO ESTUDO	17
2	CUSTOS	19
2.1	A CONTABILIDADE DE CUSTOS	19
2.1.1	A origem da contabilidade de custos	19
2.1.2	Objetivos da contabilidade de custos	21
2.1.3	Conceitos fundamentais da contabilidade de custos	22
2.2	CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS	24
2.2.1	Classificação quanto à identificação	24
2.2.2	Classificação quanto ao volume produzido	25
2.3	MÉTODOS DE CUSTEIO.....	28
2.3.1	Custeio por absorção	29
2.3.2	Custeio variável	31
2.3.3	Custeio baseado em atividades (<i>Activity-Based Costing – ABC</i>)	34
2.4	ANÁLISE DE CUSTO/VOLUME/LUCRO	36
2.4.1	Margem de contribuição	38
2.4.2	Ponto de equilíbrio	39
2.4.3	Margem de segurança	41
2.5	FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA	42
2.5.1	Critérios de formação do preço de venda	43
2.5.1.1	Critério de custos.....	43
2.5.1.2	Critério da demanda	44
2.5.1.3	Critério da concorrência.....	45
2.6	ESTUDOS APLICADOS.....	45
3	ESTUDO	48
3.1	APRESENTAÇÃO DO MUNICÍPIO DE BENTO GONÇALVES - RS	48
3.2	AMOSTRA.....	49
3.3	LEVANTAMENTO E COLETA DE DADOS	50
3.4	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	50
3.4.1	Questão 1	50
3.4.2	Questão 2	51

3.4.3	Questão 3.....	52
3.4.4	Questão 4.....	52
3.4.5	Questão 5.....	53
3.4.6	Questão 6.....	54
3.4.7	Questão 7.....	55
3.4.8	Questão 8.....	56
3.4.9	Questão 9.....	56
3.4.10	Questão 10.....	57
3.4.11	Questão 11.....	58
3.4.12	Questão 12.....	59
3.4.13	Questão 13.....	59
3.4.14	Questão 14.....	60
3.4.15	Questão 15.....	61
3.4.16	Questão 16.....	61
3.4.17	Questão 17.....	62
3.4.18	Questão 18.....	63
3.5	DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	63
4	CONCLUSÃO	66
4.1	RECOMENDAÇÕES PARA PESQUISAS FUTURAS.....	67
	REFERÊNCIAS.....	68
	APÊNDICE A: QUESTIONÁRIO ENVIADO PARA A AMOSTRA	71
	APÊNDICE B: LISTA DA AMOSTRA	75

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

O cenário político econômico mundial tem passado por diversas mudanças e, em função disso, as empresas se deparam com novas realidades que exigem habilidades e esforços de seus administradores no sentido de promover o crescimento harmônico da companhia. O turismo é um dos grandes fatores de desenvolvimento do Brasil, e, por fazer parte do setor de serviços, surge a necessidade da criação de novos empreendimentos que ofereçam um diferencial de conforto e qualidade de serviços aos clientes, o que resulta em um aumento significativo no mercado de trabalho.

Frente às atuais condições de competitividade, a necessidade de se destacarem em seu setor é vital para a sobrevivência das empresas, que acabam buscando novas alternativas, como aprimorar suas ferramentas de gestão ou criar novos produtos ou serviços que as diferenciem de seus concorrentes, consolidando seu posicionamento no mercado. As informações de custos fazem parte dos instrumentos de apoio à gestão das organizações e auxiliam no processo da tomada de decisão e do controle. No que tange a tomada de decisão, a apuração e alocação dos custos é de suma importância para a formação do preço de venda dos serviços, para a apuração da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio, assim como para a composição da lucratividade.

Drucker (1998, p. 25) expõe que “a contabilidade é um instrumento eficaz de extrema importância para qualquer empresa independente do ramo de atuação, do tamanho da empresa ou da região”. Nesse sentido, é de fundamental importância que o administrador conheça o ambiente no qual atua, sabendo diferenciar a indústria hoteleira das indústrias em geral, para que, com o auxílio de subsídios fornecidos pela contabilidade, possa identificar oportunidades e ameaças do setor e da economia, desenvolvendo estratégias que garantam uma vantagem competitiva sustentável.

O sistema de custeio faz parte do sistema de gestão, e estes devem estar em perfeita sintonia para que reflitam em bons resultados, caso contrário, a empresa corre o risco de ser induzida a fazer equivocadas escolhas no processo decisório. No entanto, mesmo com toda a tecnologia atual, ainda é possível encontrar certas

deficiências nos sistemas de controle e custeio das empresas, fazendo com que os administradores não usufruam de todos os benefícios que a contabilidade pode fornecer.

No desenvolvimento da pesquisa, a contabilidade de custos torna-se uma aliada da empresa, pois, devido ao aumento significativo da concorrência, os custos são altamente relevantes no processo decisório, considerando que as organizações não podem determinar seus preços de venda apenas com base nos custos incorridos, mas também nos preços praticados no mercado. A formação do preço de venda afeta diariamente a vida de uma empresa, independentemente do tamanho, da natureza dos produtos ou serviços ou do setor econômico em que atua, e por isso é fundamental para a sua sobrevivência.

Considerando a escassez de literatura acadêmica sobre o assunto, esta pesquisa destina-se, particularmente, ao setor hoteleiro de Bento Gonçalves, tendo como objetivo a abordagem das práticas de custo e preço de venda. Segundo Zanella (2010), a aplicação de um sistema de custo no setor hoteleiro ainda é restrita devido à complexidade e à amplitude de sua metodologia operacional e por deficiência de uma sistemática específica aplicável aos hotéis. A partir destes fatos, surgiu a dúvida se as empresas do setor hoteleiro de Bento Gonçalves estão realmente munidas de um sistema de gestão de custos de qualidade para tomar decisões corretamente, evitando, assim, algum imprevisto futuramente.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

Para Dieng (2006), devido ao avanço da tecnologia e ao aumento da concorrência nos últimos anos, é possível identificar que os sistemas tradicionais de gestão de custos das empresas acabaram tornando-se obsoletos e estão deixando a desejar quanto ao suporte em informações para o gestor da empresa.

Desta forma, pensou-se nos custos como ferramenta auxiliadora do processo decisório das empresas. No entanto, este é um tema muito amplo e já foram realizadas várias pesquisas sobre ele, apesar da grande importância para todas as empresas. Diante disso, decidiu-se delimitar o mesmo na área hoteleira de Bento Gonçalves, na serra gaúcha, pois a região está passando por mudanças e evoluções, tal como a escolha de sete hotéis que estão aptos a receber duas seleções da Copa de Mundo de 2014, que será sediada no Brasil.

Com essas transformações, o setor hoteleiro torna-se cada vez mais competitivo, e, de acordo com Beuren (2000), os gestores necessitam conhecer as suas organizações de forma detalhada, assim como o ambiente em que operam, a fim de avaliar o impacto da turbulência ambiental, desenvolver o cenário para uma solução eficaz e fazer uso da informação para identificar tanto as oportunidades quanto as ameaças do setor. Um meio de tornar esse passo mais fácil é aderir ao uso de instrumentos gerenciais capazes de fornecer subsídios que possam fazer com que o tomador de decisões desenvolva estratégias que garantam uma vantagem competitiva sustentável. Zanella (2010) propõe que o sistema de custos é uma das ferramentas que o administrador dispõe para fazer uma revitalização da estrutura interna de controle da empresa, e acrescenta que na rede hoteleira o uso dos sistemas de custos ainda é restrito, devido à complexidade e à amplitude da metodologia operacional e por uma deficiência sistemática específica aplicável aos hotéis.

Diante destes dados, definiu-se o tema da pesquisa como: “Os custos como ferramenta de apoio à tomada de decisão no setor hoteleiro de Bento Gonçalves – RS”.

Na elaboração do problema da pesquisa, foi considerada a necessidade dos gestores possuírem relatórios fidedignos da contabilidade de custos, voltados para a tomada de decisão, juntamente com a formação dos preços de venda. Essa aliança entre a tomada de decisão e a formação do preço de venda busca firmar uma combinação entre as expectativas dos clientes e o retorno esperado pela companhia, já que, na carência de um desses itens, o resultado não satisfaria a ambos os lados.

Com base na delimitação do tema de pesquisa proposto, a questão de pesquisa para o estudo é: *Quais são as práticas de custos que os gestores dos hotéis de Bento Gonçalves – RS utilizam para realizar a tomada de decisão e quais são os procedimentos que estes empregam na elaboração do preço de venda dos seus serviços?*

O escopo desta pesquisa é descobrir quais técnicas de custeio que os hotéis utilizam, bem como as informações empregadas na formação do preço de venda, e, ao final desta, poder servir de orientação para as empresas deste ramo, quanto à importância da contabilidade de custos para o processo gerencial, de forma a tirar

proveito de todos os benefícios que ela possa fornecer, da melhor forma possível, seja pelos métodos de custeio ou pela fixação do preço de venda.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Analisar quais são as práticas de custos utilizadas nos hotéis de Bento Gonçalves – RS, com a finalidade de auxiliar a tomada de decisão por parte dos gestores, e em quais informações estes se baseiam e empregam na formação do preço de venda dos serviços oferecidos por suas empresas, com o objetivo de confrontar essas descobertas com os conceitos e conhecimentos estabelecidos na área de custos e também com os resultados de pesquisas de custos que cubram temas próximos ao que se propõe pesquisar.

1.3.2 Objetivos específicos

- Realizar o levantamento e a coleta dos dados com a amostra através de questionário, visando a obter respostas que possam ser úteis na solução do problema.
- Verificar os métodos de custeio utilizados pelos hotéis e pousadas da amostra para, posteriormente, poder comparar com estudos realizados a respeito de outras regiões turísticas do Brasil.
- Fazer o levantamento sobre os critérios que as empresas da amostra levam em consideração na formação do preço de venda.
- Descrever a importância da contabilidade e da gestão de custos para a amostra no processo decisório de uma companhia.
- Discutir esse conjunto de dados perante o referencial teórico adotado, especialmente buscando comparar as práticas empresariais da rede hoteleira de

Bento Gonçalves - RS com as práticas de outras regiões via confronto com conhecimentos da literatura empírica.

1.4 METODOLOGIA

A abordagem do problema do estudo consistirá na predominância quantitativa, pois, segundo Beuren (2004), este enfoque caracteriza-se pelo uso de ferramentas estatísticas, tanto na coleta como no tratamento dos dados. Para Richardson (1999), esta abordagem busca garantir a exatidão dos resultados, evitando, assim, possíveis distorções de análise e interpretação.

Com base nos seus objetivos, classifica-se como pesquisa descritiva, uma vez que o objetivo principal é descrever as “características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis” (GIL, 2002, p. 42). Na concepção de Andrade citado por Beuren (2004), a pesquisa descritiva propõe observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, tudo isso sem a interferência do pesquisador.

Em relação aos procedimentos técnicos, foi escolhido o levantamento por amostragem ou *survey*. “Pesquisas que procuram descrever com exatidão algumas características de populações designadas são tipicamente representadas por estudos de *survey*.” (TRIPODI, FELLIN e MEYER, 1981 p. 39).

Gil (2002, p. 50) coloca que

As pesquisas deste tipo caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.

A coleta de dados para o levantamento será via questionário inspirado no utilizado por Silva (2000) e será enviado a uma amostra representativa dos hotéis de Bento Gonçalves – RS.

1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo, foram apresentados os detalhes sobre a pesquisa científica, como a contextualização do estudo, o tema e a questão da pesquisa,

objetivo geral e objetivos específicos, seguido da metodologia. Este capítulo buscou apresentar, de forma breve, o conteúdo a ser exposto ao longo da leitura.

O segundo capítulo resgatou a revisão da literatura, a fim de demonstrar os elementos teóricos para a construção das referências da pesquisa. Este capítulo iniciou expondo a origem e os conceitos da contabilidade de custos e os seus principais objetivos, bem como a forma de classificação de custos mais usualmente utilizada na literatura. Os sistemas de custeio tradicionais, absorção, variável ou direto e o custeio baseado em atividades foram abordados na sequência, em que, inicialmente, foram apresentadas as bases teóricas de cada um, e, posteriormente, foram abordados aspectos conceituais, bem como as vantagens e as desvantagens respectivas. Abrangeu a análise de custo/volume/lucro, que inclui conceitos de margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança, assim como os critérios para a fixação do preço de venda mais frequentemente utilizados por autores da área.

No terceiro capítulo, foi apresentado o município de Bento Gonçalves e os seus principais atrativos turísticos, bem como a importância deste para a serra gaúcha. Na sequência, foi exposta a amostra utilizada para o estudo e a forma com que foi realizado o levantamento e a coleta dos dados, juntamente com a apresentação e a análise dos resultados obtidos a partir do questionário, bem como a discussão e comparação com outros estudos empíricos com tema próximo ao proposto.

No quarto e último capítulo, foram demonstradas as conclusões feitas sobre os dados do questionário. No término deste capítulo, deseja-se atingir o objetivo principal da pesquisa, a fim de poder levantar as práticas de custos e preços adotadas na região, podendo proporcionar aos hotéis um melhor aproveitamento dos recursos da contabilidade de custos.

2 CUSTOS

Este capítulo tem por objetivo apresentar a revisão literária que faz referência ao tema proposto, o qual procura constituir referências teóricas para o trabalho, seguindo uma ordem lógica na explicitação das ideias.

Inicialmente, será exposta a origem da contabilidade de custos, assim como suas funções e objetivos. Em seguida, serão abordados os principais métodos utilizados para realizar o custeio nas empresas, bem como características e particularidades, acompanhados de suas principais vantagens e desvantagens. Posteriormente, será exposta a revisão sobre a análise de custo/volume/lucro, seguido dos critérios para a formação do preço de venda.

2.1 A CONTABILIDADE DE CUSTOS

2.1.1 A origem da contabilidade de custos

Segundo Martins (2009), a contabilidade de custos originou-se da contabilidade financeira, também conhecida como geral, para atender à demanda de informações, avaliar estoques e apurar o resultado. Crepaldi (2010) afirma que a contabilidade de custos surgiu da necessidade de manter um controle sobre os estoques e pela necessidade de tomar uma decisão baseada em fatos concretos.

Crepaldi (2010, p. 2) conceituou-a como “uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços”, na qual tem por função “gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisões”. Para Leone (2000a, p. 19),

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 determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

Ainda de acordo com Crepaldi (2010, p. 2), a contabilidade de custos “planeja, classifica, aloca, acumula, organiza, registra, analisa, interpreta e relata os custos dos produtos fabricados e vendidos”, preparando uma organização bem estruturada para atingir seus objetivos na esfera global. Bruni e Famá (2008, p. 22) definem-na

como “o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio”.

Na Era Mercantilista, os produtos fabricados pelos artesãos eram vendidos para empresas que, por sua vez, revendiam ao consumidor. Johnson e Kaplan (1996) colocam que as transações de troca aconteciam praticamente entre o empresário e os fornecedores, e os empregados terceirizados e os clientes, não havendo condições de gerência e empregados assalariados por longo prazo. Dessa forma, não existia a necessidade do controle dos custos, visto que as empresas dedicavam-se basicamente ao comércio, como é exposto por Bruni e Famá (2008).

Assim, era considerado custo apenas o valor de aquisição das mercadorias que seriam revendidas, deixando os gastos administrativos e comerciais como despesas. O cálculo dos custos das mercadorias vendidas era muito simples: era feito o levantamento do estoque físico inicial, adicionado das compras e subtraído do estoque físico final. Para o cálculo do resultado, era confrontado este valor com as vendas líquidas, na qual encontrava-se o lucro bruto, e deste diminuídas as despesas diversas para se chegar no lucro, como exposto a seguir por Martins (2009, p. 19-20),

Estoque Iniciais

(+) Compras

(-) Estoques Finais

(=) Custo das Mercadorias Vendidas

Vendas Líquidas

(-) Custo das Mercadorias Vendidas

(=) Lucro Bruto

(-) Despesas

(=) Resultado antes do Imposto de Renda

Bornia (2002) coloca que o surgimento da contabilidade de custos deu-se com o advento das empresas industriais, durante a Revolução Industrial, tendo por escopo calcular os custos dos produtos fabricados. Nesse período, com o desenvolvimento das organizações que iniciaram a produção dos próprios produtos, existia a obrigação própria de calcular e controlar os custos dos produtos, com a

finalidade de avaliar estoques e apurar resultados. Segundo Martins (2009, p. 21),

A preocupação primeira dos Contadores, Auditores e Fiscais foi a de fazer da Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento de administração. Por essa não-utilização de todo o seu potencial no campo gerencial, deixou a Contabilidade de Custos de ter uma evolução mais acentuada por um longo tempo.

Com o desenvolvimento efetivo das indústrias, a determinação dos custos dos estoques existentes e produzidos pela empresa tornou-se complexa. Segundo Bruni e Famá (2008), as indústrias começaram a adquirir as matérias primas necessárias para transformar em produtos novos juntamente com outros esforços, resultando no custo do produto vendido. Com o advento da produção, inicialmente tentou-se calcular da mesma forma que era feito por empresas comerciais, mas verificou-se que não era tão simples, considerando o fato de que os produtos eram fabricados pela empresa a partir de vários insumos (MARTINS, 2009). Dessa forma, os contabilistas precisavam de uma ferramenta que resolvesse o problema da mensuração monetária dos estoques e do resultado. Para Bornia (2002), com o crescimento e complexidade do sistema produtivo, a tarefa de instrumento gerencial foi atribuída à contabilidade de custos, passando a ocupar uma posição de destaque nas empresas.

2.1.2 Objetivos da contabilidade de custos

Bornia (2002) e Martins (2009) resumem em duas as funções da contabilidade de custos. A primeira é o controle das operações, seguida pela tomada de decisões.

Para Bornia (2002), ao utilizar a ferramenta de controle, os custos podem mostrar onde ocorrem problemas ou situações não-previstas, baseando-se em comparações com padrões e orçamentos. Leone (2000a) acrescenta que executar o controle dos custos das operações pode fazer com que os custos diminuam, perante um confronto entre orçamentos e estimativas com o que realmente ocorreu.

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 o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. (MARTINS, 2009, p. 21)

O processo da tomada de decisão é muito importante para as empresas, e as informações fornecidas pela contabilidade de custos fornecem subsídios que auxiliam o gestor neste passo. Martins (2009, p. 22) explica:

No que tange à Decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informação sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc.

Leone (2000a) e Bruni e Famá (2008) destacam um terceiro objetivo: a determinação do lucro ou rentabilidade, que, de forma geral, avalia o desempenho da companhia e dos elementos em todos os sentidos.

Nas últimas décadas, a contabilidade de custos passou a ser tratada como uma importante ferramenta para controle e de apoio à tomada de decisões gerenciais, e não mais apenas como auxiliar de mensuração de estoques e lucros. Atualmente, devido à alta competitividade existente entre empresas industriais, comerciais e prestadoras de serviços, é de suma importância que elas conheçam seus custos para poder elaborar um preço de venda que condiga com seus custos incorridos e também com o que é praticado no mercado em que atuam.

2.1.3 Conceitos fundamentais da contabilidade de custos

Atualmente, é possível encontrar certas divergências quando comparamos algumas literaturas sobre os termos utilizados na contabilidade de custos, podendo causar equivocados entendimentos e aplicações. Em virtude deste motivo, visando a uma interpretação singular dos termos contábeis adotados no desenvolver desta pesquisa, serão apresentados algumas definições importantes.

- Gasto: o termo gastos é empregado por Leone (2000a) para determinar transações financeiras, as quais envolvam desembolso de disponível ou associação de compromisso em troca de algum bem de investimento ou de consumo. Para Crepaldi (2010, p. 6), “gasto é todo sacrifício financeiro que a entidade arca para obter um produto ou serviço qualquer” e somente é assim classificado “quando existe o reconhecimento contábil da dívida ou da redução do ativo dado em

pagamento”. Bruni e Famá (2008) expõem que um gasto pode representar um custo ou uma despesa, quando classificados temporariamente como investimentos.

- Desembolso: segundo Bornia (2002), ocorre quando pagamos pela aquisição de um bem ou serviço, podendo ocorrer em diferente momento do gasto (antes, durante ou depois), conforme exemplo proposto pelo autor, “se for efetuada uma compra de material com 60 dias de prazo para o pagamento, o gasto ocorre imediatamente, mas o desembolso só ocorrerá dois meses depois” (BORNIA, 2002, p. 39). Bruni e Famá (2008, p. 23-24) explicam que “por competência entende-se que o registro de receitas e despesas deve ser feito de acordo com a real ocorrência, independentemente de sua realização ou quitação”.

- Investimento: representa um gasto ativado em razão da vida útil do bem ou serviço adquirido, conforme explica Crepaldi (2010). Para Martins (2009, p. 25),

Todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são “estocados” nos Ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização são especificamente chamados de investimentos.

- Despesa: segundo Crepaldi (2010), despesa é tudo aquilo que é gasto e não tem relação com a atividade produtiva utilizados direta ou indiretamente visando a obtenção de receitas, ocasionando redução do patrimônio e afetando diretamente o resultado do exercício. Leone (2000a, p. 46) classifica despesa como “gastos imediatamente consumidos ou o consumo lento dos gastos de investimentos à medida que estes vão sendo utilizados pelas operações”. Martins (2009, p. 26) coloca que

Todos os custos que são ou foram gastos se transformam em despesas quando da entrega dos bens ou serviços a que se referem. Muitos gastos são automaticamente transformados em despesas, outros passam primeiro pela fase de custos e outros ainda fazem a via-sacra completa, passando por investimento, custo e despesa.

- Custos: de acordo com Leone (2000a), custo é o consumo de um fator de produção medido em termos monetários para a obtenção de um produto, de um serviço ou de uma atividade que poderá ou não gerar renda. Martins (2009) refere-

se a custos como um gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços, ou seja, são os gastos no momento da utilização dos fatores de produção para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. De acordo com Bornia (2002, p. 39), “o custo de fabricação diferencia-se do gasto pelo fato de que este último refere-se aos insumos adquiridos enquanto que o custo está relacionado com os insumos efetivamente utilizados”. Crepaldi (2010) define como os gastos ou sacrifícios econômicos relacionados com a transformação de ativos.

Em todos os conceitos citados acima, os autores concordam que os custos estão diretamente ligados ao processo produtivo, ou seja, para a produção de bens. Tudo o que não for relacionado à fabricação serão gastos ou despesas.

2.2 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Nas mais diversas literaturas atuais, as classificações mais aplicáveis à área gerencial são as que dividem os custos de acordo com o Quadro 1. Em seguida, veremos cada uma destas classificações detalhadamente.

Quadro 1: Principais classificações de custos

Classificação	Categorias	
Quanto à identificação	Diretos	Indiretos
Quanto ao volume produzido	Variáveis	Fixos

Fonte: Adaptado pela autora a partir de Wernke (2004).

2.2.1 Classificação quanto à identificação

A classificação quanto à identificação também é encontrada em literaturas como classificação pela facilidade de alocação (produto, processo, centro de trabalho ou qualquer outro objeto), e é dividida em custos diretos e indiretos. Esta diferenciação “é necessária para o cálculo mais realístico do custo de qualquer objeto, para a verificação da rentabilidade e da eficiência das várias atividades da empresa”, conforme expõe Leone (2000b, p. 58).

De acordo com Martins (2009), os custos diretos são aqueles que podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo facilmente identificável, ou seja, não há necessidade de rateio. Crepaldi (2010, p. 8) explica que os custos diretos “variam proporcionalmente à quantidade produzida”.

Wernke (2004) acrescenta que, se o produto a que o custo corresponde não for produzido, não haverá o dispêndio destes gastos.

Portanto, os atributos que definem um custo direto em relação ao produto final são: possibilidade de verificação, possibilidade de medição, identificação clara, possibilidade de visualização da relação do insumo com o produto final especificidade ao produto etc. [...] Os principais custos diretos são os materiais diretos e a mão-de-obra direta. (PADOVEZE, 2003, p. 41)

Para Leone (2000a, p. 49), o termo custos indiretos refere-se aos “custos que não são facilmente identificados com o objeto de custeio”, que, em alguns casos, em razão da não-relevância, são alocados por meio do rateio. Borna (2002, p. 44) coloca que os custos indiretos necessitam de alocações para serem distribuídos às unidades produzidas e estas alocações “causam a maior parte das dificuldades e deficiências dos sistemas de custos, pois não são tão simples e podem ser feitas por vários critérios”. Para Padoveze (2003), a principal característica deste tipo de custo é o caráter genérico e que não são específicos a produtos finais.

2.2.2 Classificação quanto ao volume produzido

Os custos diretos e indiretos podem ser distribuídos de acordo com o volume produzido, ou seja, em fixos e variáveis. Rotulada como a mais importante classificação dos custos para Martins (2009, p. 49-50), os custos fixos e variáveis consideram “a relação entre o valor total de um custo e o volume de atividade numa unidade de tempo” e que esta relação é de “extrema importância na prática para não se confundir Custo Fixo com custo recorrente”. Martins (2009, p. 254) ainda acrescenta que

Não existe Custo ou Despesa eternamente fixos; são, isso sim, fixos dentro de certos limites de oscilação da atividade a que se referem, sendo que após tais limites, aumentam, mas não de forma exatamente proporcional, tendendo a subir em “degraus”.

Leone (2000a, p. 55) esclarece que custos fixos são aquelas que “não variam com a variabilidade da atividade escolhida”, ou seja, “o valor total dos custos permanece praticamente igual mesmo que a base de volume selecionada como

referencial varie”. Crepaldi (2010) explana que é um custo fixo na sua totalidade, mas referente às unidades produzidas classifica-se como variável, logo, quanto mais produzir, menor será o custo por unidade. Bornia (2002, p. 42) explica que os custos fixos não dependem “do nível de atividade da empresa no curto prazo, ou seja, não variam com alterações no volume de produção, como o salário do gerente, por exemplo”. Bruni e Famá (2008, p. 30) acrescentam que este tipo de custo existe mesmo que não haja produção e que são considerados “variáveis quando calculados unitariamente em função das economias de escala”.

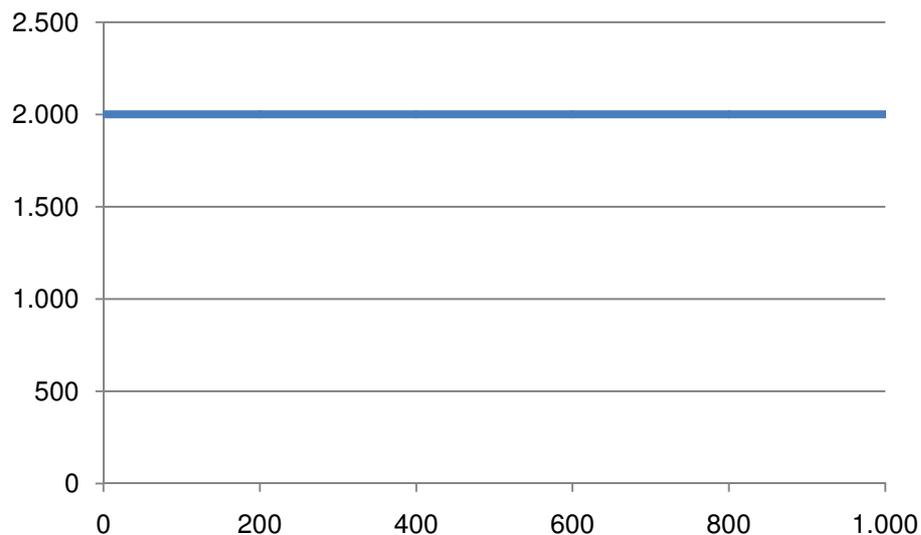
A Tab. 1 e a Figura 1 foram adaptadas a partir de literatura de Padoveze (2003) e demonstram um caso de *leasing*, em que os gastos se mantêm os mesmos, independente da quantidade produzida.

Tabela 1 – Exemplo de *leasing*

Volume Produzido	Valor Gasto
0	2.000,00
200	2.000,00
400	2.000,00
600	2.000,00
800	2.000,00
1.000	2.000,00

Fonte: Adaptada pela autora a partir de Padoveze (2003).

Figura 1: Custo fixo



Fonte: Adaptada pela autora a partir de Padoveze (2003).

Já custos variáveis são aqueles que variam proporcionalmente ao volume produzido, em razão de qualquer variação na quantidade produzida, segundo Crepaldi (2010). Leone (2000a) afirma que os volumes devem sempre estar representados por bases de volume, usualmente, medições físicas. Bornia (2002, p. 42) concorda, expondo que os custos variáveis “estão intimamente relacionados com a produção, isto é, crescem com o aumento do nível de atividade da empresa, como os custos de matéria-prima, por exemplo”. Bruni e Famá (2008, p. 30) destacam que “são genericamente tratados como fixos em sua forma unitária”.

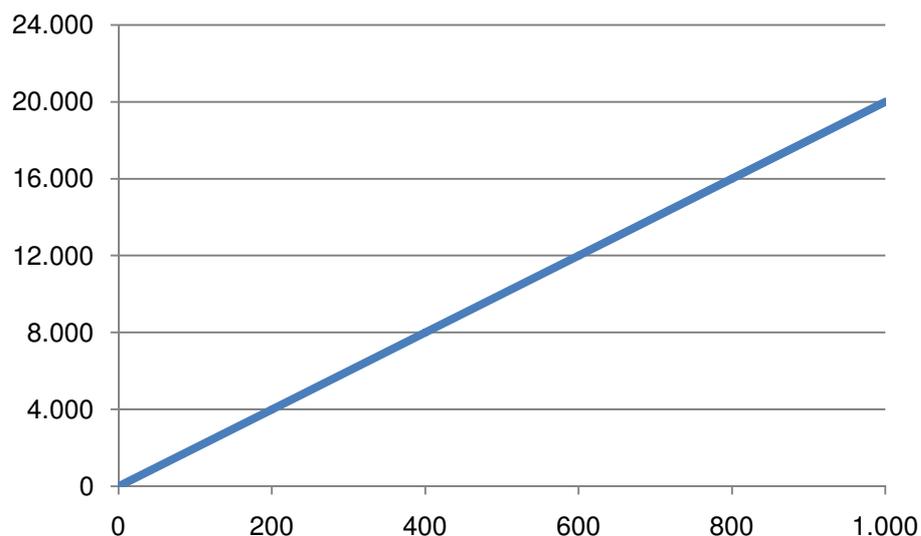
No exemplo da Tab. 2 e da Figura 2, é demonstrado o caso do consumo de materiais diretos, na qual o valor gasto aumente proporcionalmente com a quantidade produzida (PADOVEZE, 2003).

Tabela 2 – Exemplo de materiais diretos

Volume Produzido	Valor Gasto
0	0
200	4.000
400	8.000
600	12.000
800	16.000
1.000	20.000

Fonte: Adaptada pela autora a partir de Padoveze (2003).

Figura 2: Custo variável



Fonte: Adaptada pela autora a partir de Padoveze (2003).

Existem custos que possuem as duas naturezas, ou seja, são fixos e variáveis ao mesmo tempo. Martins (2009, p. 50) exemplifica esse caso com a energia elétrica, que possui aquela parcela “que independe de volume de produção, e é definida em função do potencial de consumo instalado, e esta depende diretamente do consumo efetivo”.

2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO

De acordo com Wernke (2004), atualmente as empresas enfrentam dificuldades em desenvolver suas atividades de forma eficaz, e que os gestores necessitam de um sistema de informações gerenciais que forneça dados de qualidade e com rapidez, para realizar uma tomada de decisão consciente que a empresa requer. Leone (2000a, p. 234) explica que, neste caso, o termo “sistema” é usado para definir um conjunto de elementos “administrativos, de registros, de fluxos, de procedimentos e de critérios que agem e interagem de modo coordenado para atingir determinado objetivo, que, no caso, é o custeio da produção e do produto”.

O sistema de custos faz parte de um sistema mais amplo: o de gestão. Portanto, o sistema de custos deve estar em sintonia com o de gestão, para que as informações geradas produzam bons resultados. Desta forma, o sistema de custos deve se adaptar às necessidades do sistema de gestão, a fim de que os gerentes sejam capazes de utilizar plenamente as informações fornecidas. (Bornia, 2002, p. 52-53).

Segundo Crepaldi (2010, p. 228), “método de custeio é o método usado para apropriação de custos”. Bruni e Famá (2008, p. 95) adicionam que os sistemas de custeio “são projetados para acumularem o custo total de cada ordem colocada ou produto elaborado”. Conforme Wernke (2004), os métodos de custeio mais comuns são o custeio por absorção, o custeio variável ou direto, o custeio baseado em atividades (*Activity-Based costing* – ABC) e o custeio pelo método das unidades de esforço de produção (UEP ou UP).

Assim, nesta seção, serão abordados os três primeiros métodos de custeio descritos por Wernke (2004), absorção, variável ou direto e custeio baseado em atividades, em busca de expor os mais diversos conceitos e pontos de vista, bem como vantagens e desvantagens de cada um.

2.3.1 Custeio por absorção

Entende-se por custeio por absorção o método no qual todos os custos de produção são atribuídos aos produtos e aos serviços prontos, sejam custos diretos, alocados diretamente ao produto ou custos indiretos, através de rateio. De acordo com Zanella (2010, p. 63), “isso significa que, na composição do produto pronto, incluem-se os custos diretos e ainda todas as despesas dos setores auxiliares” que se referem a algum dispêndio relativo à produção do produto.

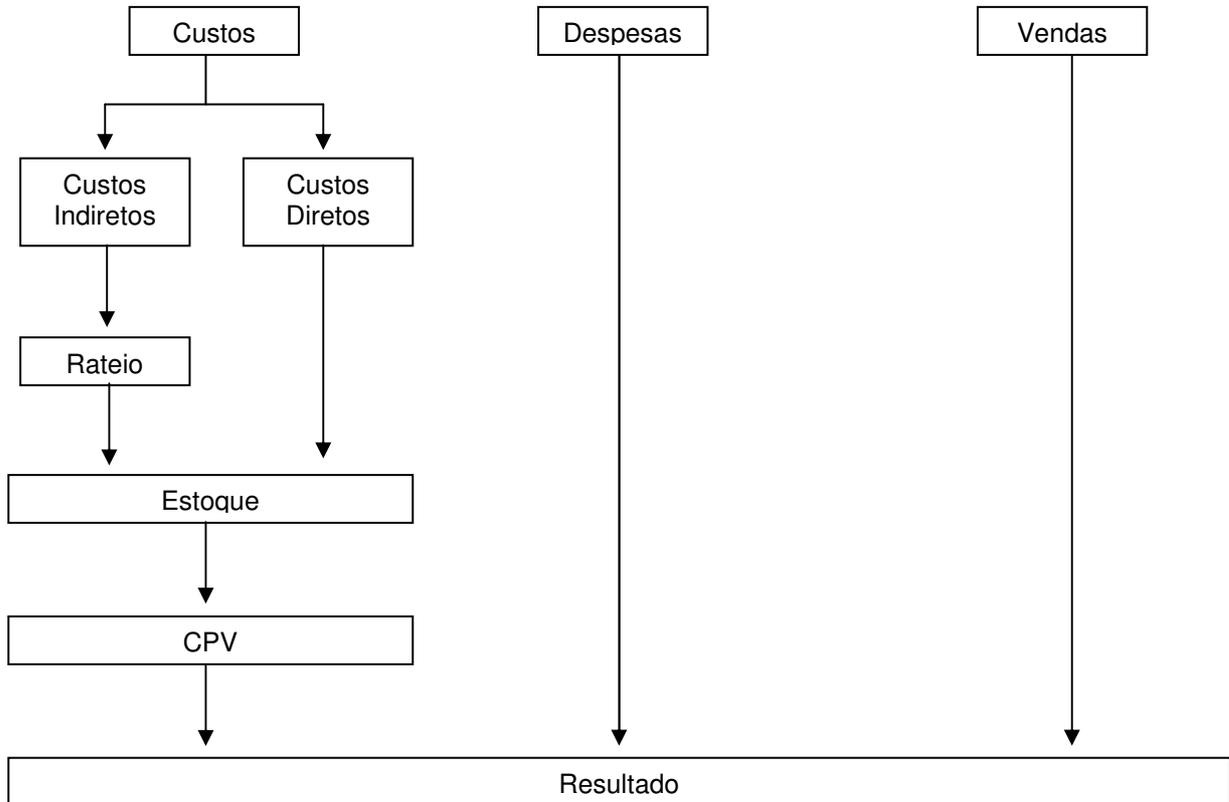
O custeio por absorção é aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. O próprio nome do critério é revelador dessa particularidade, ou seja, o procedimento é fazer com que cada produto ou produção (ou serviço) absorva parcela dos custos diretos e indiretos, relacionados à fabricação. (LEONE, 2000b, p. 242).

Crepaldi (2010) esclarece que, por ter uma metodologia decorrente da aplicação dos princípios da contabilidade, este processo é adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal. Ainda de acordo com Crepaldi (2010), este método é pouco utilizado para fins gerenciais. Santos (2011, p. 74) explica que, em algumas situações, este método não é indicado, como, por exemplo, na tomada de decisões, “porque tem como premissa básica os ‘rateios’ dos chamados custos fixos, que apesar de aparentarem lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas”.

Martins (2009) explica que, embora pareça fácil efetuar a separação de custos e despesas, uma série de problemas aparece devido à impossibilidade de separá-los de forma clara e objetiva. Essa separação é importante, pois as despesas são lançadas diretamente no resultado do período, enquanto que apenas os custos relativos aos produtos vendidos serão tratados da mesma forma. Os custos dos produtos em elaboração e acabados serão ativados nos estoques desses produtos.

Na Figura 3, pode-se visualizar este processo. Os custos diretos são alocados diretamente no respectivo produto no estoque, enquanto que os indiretos passam pela fase de rateio para fazer parte do custo de cada elemento produzido.

Figura 3: Custeio por absorção



Fonte: Adaptada pela autora a partir de MARTINS (2009).

Algumas vantagens e desvantagens sobre o custeio por absorção encontradas em diversas literaturas são descritas no Quadro 2, apresentado em seguida.

Quadro 2: Vantagens e desvantagens do custeio por absorção

Vantagens	Desvantagens
"Ele está de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos e as leis tributárias" (PADOVEZE, 2003, p. 172).	"Tratam os custos fixos de manufatura como se fossem custos unitários (isto é, variáveis) [...], o que pode levar a erros" (PADOVEZE, 2003, p. 172).
"Permite a apuração do custo por centro de custos, visto que sua aplicação exige a organização contábil nesse sentido; tal recurso, quando os custos forem alocados aos departamentos de forma adequada, possibilita o acompanhamento do desempenho de cada área" (WERNKE, 2004, p. 21).	"Utilização dos rateios para distribuir os custos entre os departamentos e/ou produtos. Como nem sempre tais critérios são objetivos, podem distorcer os resultados, penalizando alguns produtos e beneficiando outros" (WERNKE, 2004, p. 21).
"Ele pode ser menos custoso de implementar, uma vez que não requer a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis" (PADOVEZE, 2003, p. 172).	"O sistema de custeio por absorção é falho em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada de decisão, porque tem como premissa básica os "rateios" dos chamados custos fixos, que apesar de aparentarem lógicos,

"Ao absorver todos os custos de produção, permite a apuração do custo total de cada produto" (WERNKE, 2004, p. 21).	poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas" (SANTOS, 2011, p. 74).
Os resultados obtidos a partir deste método são aceitos para a preparação de demonstrações contábeis de uso externo e também para proporcionar subsídios para tomadas de decisões a longo prazo. (LEONE, 2000a).	

Fonte: Elaborado pela autora com base em Padoveze (2003), Wernke (2004), Leone (2000a) e Santos (2011).

Embora este método de custeio apresente limitações, como é apresentado no Quadro 2, Leone (2000b) cita casos em que é necessária a sua utilização, como em produtos por encomenda ou para produtos novos, na qual ainda não existe um mercado estabelecido, em virtude de apresentar certa facilidade em recuperar todos os custos, sejam diretos ou indiretos, e de fazer o levantamento da margem de lucro esperada.

2.3.2 Custeio variável

O custeio variável é classificado como aquele em que somente os custos e despesas variáveis, que são facilmente identificados no processo de produção, devem ser apropriados, enquanto os demais custos são desconsiderados do cálculo do custo do produto.

É comum, ao pesquisar em literaturas por custeio variável, encontrar também a expressão custeio direto como se fossem conceitos sinônimos. Contudo, Bruni e Famá (2008) explicam que há diferenças relevantes entre eles, pois nem todo gasto direto é variável ou vice-versa:

O custeio variável trata especificamente da análise de gastos variáveis – diretos ou indiretos, custos ou despesas – e sua comparação com as receitas. Da análise comparativa, surge o conceito de margem de contribuição – item de fundamental importância nos processos de tomada de decisões em finanças. (BRUNI e FAMÁ, 2008, p. 164)

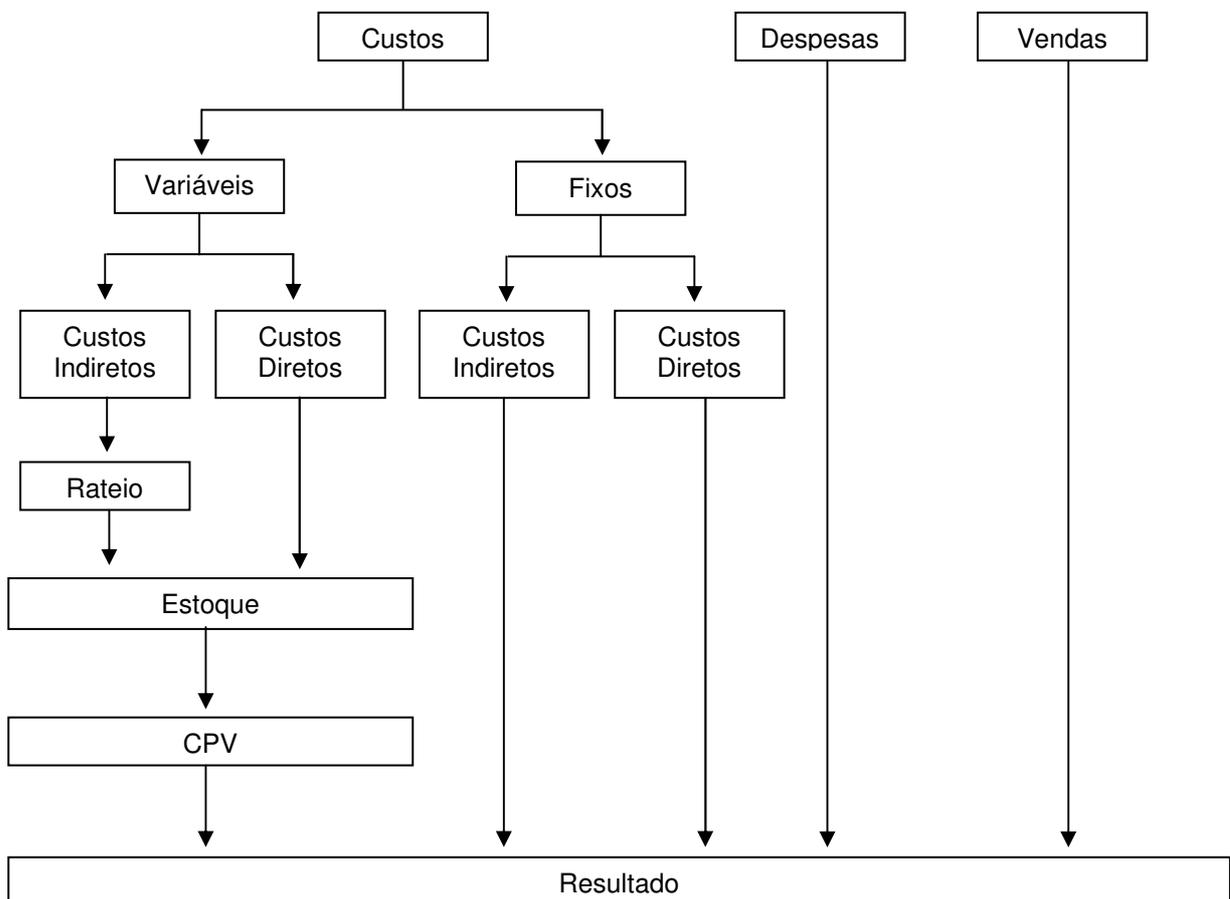
De acordo com Zanella (2010), no custeio variável, os custos são divididos entre variáveis e fixos, sendo que o primeiro é alocado ao custo dos produtos, e o segundo são os custos totais, que são apropriados nos resultados como despesas, ou seja, somente os custos e despesas variáveis é que são alocados ao custo do

produto ou serviço. Neste método poderá verificar-se o custo de acordo com a quantidade produzida e pelo volume dos custos fixos, apura-se o valor de receitas necessárias para a empresa seguir no mesmo nível de rentabilidade.

Para Wernke (2004, p. 29), “o custeio direto ou variável prevê uma apropriação de caráter gerencial, considerando apenas os custos variáveis dos produtos vendidos, enquanto os custos fixos ficam separados e são considerados como despesas do período”.

A Figura 4 demonstra como ocorre a distribuição dos custos e das despesas através deste método.

Figura 4: Custeio variável



Fonte: Adaptada pela autora a partir de MARTINS (2009).

De acordo com Crepaldi (2010), neste método, são deduzidos da Receita de Vendas todos os custos e despesas variáveis, incluindo as despesas de vendas e de administração. O resultado dessa subtração é a chamada Margem de Contribuição.

Este método de custeio é muito indicado para apoio à tomada de decisões de curto prazo, uma vez que os custos variáveis são relevantes e os custos fixos não (BORNIA, 2002). Conforme Padoveze (2003, p. 173), “o método de custeio variável/direto é o método conceitualmente adequado para a gestão econômica do sistema empresa, no âmbito da contabilidade de custos”, diferentemente do custeio por absorção, que, muitas vezes, não é indicado para esta finalidade. Contudo, essa utilização é limitada, explica Crepaldi (2010), visto que esse sistema não atende aos princípios da contabilidade, e, devido a isso, não é aceito pelas autoridades fiscais.

Do ponto de vista decisório, verificamos que o Custeio Variável tem condições de propiciar 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, 2009, p. 202)

No Quadro 3 são apresentadas algumas vantagens e desvantagens encontradas na literatura.

Quadro 3: Vantagens e desvantagens do custeio variável

Vantagens	Desvantagens
"O custeio variável é [...] aproveitado com sucesso pela administração nos casos em que se deseja saber, com segurança, quais produtos, linhas de produtos, departamentos, territórios de vendas, clientes e outros segmentos (ou objetos) que são lucrativos [...]" (LEONE, 2000a, p. 341).	"As informações do custeio variável são bem aplicadas em problemas cujas soluções são de curto alcance no tempo. Para obter soluções de longo prazo, normalmente as informações do custeio variável não são recomendadas. O trabalho de análise das despesas e custos em fixos e variáveis é dispendioso e demorado" (LEONE, 2000a, p. 341).
"O custeamento variável apresenta os custos fixos e variáveis separados e as margens de contribuição. [...] Remove os efeitos das mudanças do inventário da mensuração do lucro periódico" (PADOVEZE, 2003, p. 172).	O custeio direto está diretamente relacionado com decisões de curto prazo, no entanto, subestima os custos fixos que se referem à capacidade de produção no longo prazo, podendo causar problemas na continuidade da companhia. (PADOVEZE, 2003).
Este método de custeio é muito indicado para apoio à tomada de decisões de curto prazo, uma vez que os custos variáveis são relevantes e os custos fixos não (BORNIA, 2002).	"Pode ser mais custoso de implementar do que o custeamento por absorção", uma vez que requer a separação dos custos de manufatura em fixos e variáveis. (PADOVEZE, 2003, p. 173).
A inexistência do rateio, fornecimento do ponto de equilíbrio, o destaque do custo fixo. (CREPALDI, 2010).	"Os Princípios Contábeis hoje aceitos não admitem o uso de Demonstrações de Resultados e de Balanços avaliados à base do Custeio Variável; por isso [...] não é reconhecido pelo Fisco" (MARTINS, 2009, p. 202).

Fonte: Elaborado pela autora com base em Leone (2000a), Padoveze (2003), Bornia (2002), Crepaldi (2010) e Martins (2009).

De modo geral, a utilização do custeio variável é indicada para empresas, nas quais os custos indiretos fixos não possuem tanta representatividade dos custos totais. No entanto, é indicado que antes de fazer a implantação do método variável se faça uma análise detalhada de todos os pontos apresentados, avaliando prós e contras, para evitar que a decisão não tenha sido por motivos equivocados.

2.3.3 Custeio baseado em atividades (*Activity-Based Costing – ABC*)

Considera-se o custeio baseado em atividades ou ABC (*Activity Based Costing*) muito mais uma ferramenta de gestão de custos que de custeio de produto, e de acordo com Martins (2009), ele visa a reduzir distorções causadas pelo rateio dos custos indiretos. A ideia básica deste método é atribuir primeiramente os custos às atividades e, posteriormente, o custo das atividades aos produtos.

O ABC surgiu por volta da década de 80 quando Kaplan e Cooper desenvolveram uma importante ferramenta para as decisões gerenciais e estratégicas, através da qual as companhias cortavam desperdícios, melhoravam os serviços, avaliavam iniciativas de qualidade e impulsionam para o melhoramento contínuo (...). (CREPALDI, 2010, p. 321)

De acordo com Crepaldi (2010, p. 321), “pode-se definir um custeio por atividade como sendo um método que identifica um conjunto de custos para cada transação ou evento na organização e este age como um direcionador de custos”. O direcionador de custo, para Martins (2009, p. 96), é “o fator que determina o custo de uma atividade [...], é a verdadeira causa dos seus custos”. De acordo com Crepaldi (2010, p. 326), os direcionadores de custo “são os fatores que determinam os consumos dos recursos pela atividade e pelo produto” ou como define Padoveze (2003, p. 207) “o principal trabalho ou tarefa que é executado pela atividade como forma de desempenhar sua principal função, que possa claramente ser identificada e quantitativamente mensurada e monitorada” (PADOVEZE, 2003, p. 207).

Nakagawa (1994, p. 39) acrescenta que

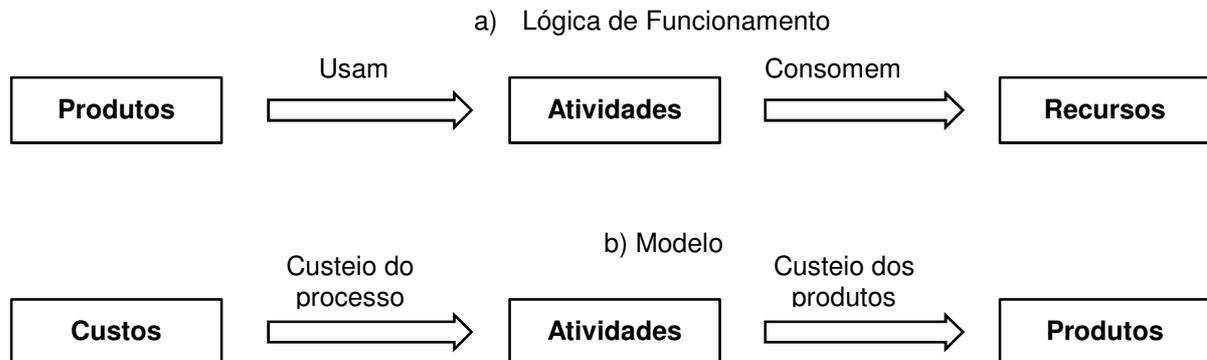
No método de custeio baseado em atividades ou ABC, assume-se, como pressuposto, que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e/ou comercializá-los, e como forma de se atender as necessidades, expectativas e anseios dos clientes.

O sistema de custeio baseado em atividades, segundo Martins (2009), atua com três formas de alocação dos custos: alocação direta, quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com certas atividades; rastreamento, feito com base na identificação da relação entre a atividade e a geração dos custos; e rateio, realizado apenas quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento.

O custeio baseado em atividades pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos utilizam tais atividades, absorvendo seus custos. Assim, os procedimentos do ABC consistem em sectionar a empresa em atividades, supondo-se que as mesmas gerarão os custos, calcular o custo de cada atividade, compreender o comportamento destas atividades, identificando as causas dos custos relacionados com elas, e, em seguida, alocar os custos aos produtos de acordo com as intensidades de uso. (BORNIA, 2002, p. 122)

A Figura 5 demonstra exatamente o que foi exposto na citação de Bornia (2002) acima, em que, pela lógica de funcionamento, os produtos usam atividades, que consomem recursos. No modelo prático, os custos são atribuídos às atividades, e, posteriormente, o custo das atividades são atribuídos aos produtos.

Figura 5: O ABC



Fonte: Adaptada pela autora a partir de BORNIA (2002, p. 122)

Leone (2000a, p. 252) explica que

Uma das razões para o aparecimento do novo critério baseia-se na evolução tecnológica, que alterou bastante a composição dos custos dos fatores de produção, tornando mais significativos os custos indiretos de fabricação e menos significativos, como consequência, os custos do fator mão-de-obra direta.

No Quadro 4, foram elencadas as principais vantagens e desvantagens do sistema de custeio baseado em atividades.

Quadro 4: Vantagens e desvantagens do custeio baseado em atividades

Vantagens	Desvantagens
"Custos aparentemente mais precisos. [...] O critério ABC tem uma sólida base lógica, tem potencial, e será [...] um importante instrumento de análise de custos" (LEONE, 2000a, p. 267).	O critério ABC é dispendioso, e é preciso que os direcionadores de custos sejam determinados pelos contabilistas de custos com o auxílio de recursos estatísticos. (LEONE, 2000a).
"Permite uma análise que não se restringe ao custo do produto, sua lucratividade ou não, sua continuidade ou não etc., mas permite que os processos que ocorrem dentro da empresa também sejam custeados" (MARTINS, 2009, p. 294).	"O ABC em sua forma mais detalhada pode não ser aplicável na prática, em virtude de exigir um número excessivo de informações gerenciais que podem inviabilizar sua aplicação" (COGAN, 1999, p. 49).
Permite "uma melhoria nas decisões gerenciais, pois deixa-se de ter produtos subcusteados ou supercusteados permitindo-se a transparência exigida na tomada de decisão empresarial, que busca em última análise otimizar a rentabilidade do negócio. [...] Permite, ainda, que se tome ações para o melhoramento contínuo das atividades de redução dos custos/despesas indiretas" (COGAN, 1999, p. 48-49).	"Pelo método ABC, todos os custos, inclusive os fixos, são rateados entre os centros de atividades e os produtos, perdendo-se a noção de responsabilidade por sua incorrência. [...] Dessa forma, esse sistema não se constitui numa ferramenta totalmente eficaz para gestão de custos" (WERNKE, 2004, p. 24).
"Informações gerenciais relativamente mais fidedignas por meio de redução de rateio; proporcionar melhor visualização dos fluxos dos processos; eliminar /reduzir atividades que não agregam ao produto um valor percebido pelo cliente; identificar os produtos e clientes mais lucrativos; melhorar significativamente sua base de informações para tomada de decisões" (CREPALDI, 2010, p. 324).	"Gastos elevados para implantação; alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados; levar em consideração muitos dados com informações de difícil extração; dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa; não é aceita pelo fisco, gerando a necessidade de possuir dois sistemas de custeio" (CREPALDI, 2010, p. 324).

Fonte: Elaborado pela autora com base em Leone (2000a), Wernke (2004), Cogan (1999), Crepaldi (2010) e Martins (2009).

A importância da utilização do custeio baseado em atividades se dá em virtude de não ser apenas um sistema que dá valor aos estoques, mas também por proporcionar informações gerenciais, auxiliando assim o processo de tomada de decisão.

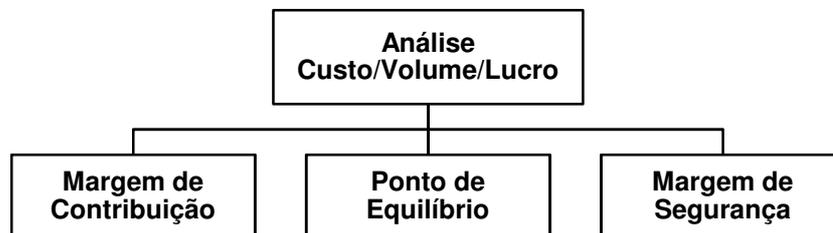
2.4 ANÁLISE DE CUSTO/VOLUME/LUCRO

Uma das principais funções da contabilidade de custos é fornecer subsídios para a tomada de decisões, e, em virtude da alta competitividade, atualmente, as empresas necessitam de ferramentas de custos para prever e planejar os reflexos de aumento e/ou redução de custos, preços, volumes e mix de produtos (SANTOS, 2011).

A análise de custo/volume/lucro, a partir VanDerbeck e Nagy (2001, p. 414), “é uma técnica que usa os graus de variabilidade para medir o efeito de mudanças no volume sobre os lucros resultantes”. Para Bornia (2002, p. 71), esta análise “determina a influência no lucro provocada por alterações nas quantidades vendidas e nos custos” e o autor acrescenta que a análise está diretamente ligada ao uso de sistemas de custeio para o auxílio de tomada de decisões de curto prazo.

Essa expressão compreende os conceitos de margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança, conforme a Figura 6.

Figura 6: Elementos da análise custo/volume/lucro



Fonte: Adaptada pela autora a partir de Wernke (2004).

Conforme explica Wernke (2004), o conhecimento e o entendimento destes elementos por parte dos gestores são de extrema importância, devido aos benefícios informativos que proporcionam.

Custo, preço e volume são os fatores considerados no planejamento e na análise da variação do lucro. O preço de venda geralmente é de controle limitado, mas custo e volume possuem elementos mais controláveis. As decisões gerenciais requerem uma análise cuidadosa do comportamento de custos e lucros em função das expectativas do volume de vendas. No curto prazo (menos de um ano), a maioria dos custos e preços dos produtos da empresa podem ser determinados. A principal incerteza não está relacionada com custos e preços dos produtos, mas com a quantidade que irá ser vendida. A análise de custo/volume/lucro aponta os efeitos das mudanças nos volumes das vendas na lucratividade da organização. (WERNKE, 2004, p. 42).

Nesta seção, veremos os conceitos, forma de apuração e a contribuição para a realidade das empresas de cada um destes elementos.

2.4.1 Margem de contribuição

Margem de contribuição (MC) é um conceito relativamente novo e pouco conhecido no ramo empresarial. Significa quanto cada produto contribui para o resultado operacional. Conceituada por Martins (2009, p. 185), a margem de contribuição unitária “é a diferença entre a Receita e a soma de Custos e Despesas Variáveis” e possui a capacidade de “tornar bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui para, primeiramente, amortizar os gastos fixos, e, depois formar o lucro propriamente dito”, ou ainda, “é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou” (MARTINS, 2009, p. 179).

Para chegar à margem de contribuição unitária, deve-se subtrair os custos e despesas unitários do preço de venda de cada unidade. Cabe salientar que, no cálculo da margem de contribuição, tanto unitária como total, deve ser considerada a receita de venda líquida dos tributos incidentes sobre ela.

Martins (2009) expõe a fórmula da margem de contribuição unitária da seguinte forma:

$$\text{MC Unitária} = \text{Preço de Venda Unitário} - \text{Custos e Despesas Variáveis Unitár.}$$

E a margem de contribuição total:

$$\text{MC Total} = \text{Receita de Venda Líquida} - \text{Custos e Despesas Variáveis Totais}$$

Este é um termo de extrema importância para o custeio variável e para a tomada de decisões gerenciais. Segundo Wernke (2004, p. 44), o aprofundamento da “margem de contribuição possibilita análises objetivando a redução dos custos, bem como políticas de incremento de quantidade de vendas e redução dos preços unitários de venda dos produtos”.

De acordo com Crepaldi (2010, p. 237), o uso da margem de contribuição auxilia o gestor a “decidir que mercadorias merecem maior esforço de vendas e qual será o preço mínimo para promoções”, assim como auxilia a “administração da empresa a decidir pela manutenção ou não de determinados produtos, pela manutenção ou não de determinada filial”. Crepaldi (2010) ainda acrescenta que

conhecer a margem de contribuição dos produtos e serviços é muito útil quando se pretende avaliar alternativas de redução de preços para alavancar o volume das vendas, além de ser necessária para o cálculo do ponto de equilíbrio.

A desvantagem descrita por Wernke (2004, p. 44), é que “basear o cálculo dos preços de venda somente com dados da margem de contribuição pode resultar em valores que não cubram todos os custos necessários para manter as atividades a longo prazo” e que apesar da utilidade para a tomada de decisão de curto prazo, o uso da margem de contribuição pode induzir o administrador a menosprezar a importância dos custos fixos.

2.4.2 Ponto de equilíbrio

Considera-se o ponto de equilíbrio (PE) quando a empresa “não tem lucro ou prejuízo; nesse ponto, as receitas totais são iguais aos custos totais ou despesas totais” (CREPALDI, 2010, p. 239). Bornia (2002) coloca que, em determinados momentos, é útil ao gestor conhecer quantos produtos são necessários produzir e vender para que a empresa consiga apenas pagar seus custos fixos e variáveis, sem gerar lucro ou prejuízo. Conforme VanDerbeck e Nagy (2001), a análise do ponto de equilíbrio é recomendada para quando o administrador precisa escolher uma, entre várias alternativas.

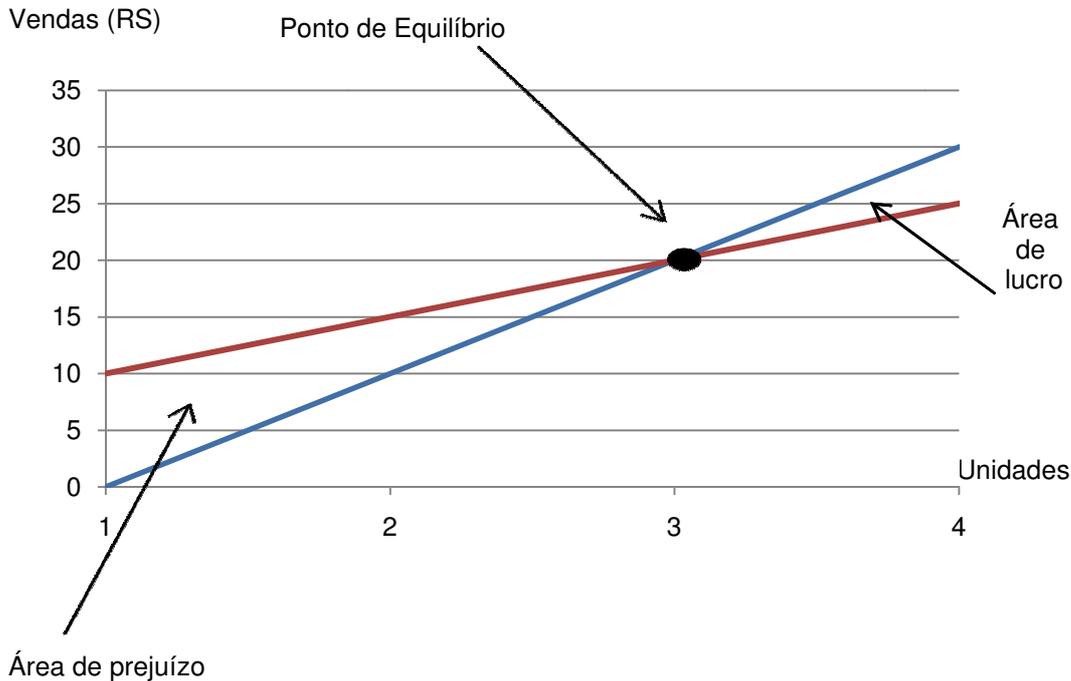
Wernke (2004, p. 55) destaca a importância para o conhecimento do ponto de equilíbrio total e individual da companhia, “porque identifica o nível mínimo de atividade que a entidade ou cada divisão deve operar”.

Os objetivos de se calcular o ponto de equilíbrio são:

Quantificar os efeitos nas alterações dos custos, nos casos de expansão ou redução nos níveis de operação; verificar o lucro ou prejuízo em diversos níveis ou volumes de vendas, produção ou ocupação; estabelecer o volume de vendas necessário para atingir-se determinado volume de lucro. (ZANELLA, 2010, p. 135).

A Figura 7 foi adaptada de Bruni e Famá (2008), e demonstra que, para atingir o ponto de equilíbrio, é preciso vender três unidades ou faturar R\$ 20, e, se vender mais ou menos, gerará lucro e prejuízo, respectivamente.

Figura 7: Representação do ponto de equilíbrio



Fonte: Adaptada pela autora a partir de BRUNI e FAMÁ (2008, p. 202).

Martins (2009) e Crepaldi (2010) falam sobre três pontos de equilíbrio: o contábil, o econômico e o financeiro. O contábil é obtido quando há volume suficiente para cobrir todos os custos e as despesas fixas, ou seja, quando o resultado das receitas menos os custos e despesas totais dá nulo; o econômico acontece quando o resultado é o custo de oportunidade do capital próprio empregado; e o financeiro é o volume de vendas necessárias para que a empresa possa cumprir com seus compromissos financeiros. Para Bornia (2002), todos os três tipos de ponto de equilíbrio fornecem informações de qualidade para o gestor fazer sua melhor escolha.

O ponto de equilíbrio *financeiro* informa o quanto a empresa terá de vender para não ficar sem dinheiro e, conseqüentemente, ter de fazer empréstimos, prejudicando ainda mais os lucros. Se a empresa estiver operando abaixo do ponto de equilíbrio financeiro, ela poderá até cogitar uma parada temporária nas atividades. O ponto de equilíbrio *econômico* mostra a rentabilidade real que a atividade escolhida traz, confrontando-a com outras opções de investimento. Naturalmente, os custos imputados são um tanto quanto subjetivos e deve-se ter em conta que se trata de um instrumento gerencial, não representando custos realmente incorridos, mas apenas uma comparação com possíveis aplicações alternativas do capital. (BORNIA, 2002, p. 79, grifo do autor)

Bruni e Famá (2008) e Martins (2009) explicam que o ponto de equilíbrio contábil pode ser calculado das seguintes formas:

$$\text{PE em unidades} = \frac{\text{Custos} + \text{Despesas Fixas Totais}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}}$$

Ou,

$$\text{PE em Reais} = \text{PE em unidades} \times \text{Preço de Venda Unitário}$$

A alteração dos custos e despesas fixas incorre o mesmo percentual de mudança no ponto de equilíbrio, mas, se a mudança ocorrer nos custos e despesas variáveis, o efeito dependerá do grau de alteração na Margem de Contribuição Unitária (MARTINS, 2009). Santos (2011, p. 45) coloca que o “comportamento do custo fixo não é tão constante [...] e o custo variável tem certos aspectos que não variam sempre proporcionalmente ao volume” e acrescenta que “as dificuldades existentes na montagem dos dados para a análise não levam em consideração todo o dinamismo envolvido nas empresas e no dia-a-dia dos negócios”.

2.4.3 Margem de segurança

A margem de segurança é um indicador utilizado pelos administradores para controlar as oscilações de venda, “principalmente por quedas por flutuação e decidir quanto à concessão de descontos, abatimentos ou preços promocionais” (ZANELLA, 2010, p. 157). É o valor que excede o ponto de equilíbrio.

De acordo com VanDerbeck e Nagy (2001), representa o valor-limite que as vendas podem reduzir, antes que a empresa sofra prejuízo. Nas palavras de Leone (2000a, p. 354), “é a diferença do que a empresa pode produzir e comercializar, em termos de quantidade de produtos, e a quantidade apresentada no ponto de equilíbrio” e demonstra “o espaço que a empresa tem para fazer lucros após atingir o ponto de equilíbrio”.

Conforme Bornia (2002), há três formas da margem de segurança ser divulgada: em quantidade, em unidades monetárias ou em percentual. No entanto, a forma mais utilizada é em percentual, em virtude de fornecer dados mais fáceis de

serem utilizados pela administração. O cálculo é disposto por Bornia (2002) da seguinte forma:

$$\text{Margem de segurança (\%)} = \frac{\text{Vendas} - \text{Ponto de equilíbrio em Reais}}{\text{Vendas}}$$

De modo geral, a margem de segurança é uma ferramenta que alerta o gestor para situações desfavoráveis à empresa, para que este possa avaliar as circunstâncias e assim, tomar as providências necessárias de forma antecipada.

2.5 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Atualmente, devido à concorrência acirrada no mercado hoteleiro, as empresas devem se sobressair no seu segmento, usufruindo de ferramentas estratégicas, como a contabilidade de custos, que é responsável por fornecer subsídios ao processo de formação de preços, através de elementos de planejamento e controle de custos. Para tanto, é possível citar os diferentes métodos de custeio e gerenciamento de custos, a análise da margem de contribuição e da lucratividade de produtos. A formação do preço de venda é um fator fundamental para a sobrevivência dessas companhias, e está ganhando cada vez mais importância na esfera gerencial.

A determinação dos preços de venda dos produtos é tarefa extremamente importante na empresa moderna, constituindo-se em uma das peças fundamentais do planejamento empresarial, principalmente em economias como a nossa, em freqüentes mutações, obrigando-nos a uma constante análise e revisão dos preços praticados, devendo por isso merecer especial atenção do corpo diretivo. (In: IBRACON - GRELL & BELLOLI, 1995, p. 52).

Martins (2009) discorre que, para fixar o preço de venda do produto ou serviço, conhecer os custos que estes incorrem é importante, porém não suficiente: é preciso ter um mix de informações sobre o mercado e elasticidade da economia para poder fazer a opção mais viável. Para Crepaldi (2010) e Zanella (2010), são três os critérios utilizados na formação do preço de venda: custo, demanda e concorrência.

2.5.1 Critérios de formação do preço de venda

2.5.1.1 Critério de custos

No que diz respeito à apuração do preço de venda em função do custo do produto, o ponto de partida é apurar o custo através de um dos sistemas de custeio, como, por exemplo, o custeio por absorção, custeio variável e custeio baseado em atividades. Após apurado o custo, é acrescido um percentual para margem com finalidade de cobrir gastos extras incidentes sobre o preço. De acordo com Crepaldi (2010), os três critérios de custos mais utilizados são a fixação do *mark-up*, a fixação de margem de lucro e a fixação do retorno do investimento.

Zanella (2010, p. 159) discorre:

O custo tem uma importância fundamental na fixação do preço e reflete o nível de preço que a empresa poderá praticar para ser competitiva. Em hotelaria, utiliza-se com frequência o critério de se estabelecer o preço em função do *mark up*, [...] pela facilidade de uso imediato e por estar consagrada essa prática.

O *mark-up* pode ser calculado das seguintes formas:

$$\text{Percentual de } \textit{mark-up} = \frac{(1 - \text{Custo})}{\text{Preço de Venda}} \times 100\%$$

ou

$$\text{Preço de venda} = \frac{\text{Custo}}{100\% - \text{percentual de } \textit{mark-up}} \times 100$$

Apesar de ser um dos métodos mais utilizados pelas empresas, ele apresenta algumas lacunas que podem prejudicar o preço estabelecido, como não considerar a estrutura de mercado no qual a empresa está inserida e a elasticidade do preço da demanda.

Essa abordagem não tem funcionado adequadamente, porque o cálculo do custo agregado real de um produto ou serviço individual é um processo complexo, que exige coleta e partilha de informações envolvendo diferentes

setores de uma organização. A maioria das empresas não sabe qual é o custo total de um produto ou serviço, ou quando sabe, não repassa tal informação ao executivo de marketing responsável pela determinação de preços. Essa seria uma das principais razões pelas quais os “marketeiros” dedicam tão pouca atenção à fixação de preços [...]. (WERNKE, 2004, p. 127-128)

Sobre o segundo critério, a fixação da margem de lucro, Crepaldi (2010, p. 361) coloca que ela informa “quanto a empresa gera de receita adicional aos custos para fazer face às suas necessidades de distribuição de resultados, cobrir despesas e se capitalizar”. Ainda para Crepaldi (2010), o percentual da margem de lucro desejada é aplicado sobre o custo da unidade vendida, resultando no preço de venda que deve ser utilizado.

O terceiro critério com base nos custos é sobre o retorno do investimento, que, conforme Crepaldi (2010), diz respeito à avaliação da rentabilidade por unidade monetária de cada investimento e na determinação do preço de venda.

2.5.1.2 Critério da demanda

No critério da demanda, diferentemente do critério dos custos, em que as estratégias voltavam-se para dentro da empresa, é fixada a atenção no mercado-alvo. Zanella (2010, p. 162) explica que definir o preço de venda de acordo com o mercado “significa avaliar as situações conjunturais de oferta e procura de bens e serviços, que podem ser influenciadas decisivamente por flutuações cíclicas e sazonais”.

Cobrar aquilo que o mercado pode pagar é um sistema de preços baseado estritamente na demanda. Quando os produtos de uma empresa são altamente diferenciados aos olhos dos consumidores e são bastante procurados, a empresa pode simplesmente fixar o preço no nível mais alto possível para a procura estimada no mercado selecionado. Se basear sua estratégia na demanda, a empresa pode fixar preços, dependendo do mercado que está tentando atingir e da presença ou da ausência de concorrentes. (CREPALDI, 2010, p. 362).

No entanto, a limitação descrita por Zanella (2010, p. 163) é que a organização não possui o “domínio da quantidade dos produtos que pode vender, pois isso depende de decisão e capacidade de demanda do produto. [...] embora a

empresa tenha o controle do preço, à medida que esse aumenta, as vendas decrescem”.

Dentro da esfera da demanda, Crepaldi (2010) cita e explica três estratégias: preço de penetração (produto novo no mercado) ou baixo (produto já existente), no qual a empresa coloca seu produto a preço menor que o de mercado, beneficiando seus clientes para posteriormente elevar e obter o retorno esperado, geralmente utilizado por empresas novas no segmento; preço de paridade é o preço médio dos principais concorrentes e empregado principalmente por empresas que possuem diferencial, buscando atrair clientela; e *skimming* (produto novo no mercado) ou *premium* (produto já existente) é a estratégia mais arriscada, na qual o preço proposto é acima do preço de mercado, mas que, geralmente, propõe uma inovação no produto, e espera que os clientes estejam dispostos a pagar por esta novidade.

2.5.1.3 Critério da concorrência

Zanella (2010) coloca que este é um método frequentemente utilizado por empresas do ramo hoteleiro, a partir da troca de informações ou de pesquisas de mercado. Para Crepaldi (2010), o critério da concorrência foca nas práticas de mercado, e as decisões estão interligadas aos movimentos que as empresas poderão fazer em casos de ameaças.

Bernardi (1998) explica que a empresa se torna mais competitiva na medida em que conhece os próprios resultados de custos e despesas, que auxilia a entender e interpretar os custos da concorrência, assim como da sua estratégia competitiva.

2.6 ESTUDOS APLICADOS

Este tópico da revisão da literatura tem o objetivo de resgatar estudos realizados em outras regiões do Brasil, com temas próximos ao proposto nesta pesquisa.

Na busca por material científico, foram encontrados alguns com foco nas regiões nordeste, norte e sul do Brasil. Dentre eles, a tese de doutorado defendida

por Silva (2000), que investigava a prática da gestão econômica no setor hoteleiro do nordeste. Ao término da coleta de dados, o autor obteve que 68% das empresas empregam o custeio por absorção para fins gerenciais, concluindo que estas organizações não possuem informações seguras sobre seus custos.

As pesquisas de Leitão e Silva (2006) e Lima, Egito e Silva (2004) procuraram realizar uma comparação com o que foi concluído por Silva (2000). O artigo publicado por Leitão e Silva (2006) analisava a utilização do custeio variável em hotéis da região nordeste do Brasil. É exposto pelos autores, em sua análise conclusiva, que 72,1% da amostra entrevistada utiliza o custeio por absorção como sistema de custeio, fazendo amplo uso da prática de rateios de custos fixos. Foi observado também que o custeio variável parece ser o sistema de custeio mais viável para o processo de gerenciamento de hotéis, pois empregado da forma correta ele pode melhorar a qualidade das informações e das decisões da companhia.

No artigo de Lima, Egito e Silva (2004), é feito um comparativo com os estabelecimentos de hospedagem da região nordeste e norte do Brasil sobre a utilização de informações de custos no processo gerencial. Os resultados demonstram que 78,13% dos entrevistados utilizam centros de custos, sendo que apenas 34,37% adotam um sistema de informação. Dos respondentes, 25% afirmam utilizar o custeio variável como ferramenta de auxílio ao processo decisivo e 56,25% informaram conhecer a margem de contribuição dos produtos e serviços. Diante desses e de outros dados da pesquisa, os autores concluíram que as ferramentas utilizadas na gestão hoteleira da região são inadequadas para uma eficaz tomada de decisão, mesmo que cerca de 75% afirmam ser de muita importância.

O estudo empírico de Oliveira *et al* (2008) refere-se à utilização da gestão de custos para tomada de decisão em Porto de Galinhas. A partir dos resultados obtidos com a amostra, os autores fizeram um levantamento sobre os critérios que são levados em conta pelos administradores na hora de definir os seus custos, que apontou que a amostra se divide entre uma combinação de mercado e custos e somente custos.

Outro material de destaque para o referencial foi publicado por Caldas, Caldas e Silva (2006), o qual diz respeito à estrutura da gestão de custos no setor de hospedagem nordestino. A partir da pesquisa enviada à amostra, obteve-se que o custeio por absorção é o mais utilizado, com cerca de 76%. A definição do preço

de venda fica a critério do período da estação, seguido pela concorrência, e em 50% da amostra, as informações de custos são utilizadas para a tomada de decisões.

Rosa e Morgan (2006) desenvolveram um artigo que foi publicado na revista *Contabilidade Vista e Revista*, que pode ser útil para empresas prestadoras de serviço, na qual é feita uma diferenciação dos conceitos de custos de empresas industriais para empresas de serviços. Através da pesquisa, as autoras concluíram que 55% da amostra consegue definir seu objeto de custo, e que o método de custeio mais utilizado entre a amostra é o custeio variável ou direto, que 60% das empresas pesquisadas ainda encontram dificuldades na separação de custos e despesas, e que cerca de 63% da amostra define o seu preço de venda de acordo com a concorrência.

Em Machado, Machado e Holanda (2006), o assunto abordado foi o processo da definição do preço de venda nos hotéis do município de João Pessoa – PB. Os resultados encontrados foram que o critério de custos foi o mais representativo dentre a amostra, combinado com o critério da demanda, e que os fatores que as empresas consideram fundamentais para a formação do preço são os custos, a estação do ano e a fidelidade dos clientes.

Para finalizar, na região sul do Brasil, temos os estudos desenvolvidos por Vieira e Souza (2005) e por Lunkes (2009). Vieira e Souza (2005) objetivaram analisar o sistema de informações de custos direcionados para os resorts e sua utilização na apuração dos resultados econômico-financeiros destas empresas. Ao final da pesquisa, os autores concluíram que as organizações não possuem conhecimento sobre a contabilidade de custos, e os resultados demonstraram que 66% utilizam o custeio variável como forma de apuração do custo e 50% definem o preço de venda a partir do mercado, não considerando os custos dos serviços. Na pesquisa de Lunkes (2009), o objetivo era o mesmo apresentado por Vieira e Souza (2005), porém direcionado para todo o setor hoteleiro de Florianópolis. Os resultados demonstraram que a maioria dos empreendimentos utilizam o custeio ABC, seguido pelo custeio variável e definem o preço de venda basicamente pela concorrência e pelo mercado.

3 ESTUDO

3.1 APRESENTAÇÃO DO MUNICÍPIO DE BENTO GONÇALVES - RS

O turismo está enfrentando diversas transformações, e, por esta razão, vem crescendo substancialmente nos últimos anos no Brasil, estimulando a criação de novos empreendimentos hoteleiros, que ofereçam conforto e qualidade de serviços aos clientes.

O município de Bento Gonçalves – RS foi escolhido como foco da presente pesquisa, por ser um importante polo moveleiro, vitivinícola e turístico da Serra Gaúcha. A população, em 2011, de acordo com o IBGE, era de 108.490, e o PIB de 2009 de R\$ 2,59 bilhões.

Fundada há 122 anos, a cidade foi inicialmente colonizada por imigrantes italianos, que começaram o plantio das videiras em virtude do clima local ser muito parecido com o europeu. Atualmente, o município é conhecido internacionalmente por ser a Capital Brasileira da Uva e do Vinho, evidenciando a qualidade dos produtos, e por possuir o Fundaparque, que pode ser comparado às melhores estruturas do mundo, o qual sedia importantes eventos para a indústria, comércio e serviços, como a Fimma Brasil, Movelsul Brasil, Casa Brasil, Expobento, e Fenavinho.

Inspirada pela vitivinicultura, Bento Gonçalves foi selecionada pelo Ministério do Turismo como um dos 65 Destinos Indutores do Desenvolvimento Turístico Regional do Brasil, atraindo em média 800 mil visitantes por ano, de acordo com dados publicados na 39ª Revista Panorama Socioeconômico (2010). Para receber estes turistas, o município em questão conta com trinta e cinco estabelecimentos de hospedagem, entre hotéis e pousadas, de acordo com o Sindicato de Hotéis, Restaurantes, Bares e Similares – SHRBS da Serra Gaúcha.

O setor vitivinícola representa a terceira maior economia da cidade e é formado por empresas de destaque, como a Vinícola Aurora, Vinhos Salton, Miolo Wine Group e a Casa Valduga, e também por vinícolas familiares, de menor porte, que colaboram com a diversidade e distribuição dos produtos.

O turismo bento-gonçalvense dispõe de inúmeros roteiros ligados ao enoturismo, os quais buscam retratar a cultura preservada pelos descendentes dos imigrantes italianos em conjunto com as belezas naturais.

A 40ª publicação da Revista Panorama Socioeconômico (2011) traz uma divulgação dos mais visitados roteiros e atrativos turísticos que Bento Gonçalves proporciona ao turista. O principal destino enoturístico do Brasil, e o mais visitado da cidade, é o Vale dos Vinhedos, que conta com mais de trinta vinícolas, que disponibilizam visitação e degusta o, e hotéis, pousadas e restaurantes com ampla estrutura de atendimento ao visitante. O segundo roteiro turístico mais visitado da cidade   a Cooperativa Vinícola Aurora, acompanhada da Vinícola Salton, que fica em terceiro. Os Caminhos de Pedra vem logo em seguida; neles os visitantes podem observar as atividades t picas sendo desenvolvidas e se deparam com a história viva da imigra o italiana. Em quinto lugar está o Vale do Rio das Antas, que fascina os turistas pela paisagem natural, pelo contato com a natureza e pela degusta o de produtos característicos da região. O passeio de Maria Fumaça   outro atrativo muito requisitado pelos visitantes, assim como o parque temático Epopeia Italiana e o Tour Via del Vino.

Um destaque recente para Bento Gonçalves foi a classifica o para Centro de Treinamento de Sele oes da Copa do Mundo da Fédération Internationale de Football Association - FIFA 2014, e   considerada "Cidade S telite", pois possui sete hotéis cadastrados e aptos a receber sele oes ou visitantes. Em virtude disso e do aumento significativo do turismo na região, estão sendo realizados diversos projetos pela prefeitura em conjunto com o Ministério do Turismo, sindicatos locais e outras parcerias, buscando qualificar e preparar os estabelecimentos, gestores e colaboradores para melhor receber seus clientes.

3.2 AMOSTRA

De acordo com dados fornecidos pelo SHRBS da Serra Gaúcha, até o mês de outubro de 2012, Bento Gonçalves contava com trinta e cinco estabelecimentos de hospedagem, entre hotéis ou pousadas. Assim, em virtude do universo da pesquisa ser, de certa forma, pequeno, e para obter um levantamento de dados significativo, a amostra seria composta pelas 35 empresas do ramo existentes atualmente no município. No entanto, não foi possível estabelecer contato com três empresas e duas negaram-se a responder o questionário por motivos internos. Em fun o disto, a amostra foi composta por apenas 30 empresas. A lista completa de todos os estabelecimentos pode ser visualizada no apêndice B.

3.3 LEVANTAMENTO E COLETA DE DADOS

A ferramenta utilizada para fazer o levantamento dos dados foi um questionário (apêndice A) inspirado no modelo de Silva (2000), composto por dezoito questões, contendo perguntas abertas e de múltipla escolha. As questões iniciais contemplaram informações da empresa, de forma que pudesse ser feita uma caracterização dos estabelecimentos. Na sequência, as perguntas foram direcionadas a responder o objetivo geral da pesquisa, ou seja, o levantamento dos métodos e técnicas de custeio e das informações contábeis em que os gestores dos hotéis de Bento Gonçalves – RS baseiam as suas decisões.

Para a aplicação do questionário, foi considerada a amostra de trinta estabelecimentos, das quais obteve-se 43% de retorno, ou seja, treze empresas participaram da pesquisa. O período atribuído à coleta de dados foi de 03 a 15 de outubro de 2012, e o procedimento foi realizado de duas formas: por telefone e e-mail. Inicialmente, através do contato por telefone, foi solicitada a autorização das empresas para o envio do formulário e a participação dos estabelecimentos na pesquisa, explicando os objetivos e os benefícios que a pesquisa poderá fornecer. Além disso, foi informado aos participantes que a pesquisa tem caráter científico e que as respostas somente seriam divulgadas sob o aspecto global, uma vez que o formulário foi desenvolvido com o auxílio da ferramenta Google Drive, que fornece total anonimato ao participante, não informando ao pesquisador quem respondeu a pesquisa.

3.4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

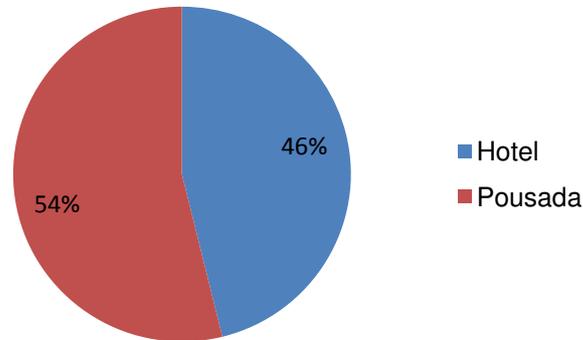
Os dados obtidos com a amostra respondente foram tabulados em planilha eletrônica, e, para melhor análise, foram criados gráficos e tabelas para demonstrar os resultados, que serão demonstrados e analisados descritivamente a seguir, associando estes à fundamentação teórica da pesquisa.

3.4.1 Questão 1

O formulário de pesquisa iniciava questionando sobre o enquadramento do estabelecimento quanto à categoria de hotel ou pousada. A partir da amostra

respondente, obteve-se um maior retorno de pousadas, com 54% contra 46% de hotéis, como aponta o gráfico da Figura 8.

Figura 8: Categoria

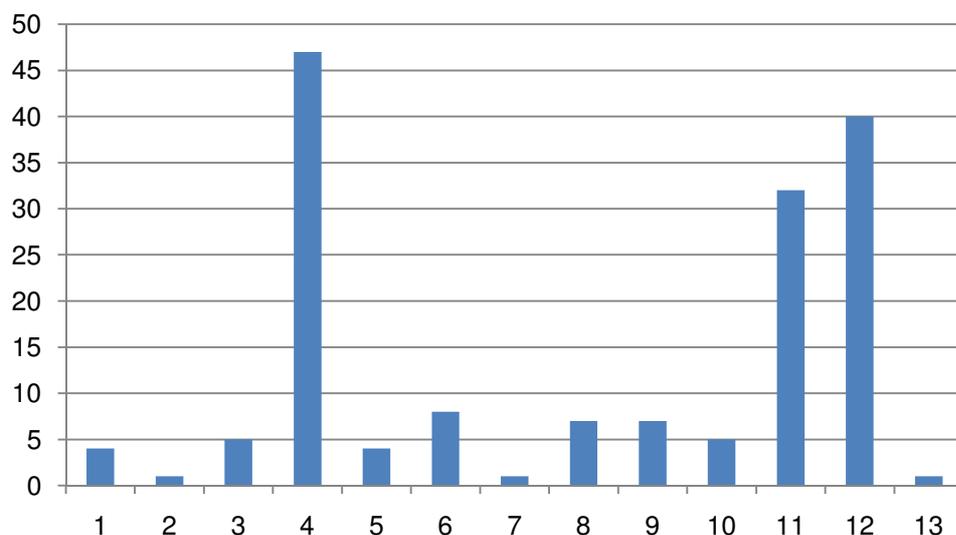


Fonte: Elaborada pela autora com base em dados da pesquisa.

3.4.2 Questão 2

Quando se questionou a respeito do número de colaboradores, a média dos respondentes ficou em 12 por empresa, na qual as organizações com maior e menor número de funcionários eram de 47 e 1, respectivamente. Essa diferença significativa pode-se justificar devido ao fato da pesquisa mesclar hotéis e pousadas de diferentes características. O gráfico em barras apresentado na Figura 9 demonstra analiticamente estes números por respondente.

Figura 9: Número de colaboradores

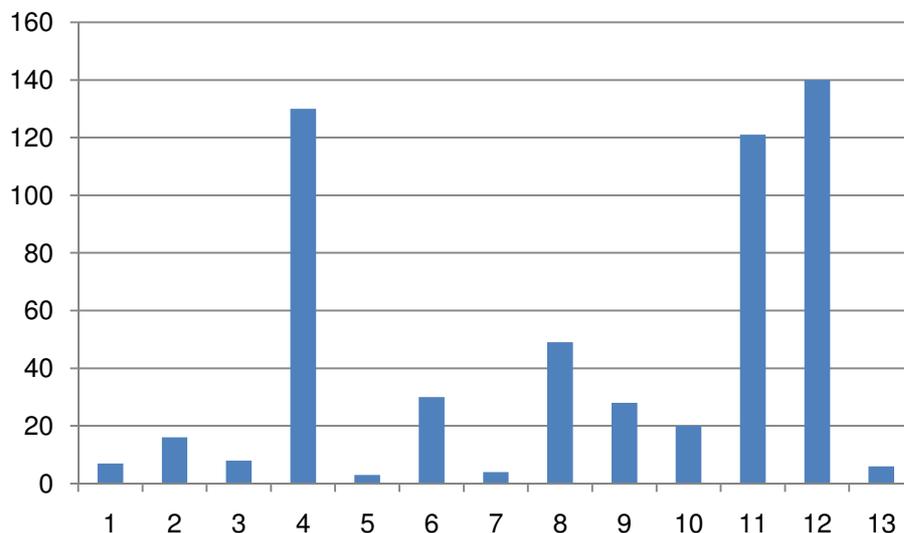


Fonte: Elaborada pela autora com base em dados da pesquisa.

3.4.3 Questão 3

A questão 3 referia-se ao número de quartos existentes no estabelecimento. Da amostra respondente, pode-se perceber que a quantidade variou de acordo com o tipo do estabelecimento. No entanto, os maiores números não são necessariamente somente de hotéis. Em pousadas, a maior capacidade de leitos é de 49, e a menor, de 3. Já em hotéis, a maior capacidade é de 140 quartos, e a menor, de 16. Na Figura 10 o número de quartos é apresentado detalhadamente por respondente.

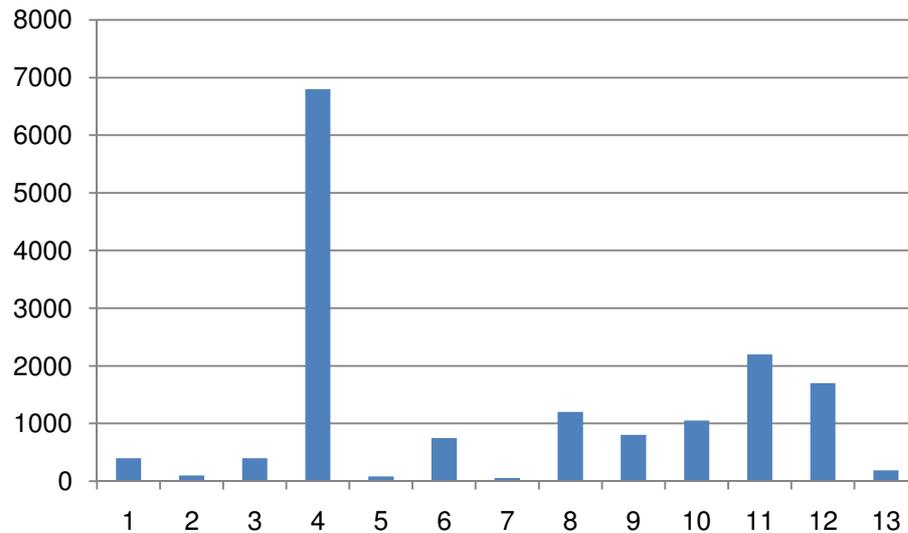
Figura 10: Número de quartos



Fonte: Elaborada pela autora com base em dados da pesquisa.

3.4.4 Questão 4

Esta questão tinha o objetivo de verificar a área construída de cada empresa. A partir das respostas, observou-se que a média da área construída de pousadas ficou em 446m², sendo a maior com 1200m² e a menor com 55m². Já a média de hotéis ficou em 2100m², no qual o maior possui 6800m² e o menor 100m². O gráfico da Figura 11 demonstra estes dados por respondente.

Figura 11: Área construída

Fonte: Elaborada pela autora com base em dados da pesquisa.

3.4.5 Questão 5

O objetivo desta questão não era somente conhecer o faturamento bruto anual destas empresas, como também o faturamento bruto médio anual do setor pesquisado e o porte das empresas. No entanto, a pergunta 5 foi preenchida apenas por 38% das empresas respondentes, o que impossibilitou alcançar totalmente o objetivo. Acredita-se que, por se tratar de uma questão sigilosa e estratégica, os demais preferiram não responder.

Na Tab. 3 foram dispostos os números fornecidos na pesquisa, na qual foram atribuídas letras para cada empresa com a finalidade de preservar a identidade de cada respondente. Podemos observar também que o maior faturamento bruto anual é de R\$ 4.000.000,00 e o menor de R\$ 26.000,00.

Tabela 3 – Faturamento bruto anual

Empresa	Faturamento Bruto Anual
A	R\$ 400.000,00
B	R\$ 100.000,00
C	R\$ 26.000,00
D	R\$ 250.000,00
E	R\$ 4.000.000,00

Fonte: Elaborada pela autora com base em dados da pesquisa.

Para a classificação do porte das empresas pesquisadas, utilizou-se o critério por número de empregados do IBGE e do SEBRAE, em virtude da questão 5 não ter sido respondido pela maioria das empresas. Este critério de classificação não possui fundamentação legal, sendo empregado apenas para fins bancários, ações de tecnologia, exportação etc. Para fins legais, emprega-se a legislação do Simples (Lei 123 de 15 de dezembro de 2006), que limita por faturamento bruto anual.

Os dados apresentados na Tab. 4 foram contabilizados a partir dos resultados obtidos na questão 2, a qual referia-se ao número de colaboradores da empresa. Dessa forma, observa-se que dez estabelecimentos enquadram-se como Micro Empresa, sendo três hotéis e sete pousadas, e três estabelecimentos são caracterizados como Pequena Empresa, na qual todos são hotéis. Como as organizações respondentes não possuem mais que 50 funcionários, nenhuma se enquadra como Média e Grande Empresa.

Tabela 4 – Porte das empresas

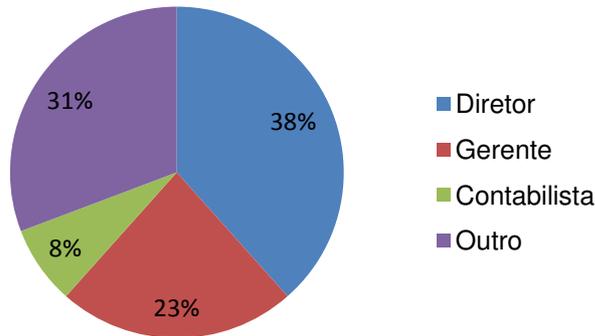
Porte	Nº de Hotéis	Nº de Pousadas
Micro (até 9 empregados)	3	7
Pequena (de 10 a 49 empregados)	3	0
Média (de 50 a 99 empregados)	0	0
Grande (mais de 100 empregados)	0	0

Fonte: Elaborada pela autora com base em dados da pesquisa.

3.4.6 Questão 6

Esta questão procurava saber qual a posição hierárquica do colaborador respondente da pesquisa na empresa em questão. Obteve-se então que 38% dos questionários respondidos foram feitos pelo diretor da empresa, 23% pelo gerente, 8% pelo contabilista e 31% por colaboradores diversos, conforme é apresentado na Figura 12.

Figura 12: Posição hierárquica do respondente



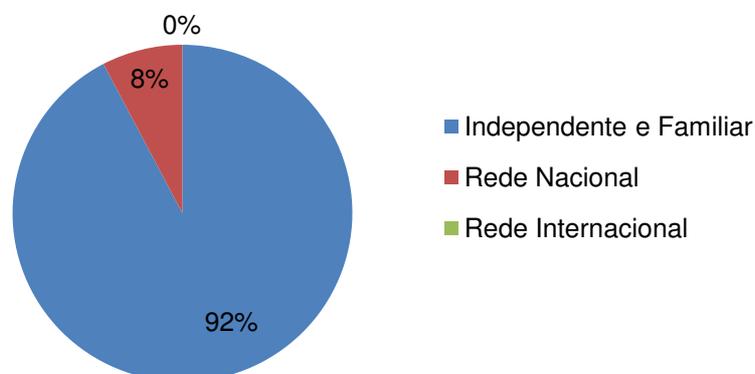
Fonte: Elaborada pela autora com base em dados da pesquisa.

3.4.7 Questão 7

Buscou-se verificar, através da questão 7, se as empresas fazem parte de alguma rede de empresas, assim como conhecer em quais mercados estas organizações estão inseridas.

O gráfico em forma de pizza apresentado na Figura 13 demonstra os dados conforme análise das respostas desta pergunta, em que 92% dos estabelecimentos são empresas independentes e familiares, e apenas 8% pertencem a alguma rede nacional, sendo que nenhum dos respondentes se identificou como rede internacional. Com os mesmos percentuais, verifica-se que 92% das empresas que participaram da pesquisa atuam somente na região de Bento Gonçalves – RS e 8% também atuam em outros estados.

Figura 13: Classificação

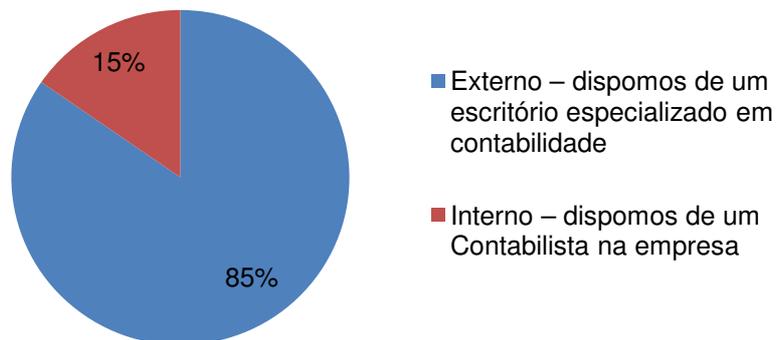


Fonte: Elaborada pela autora com base em dados da pesquisa.

3.4.8 Questão 8

A questão 8 tinha por objetivo conhecer qual a forma de serviço contábil que as empresas respondentes utilizam, na qual constatou-se que 85% terceirizam este processo com um escritório externo especializado em contabilidade, e 15% dispõem de um contabilista interno, como é apresentado no gráfico da Figura 14.

Figura 14: Serviço contábil



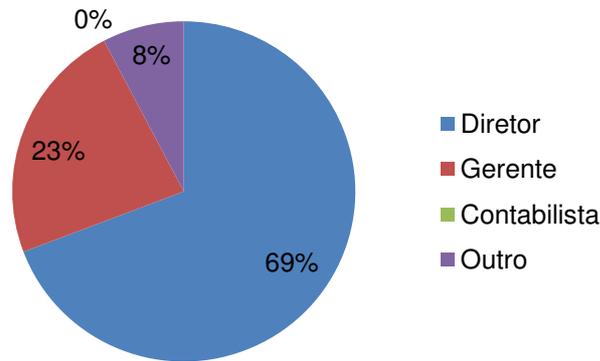
Fonte: Elaborada pela autora com base em dados da pesquisa.

3.4.9 Questão 9

O foco da questão 9 era conhecer a função da pessoa responsável pela tomada de decisões sobre preços de venda dos produtos e serviços da empresa.

Como foi distribuído no gráfico da Figura 15, em 69% dos casos respondentes, este processo fica a cargo do diretor, 23% do gerente e 8% para outros colaboradores. Por se tratar de uma decisão que reflete diretamente nas receitas das empresas, o contabilista não é responsável por este procedimento, apenas fornece informações para que a organização possa fundamentar sua decisão.

Figura 15: Responsável pela tomada de decisão



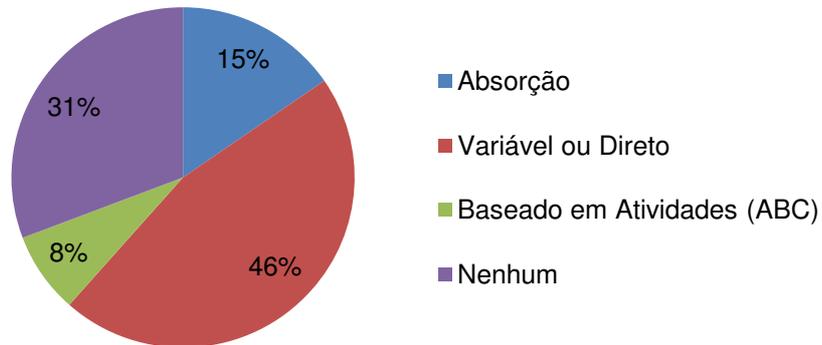
Fonte: Elaborada pela autora com base em dados da pesquisa.

3.4.10 Questão 10

A presente questão perguntava qual é o método de custeio utilizado pelo estabelecimento para fins de tomada de decisão, na qual o objetivo era comparar com resultados obtidos em outras pesquisas pelo país e confrontar com o que a literatura indica para este fim.

De acordo com Lima, Egito e Silva (2004), o custeio variável é o mais indicado para a tomada de decisão, pois fornece subsídios que servem tanto para o planejamento a longo prazo como para ações imediatas, já o custeio por absorção, quando utilizado para fins gerenciais, pode fornecer informações equivocadas, em virtude deste método agregar os custos fixos aos produtos e serviços dos empreendimentos, pois estes independem da taxa de ocupação. O custeio baseado em atividades também é indicado para tomada de decisões, em virtude de proporcionar uma melhoria nas decisões gerenciais, por ter maior precisão do custo real do produto ou serviço, sempre em busca da rentabilidade do negócio (MARTINS, 2009).

A partir dos resultados obtidos, observou-se que 46% das empresas pesquisadas já empregam o custeio variável, e 8% utilizam o custeio baseado em atividades, ou seja, mais da metade dos respondentes já estão munidos de um método direcionado para a tomada de decisão. Na sequência, 15% ainda utilizam o custeio por absorção, enquanto que 31% ainda não utilizam nenhum método de custeio. A Figura 16 apresenta o gráfico com estes percentuais.

Figura 16: Método de custeio

Fonte: Elaborada pela autora com base em dados da pesquisa.

3.4.11 Questão 11

O foco da questão 11 era descobrir o motivo de 31% das empresas respondentes ainda não utilizarem algum método de custeio para fins de tomada de decisões. Na análise das respostas da amostra, assim como é apresentado na Figura 17, pode-se verificar que 75% informaram que o processo está em fase de implantação e para 25% não há necessidade no momento, não sendo motivo desta não utilização a falta de conhecimento.

Um fato importante é que alguns métodos de custeio não são aceitos pela legislação fiscal, também podendo ser este um dos motivos que um número significativo das empresas respondentes da pesquisa ainda não possuem um método de custeio específico para fins gerenciais.

Figura 17: Motivo da não utilização de um método de custeio

Fonte: Elaborada pela autora com base em dados da pesquisa.

3.4.12 Questão 12

Esta pergunta era designada somente às empresas respondentes que empregam algum método de custeio, e questionava o uso de algum mecanismo de controle que fornece as informações de custos com agilidade para que o tomador de decisão possa fundamentar a sua escolha.

Com base nas respostas obtidas, 56% possuem algum mecanismo de controle que fornece as informações de custo com agilidade, 11% também possuem mecanismo de controle, porém com pouca agilidade, e 33% não possuem. O gráfico da Figura 18 apresenta essa distribuição.

Figura 18: Mecanismo de Controle



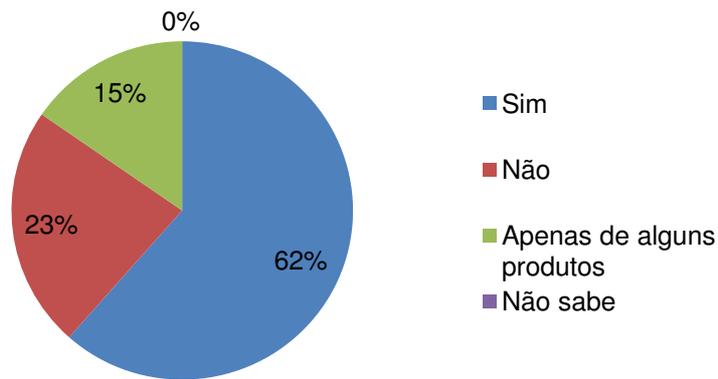
Fonte: Elaborada pela autora com base em dados da pesquisa.

3.4.13 Questão 13

Margem de contribuição e ponto de equilíbrio são conceitos muito importantes para a gestão de uma empresa. O primeiro conceito diz respeito a quanto o produto contribui para cobrir os custos fixos, e o segundo refere-se ao ponto em que o total das vendas é igual ao total de despesas, não resultando em lucro e nem em prejuízo, mas apenas no equilíbrio.

Da amostra respondente, 62% informa que possui conhecimento, 23% não possui, e 15% possui, mas somente de alguns produtos ou serviços, como é demonstrado na Figura 19.

Figura 19: Margem de contribuição e ponto de equilíbrio



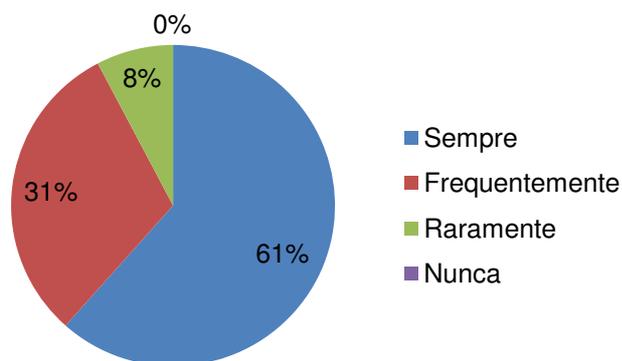
Fonte: Elaborada pela autora com base em dados da pesquisa.

3.4.14 Questão 14

Esta pergunta tinha o objetivo de descobrir se o gestor disponibiliza de relatórios de custos de seus produtos e serviços, sejam fornecidos pelo sistema próprio ou pela contabilidade, para auxiliar o processo das tomadas de decisões e com qual frequência faz isso.

Os resultados obtidos da amostra respondente demonstraram que 61% sempre faz uso desta ferramenta, 31% frequentemente e 8% raramente utilizam. A Figura 20 apresenta este percentual graficamente.

Figura 20: Relatórios de custos

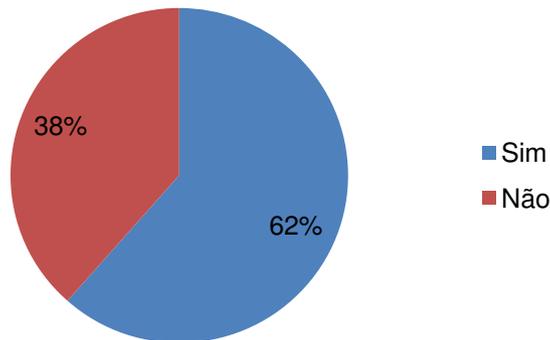


Fonte: Elaborada pela autora com base em dados da pesquisa.

3.4.15 Questão 15

A utilização de um centro de custos para apurar os gastos departamentais era a pergunta da questão 15. O uso dessa ferramenta possibilita acompanhar o desempenho individual de cada setor da empresa. Como pode ser observado no gráfico da Figura 21, 62% da amostra respondente disse que sim, e 38% não utiliza.

Figura 21: Centro de custo



Fonte: Elaborada pela autora com base em dados da pesquisa.

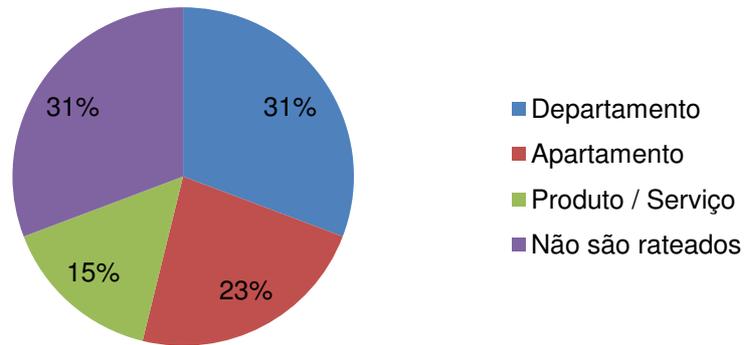
3.4.16 Questão 16

Os custos indiretos precisam de uma base de rateio para serem atribuídos aos produtos e, desta forma, na questão 16 foi questionado qual é essa base de rateio utilizada por cada uma das empresas.

A análise dos resultados obtidos demonstrou que 69% das empresas rateiam seus custos, na qual 31% apropriam por departamento, 23% por apartamento, 15% por produto ou serviço. Os 31% restantes, informaram que os custos indiretos não são rateados, como é apresentado graficamente na Figura 22.

O rateio dos custos indiretos é relacionado com o uso do custeio por absorção, e não com o custeio variável ou com o ABC. Nos resultados obtidos da questão 10, apenas 15% das empresas afirmaram empregar o uso do custeio por absorção, o que contraria o resultado obtido nesta questão, em que 69% das empresas possuem uma base de rateio de seus custos indiretos.

Figura 22: Base de rateio dos custos indiretos



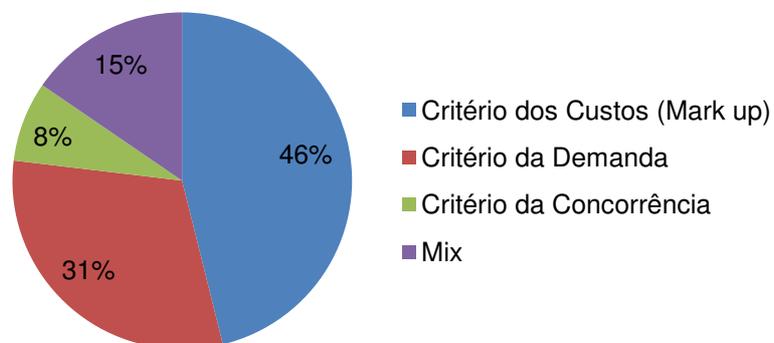
Fonte: Elaborada pela autora com base em dados da pesquisa.

3.4.17 Questão 17

A formação do preço de venda era o objeto da questão 17. Nela, questionou-se qual era o critério utilizado pelo gestor do estabelecimento para definir o preço de venda de seus produtos e serviços para as empresas, considerando todas as empresas da amostra, a fim de se obter um panorama completo desta população.

Na Figura 23 é apresentado o gráfico em percentuais com os resultados da amostra respondente, na qual 46% empregam o critério de custos, 31% utilizam o critério da demanda, 8% se baseiam pelo critério da concorrência, e 15% fazem um mix dos três critérios.

Figura 23: Formação do preço de venda



Fonte: Elaborada pela autora com base em dados da pesquisa.

3.4.18 Questão 18

Para finalizar o questionário, a questão 18 fazia referência à importância das informações de custos para a gestão das empresas atualmente, e todos os casos responderam que consideram muito importante conhecer os custos dos produtos e serviços para obter os melhores resultados provindos de novas decisões.

Apesar de todos considerarem muito importante, ao longo dos resultados obtidos, percebe-se que ainda há deficiências no uso correto dos métodos de custeio e das informações que a contabilidade de custos proporciona.

3.5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção será realizada uma discussão e comparação dos resultados obtidos na presente pesquisa, com estudos semelhantes a presente pesquisa aplicados em outras regiões do país.

Partindo dos resultados apresentados na seção 3.4.10, que se refere aos métodos de custeio para fins gerenciais, temos que 69% das empresas fazem uso de algum método de custeio, em que a maioria (46%) dos respondentes utiliza o custeio variável, 15% empregam o custeio por absorção, e 8% o ABC. Comparando estes valores com os outros estudos demonstrados na Tab. 5, pode-se verificar a predominância do uso do custeio variável na região sul e centro-oeste do país, acompanhada pelo custeio por absorção e ABC. Já nas regiões norte e nordeste, o custeio por absorção apresenta-se na maioria dos casos quando se trata de fins gerenciais, seguida pelo custeio variável e ABC.

Tabela 5 – Comparativo dos métodos de custeio

Pesquisa	Absorção	Variável	ABC
Presente (Sul)	15,0%	46,0%	8,0%
Vieira e Souza (2005) (Sul)	0,0%	80,0%	20,0%
Lunkes (2009) (Sul)	5,0%	45,0%	50,0%
Lima, Egito e Silva (2004) (Norte e Nordeste)	62,5%	25,0%	6,2%
Silva (2000) (Nordeste)	67,9%	25,9%	5,4%
Caldas, Caldas e Silva (2006) (Nordeste)	77,0%	20,0%	3,0%
Leitão e Silva (2006) (Nordeste)	72,1%	24,5%	3,4%
Rosa e Morgan (2006) (Centro-Oeste)	0,0%	75,0%	0,0%

Fonte: Elaborada pela autora com base em dados de pesquisas de Vieira e Souza (2005), Lunkes (2009), Lima, Egito e Silva (2004), Silva (2000), Caldas, Caldas e Silva (2006), Leitão e Silva (2006) e Rosa e Morgan (2006).

Em relação ao conhecimento sobre margem de contribuição e ponto de equilíbrio, obteve-se a partir da amostra respondente que 62% afirmam conhecer de todos os produtos e serviços, 15% destes só conhecem de alguns produtos e serviços, e 23% desconhecem. Confrontando estes resultados com os apresentados por Lima, Egito e Silva (2004) e Leitão e Silva (2006), percebe-se certa semelhança, destacando maioria para aqueles que conhecem a margem de contribuição e ponto de equilíbrio de todos os seus serviços, com 56,25% e 52,4% respectivamente, com 15,63% e 14,3% conhecem somente de alguns serviços, diferentemente do estudo realizado em 2000 por Silva, em que apenas 32,10% responderam conhecer.

No entanto, só quem utiliza o custeio variável encontra a margem de contribuição e, conseqüentemente, o ponto de equilíbrio. Como foi apresentado na seção 3.4.10, na presente pesquisa apenas 46% dos respondentes empregam este método, o que confirma que a ferramenta não está sendo utilizada corretamente ou que o respondente se equivocou ao responder. Concomitantemente a este fato, quando foi questionada a forma de rateio dos custos indiretos, 69% afirmaram fazer o rateio, seja por departamento, apartamento ou serviço. No entanto, a alocação dos custos indiretos a partir de uma base de rateio está relacionada ao uso do custeio por absorção, e somente 15% das empresas empregam este método.

Com base no uso de centro de custos para gastos departamentais na presente pesquisa, obteve-se um percentual positivo de 62% contra 38% negativo. Na investigação de Lima, Egito e Silva (2004), o resultado foi de que 78,13% utilizam centro de custos e 21,88 não utilizam. Resultado semelhante foi encontrado por Silva (2000), no qual 51,86% responderam que sim e 46,91% que não.

Na análise dos resultados da questão sobre a forma de rateio dos custos indiretos, 31% informou que faz o rateio por departamento, 23% por apartamento e 15% por produto e serviço, sendo que 31% responderam não realizar este rateio. Os resultados obtidos nos estudos empíricos de Silva (2000), Lima, Egito e Silva (2004) e Leitão e Silva (2006) assemelham-se com o resultado da presente pesquisa, pois, na maioria dos casos, o rateio ocorre por departamentos, e, na seqüência, está o rateio por número de apartamentos e por produtos e serviços.

No que diz respeito à formação do preço de venda dos produtos e serviços, obteve-se com a amostra respondente que 46% praticam seu preço de acordo com os custos do produto ou serviço, 31% com base na demanda do mercado, 8% na concorrência, e 15% afirmam fazer um mix dos três critérios para definir seu preço.

No estudo elaborado por Vieira e Souza (2005), 50% dos respondentes definem o preço de venda a partir do preço de mercado. Já para Lunkes (2009), a maioria, com 31%, respondeu que tomam por base o preço da concorrência, seguidos pelo preço de mercado e pelo mix dos critérios com 27% cada, e pelo critério dos custos, com apenas 15%. Em Machado, Machado e Holanda (2006), a predominância foi do mix dos elementos de demanda e custos com 71%. O critério de custos possui a maioria na pesquisa elaborada por Oliveira *et al* (2008) juntamente com o mix de demanda e custo, em que aparecem iguados em 40%, seguido pelo critério da demanda com 20%. No estudo de Caldas, Caldas e Silva (2006), em primeiro lugar está o critério de custos com 60%, em segundo, o critério da demanda com 30% e em terceiro, o mix de custos e demanda com apenas 3%. Na região centro-oeste, Rosa e Morgan (2006), concluíram que a base de cálculo para 63% da amostra é o preço do concorrente, seguido pelo critério dos custos, com 27%.

Analisando os dados demonstrados, pode-se concluir que as empresas hoteleiras da região sul e as empresas de serviço da região centro-oeste fornecem um suporte mais adequado à tomada de decisão que a região norte e nordeste, em virtude da predominância do uso do custeio variável.

Há uma grande variação nos resultados encontrados a respeito da formação do preço de venda em pesquisas aplicadas, em virtude de existir uma relação entre os custos, demanda e a concorrência. A média dos resultados dos estudos descritos anteriormente ficou de 31,1% para o critério de custos, 26,2% para a demanda, 16,9% para a concorrência, e 25,8% para o mix destes três critérios. Para alguns autores do assunto, o mais correto é fazer uma combinação destes três elementos e, a partir disso, elaborar o preço de venda.

4 CONCLUSÃO

O ambiente competitivo existente atualmente entre as empresas em geral tem forçado a busca por alternativas que garantam a sobrevivência e a consolidação da empresa no mercado. A partir do aprimoramento das práticas gerenciais, as informações relativas aos custos dos produtos e serviços tornaram-se um elemento diferencial, que é imprescindível para o entendimento dos recursos consumidos e para as tomadas de decisões organizacionais.

As informações de custos estão diretamente ligadas ao método de custeio utilizado, e as organizações devem analisar as características de cada método e comparar com as necessidades que possuem, para que possam usufruir de todos os benefícios que o sistema pode fornecer.

A partir dos resultados obtidos através do levantamento de dados realizado no setor hoteleiro de Bento Gonçalves - RS, constatou-se que o método de custeio predominante foi o custeio variável ou direto, com 46%, que, segundo referências literárias, é o mais adequado para o suporte à tomada de decisão, em virtude de atribuir ao custo do produto somente os custos e despesas variáveis do produto em questão.

Quanto aos fatores que as empresas levam em conta na formação do preço de venda de seus produtos e serviços, 46% da amostra respondente informou utilizar o critério dos custos, que caracteriza-se pelo acréscimo de um percentual, chamado markup, sobre o custo do produto, destinado a cobrir os gastos extras. Alguns autores revelam que a forma mais apropriada de se definir o preço que seu serviço irá custar é a partir de uma combinação de elementos de custos, demanda e concorrentes.

Os resultados obtidos a partir da pesquisa revelaram que todos os respondentes acreditam ser de muita importância as informações de custos para o processo gerencial em função de um mercado competitivo e exigente, mesmo sem demonstrar possuir um entendimento profundo sobre o assunto. No entanto, constatou-se uma vasta oportunidade de crescimento na área de custos, pois 46% das empresas pesquisadas ainda não possuem um controle de custos voltado para a gestão de decisões organizacionais. Este número significativo pode estar relacionado ao fato de que nem todos os métodos de custeio adequados para a tomada de decisão são aceitos legalmente pelo fisco, ou, ainda, ao fato dos custos

de implantação e controle contínuo, em paralelo ao método legal, serem relativamente altos, em que os benefícios do método não compensarão todos os custos da empresa.

Considerando o objetivo proposto, pode-se concluir que o mesmo foi totalmente atingido. De modo geral, a maioria das empresas da amostra respondente fornece um suporte adequado ao processo decisório, em virtude do uso do custeio variável, ainda que, de certa forma, limitado, assim como um critério apropriado para a formação do preço de venda.

4.1 RECOMENDAÇÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

A pesquisa desenvolvida contribui efetivamente para um melhor entendimento dos métodos de custeio e dos critérios de formação do preço de venda utilizados pelos hotéis e pousadas, revelando ser um tema interessante para novos estudos relacionados à gestão de custo nos empreendimentos hoteleiros, bem como em outros tipos de empresas prestadoras de serviços.

Uma sugestão para futuras pesquisas, é que, a partir dos resultados encontrados na presente pesquisa, seja realizado um estudo de caso com a implantação do método de custeio variável em um empreendimento hoteleiro que ainda não empregue o controle dos custos, verificando os reais objetivos que este método pode proporcionar a uma organização prestadora de serviços.

REFERÊNCIAS

BERNARDI, Luiz Antonio. **Política e formação de preços:** uma abordagem competitiva, sistêmica e integrada. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação:** um recurso estratégico no processo da gestão empresarial. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos:** aplicações em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços:** com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CALDAS, Patrícia D'Oliveira Araújo; CALDAS, Erick Augusto Pereira; SILVA, José Dionísio Gomes da. **Avaliação da estrutura da gestão de custos no setor de hospedagem dos hotéis nordestinos:** um estudo nos estados do Rio Grande do Norte, Paraíba e Pernambuco. Revista Acadêmica Observatório de Inovação do Turismo, v. 1, n. 3, 2006. Rio de Janeiro: EBAPE, 2006. Disponível em: <http://app.ebape.fgv.br/revistaoit/asp/dsp_lst_artigos_edicao.asp?coded=45>. Acesso em 04 set. 2012.

COGAN, Samuel. **Custos e preços:** formação e análise. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 1999.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos.** 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DIENG, Mamadou; ARAÚJO, Aneide Oliveira; DINIZ, Josedilton Alves; DINIZ, Maria Aparecida Alcantara; SANTOS, Deusiene de Paiva e Santos. **Gestão estratégica de custos aplicada à atividade hoteleira:** um estudo empírico nos hotéis de médio e grande porte da grande Recife. In: Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 3, 2006, São Paulo. Anais eletrônicos. São Paulo: USP, 2006, p. 1-16. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos32006/585.pdf>>. Acesso em 04 set. 2012.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **Prática da administração de empresa.** 1.ed. São Paulo: Pioneira, 1998.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GRELL & BELLONI. **Custo como ferramenta gerencial.** In: IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores. São Paulo: Atlas, 1995.

JOHNSON, Thomas H.; KAPLAN, Robert S. **A relevância da contabilidade de custos**. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

LEITÃO, Carla Renata Silva; SILVA, José Dionísio Gomes da. **Gestão de custos em hotéis: uma pesquisa sobre a utilização do custeio variável no setor hoteleiro do nordeste brasileiro**. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 6, 2006, São Paulo. Anais eletrônicos. São Paulo: USP, 2006, p. 1-14. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos62006/128.pdf>>. Acesso em 03 set. 2012.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000a.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000b.

LIMA, Gerlando Augusto Sampaio Franco de; EGITO, Meline Oliveira Tabosa do; SILVA, José Dionísio Gomes da. **Utilização de informações de custos no processo gerencial: estudo comparativo entre a hotelaria do estado do Rio Grande do Norte e a região nordeste, sob a ótica de gestão econômico-financeira**. Contabilidade & Finanças, v. 15, 2004, p. 106-116. São Paulo: USP, 2004. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772004000400008&script=sci_arttext>. Acesso em 03 set. 2012.

LUNKES, Rogério João. **Informação de custos: um estudo em empresas hoteleiras na cidade de Florianópolis – SC**. Turismo em Análise, v. 20, n. 2, 2009, p. 345-368. Disponível em: <<http://www.turismoemanalise.org.br/index.php/turismoemanalise/article/view/52>>. Acesso em 04 set. 2012.

MACHADO, Márcio André Veras; MACHADO, Márcia Reis; HOLANDA, Fernanda Marques de Almeida. **Análise do processo de formação do preços do setor hoteleiro da cidade de João Pessoa/PB: um estudo de caso exploratório**. Revista Acadêmica Observatório de Inovação do Turismo, v. 1, n. 3, 2006. Rio de Janeiro: EBAPE, 2006. Disponível em: <http://app.ebape.fgv.br/revistaoit/asp/dsp_lst_artigos_edicao.asp?coded=45>. Acesso em 04 set. 2012.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

OLIVEIRA, Elyrouse Cavalcante de; SILVA, Carina Maria Burgos da; CAMPELO, Karina Simões; SILVA, Alexandre César Batista da. **Utilização da gestão de custos para tomada de decisão: um estudo em hotéis de Porto de Galinhas no município de Ipojuca – PE**. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, 18, 2008, Gramado. Anais eletrônicos. Gramado: CFC, 2008, p. 1-13. Disponível em: <http://congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/531.pdf>. Acesso em 05 set. 2012.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos.** -- São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PANORAMA SOCIOECONÔMICO. Bento Gonçalves: 39.ed. 2010.

PANORAMA SOCIOECONÔMICO. Bento Gonçalves: 40.ed. 2011.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROSA, Mariana de Sousa; MORGAN, Beatriz Fátima. **Custos em empresas prestadoras de serviços:** o conceito de objeto de custo e a realidade das empresas. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 17, n. 4, 2006, p. 97-111. Minas Gerais: UFMG, 2006. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/src/inicio/ArtPdfRed.jsp?iCve=197014773006>>. Acesso em 05 set. 2012.

SANTOS, Joel José dos. **Contabilidade e análise dos custos:** modelo contábil, métodos de depreciação, ABC - custeio baseado em atividades, análise atualizada dos encargos sociais sobre salários, custos dos tributos sobre compras e vendas. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, José Dionísio Gomes da. **Investigação da prática da gestão econômica na atividade hoteleira.** Tese (Doutorado)-FEA/USP. São Paulo: 2000.

TRIPODI, Tony; FELLIN, Phillip; MEYER, Henry J. **Análise da pesquisa social:** diretrizes para o uso de pesquisa em serviço social e ciências sociais. 2.ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1981.

VANDERBECK, Edward J.; NAGY, Charles F. **Contabilidade de custos.** 11.ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

VIEIRA, Wilson Quemel; SOUZA, Maria José Barbosa de. **Gestão de custos nos hotéis de lazer da região sul do Brasil.** *Turismo – Visão e Ação*, v. 7, n. 3, 2005, p. 427-438. Balneário Camboriú: Univali, 2005. Disponível em: <<https://www6.univali.br/seer/index.php/rtva/article/view/507/438>>. Acesso em 05 set. 2012.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos:** Uma abordagem prática. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ZANELLA, Luiz Carlos. **Administração de custos em hotelaria.** 4.ed. Caxias do Sul: Educs, 2010.

APÊNDICE A: QUESTIONÁRIO ENVIADO PARA A AMOSTRA**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, CONTÁBEIS E COMÉRCIO
INTERNACIONAL****CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS****Título da Pesquisa: OS CUSTOS COMO FERRAMENTA DE APOIO À TOMADA DE DECISÃO NO SETOR HOTELEIRO DE BENTO GONÇALVES – RS**

Estamos encaminhando o instrumento de coleta de dados cujas respostas serão utilizadas na elaboração do Trabalho de Conclusão de Curso desenvolvido por Aline Letícia Kellermann, aluna do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul – UCS –, orientanda do Prof. Ms. Eduardo Tomedi Leites.

Nesse sentido, gostaríamos que o referido instrumento fosse respondido por V.Sa., contribuindo assim de forma decisiva na elaboração da pesquisa.

O estudo objetiva identificar os métodos e técnicas de custeio e das informações contábeis em que os gestores dos hotéis de Bento Gonçalves – RS baseiam as suas decisões.

Cabe salientar que as respostas fornecidas somente serão divulgadas sob o aspecto global, nunca de forma específica ou se reportando a um respondente em especial.

Visando ao atendimento dos prazos estabelecidos para o desenvolvimento da pesquisa, solicitamos que o questionário seja respondido até o dia 15/10/2012. O tempo previsto de resposta é de 5 minutos, validado de acordo com o pré-teste do instrumento.

Os contatos poderão ser feitos com a aluna por e-mail: alinekellermann1@gmail.com ou pelo telefone 54 9115 9567. Agradecemos a vossa colaboração e permanecemos à disposição para prestar quaisquer informações adicionais.

QUESTIONÁRIO:

- 1) O estabelecimento enquadra-se na categoria de:
() Hotel () Pousada () Outro: _____

- 2) Qual o número de funcionários do estabelecimento? _____

- 3) Qual o número de quartos existentes no estabelecimento? _____

- 4) Qual a metragem quadrada do estabelecimento? _____

- 5) Qual a média de faturamento anual? _____

- 6) Qual a posição hierárquica de quem responde ao presente questionário?
 - a) Diretor
 - b) Gerente
 - c) Contabilista
 - d) Outro: _____

- 7) O estabelecimento pertence a:
 - a) Rede Nacional
 - b) Rede Internacional
 - c) Independente
 - d) Outro: _____

- 8) Qual o serviço contábil utilizado?
 - a) Interno – dispomos de um Contabilista na empresa.
 - b) Externo – dispomos de um escritório especializado em contabilidade.
 - c) Outro: _____

- 9) Quem é o responsável pela tomada de decisão a respeito dos preços de vendas?
 - a) Diretor
 - b) Gerente

- c) Contabilista
d) Outro: _____
- 10) Qual método de custeio é utilizado pelo hotel para fins de tomada de decisão?
- a) Absorção
b) Variável ou Direto
c) Baseado em Atividades (ABC)
d) Nenhum
e) Outro: _____
- 11) Caso a resposta da questão 10 tenha sido “Nenhum”, qual o motivo por não possuir um sistema de custeio?
- a) Está em fase de implantação
b) Falta de conhecimento
c) Não tem necessidade
d) Outro: _____
- 12) Caso a empresa empregue algum método de custeio (questão 10), há algum mecanismo de controle que forneça as informações de custos com agilidade?
- a) Sim, com agilidade
b) Sim, sem agilidade
c) Não possui
d) Não sabe
- 13) O estabelecimento possui conhecimento sobre a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio de seus produtos e serviços?
- a) Sim
b) Não
c) Apenas de alguns produtos
d) Não sabe
- 14) O gestor disponibiliza de relatórios de custos, fornecidos pelo sistema próprio ou pela contabilidade, para auxiliá-lo no processo de tomada de decisão?
- a) Sempre

- b) Frequentemente
- c) Raramente
- d) Nunca

15) O estabelecimento utiliza centro de custo para apuração dos gastos departamentais?

- a) Sim
- b) Não
- c) Outro _____

16) Os custos indiretos são rateados por:

- a) Departamento
- b) Apartamento
- c) Produto / Serviço
- d) Não são rateados
- e) Outro _____

17) De que forma é definido o preço de venda?

- a) Critério dos Custos (Mark up)
- b) Critério da Demanda
- c) Critério da Concorrência
- d) Outro _____

18) Você considera as informações de custos para gestão:

- a) Muito importante
- b) Pouco importante
- c) Não precisa dessas informações
- d) Outro _____

APÊNDICE B: LISTA DA AMOSTRA

- Afeto Pousada e Parador
- Dall'Onder Grande Hotel
- Dall'Onder Vittoria Hotel
- Hotel de Trânsito Vinhedos da Serra
- Hotel & Spa do Vinho Caudalie
- Hotel Imigrantes
- Hotel Laghetto Viverone
- Hotel Mont Blanc
- Hotel Pousada Casa Tasca
- Hotel Pousada Somensi
- Hotel Primavera
- Hotel San Marino
- Hotel Villa Michelin
- Hotel Vinocap
- Orlando Bucco Pousada Café Colonial
- Pousada Borghetto Sant'Anna
- Pousada Ca Di Valle
- Pousada Cantelli
- Pousada Casa Bucco
- Pousada Casa Mia I
- Pousada Casa Mia II
- Pousada do Chalé
- Pousada Don Giovanni
- Pousada Don João
- Pousada Fornasier
- Pousada Lugama
- Pousada Santo Antônio
- Pousada São Francisco
- Pousada Sonho da Serra
- Pousada Spazio Di Brina
- Pousada Terragnolo
- Pousada Thiany

- Pousada Tuiuty
- Pousada Villa Dei Fiori
- Pousada Villa Valduga