

Gestão de Custos nos Hotéis de Lazer da Região Sul do Brasil

Gestión de Costos en los Hoteles de Ocio de la Región Sur de Brasil

Cost Management in Resort Hotels in the South of Brazil

Wilson Quemel Vieira*
e-mail: wquemel@matrix.com.br
Maria José Barbosa de Souza**
e-mail: mjbsouza@matrix.com.br

Resumo

Com o objetivo de analisar o sistema de informações de custos nos hotéis de lazer (resorts) do Sul do Brasil e sua utilização na apuração dos resultados econômico-financeiros destas organizações, realizou-se uma pesquisa descritiva, nos 16 hotéis existentes na região. Os resultados revelaram que 83% dos hotéis pesquisados utilizam algum tipo de sistema de custeio, sendo que 66% destes usam o sistema variável para a formação do custo da diária e 50% aplicam o preço praticado pelo mercado, sem considerar os custos reais. O estudo concluiu que a maioria dos empreendimentos pesquisados não utiliza a Contabilidade de Custos, em sua essência, por falta de conhecimento e pela complexidade da empresa hoteleira, como prestadora de serviços. Contribuem para isso, a rigidez dos princípios contábeis, aliada às características e especificidades da Contabilidade de Custos, desenvolvida inicialmente para atender às exigências de controle e apropriação dos gastos das empresas industriais.

Palavras-chave: Organizações turísticas, Hotelaria, Gestão de custos.

Resumen

Con el objetivo de analizar el sistema de informaciones de costos en los hoteles de ocio (resorts) del Sur de Brasil y su utilización en la apuración de los resultados económico-financieros de estas organizaciones, se realizó una investigación descriptiva, en los 16 hoteles existentes en la región. Los resultados revelaron que 83% de los hoteles pesquisados utilizan algún tipo de sistema de costeo, siendo que 66% de estos usan el sistema variable para la formación del costo de la diaria, y 50% aplican el precio practicado por el mercado, sin considerar los costos reales. Es estudio concluyó que la mayoría de las empresas investigadas no utiliza la Contabilidad de Costos, en su esencia, por falta de conocimiento y por la complejidad de la empresa hotelera, como prestadoras de servicios. Contribuyen para eso, la rigidez de los principios contables, aliada a las características y especificaciones de la Contabilidad de Costos, desarrollada inicialmente para atender las exigencias de control y apropiación de los gastos de las empresas industriales.

Palabras-clave: Organizaciones turísticas, Hotelaría, Gestión de costos.

Abstract

A descriptive study was carried out in 16 hotels in the region, with the objective of analyzing cost information systems in resort hotels in the South of Brazil, and their use in the calculation of the economic and financial results of these organizations. The results reveal that 83% of the hotels studied use some type of costing system, with 66% of these using the variable system for the cost formation of the daily rates, and 50% simply applying the price practiced by the market, without considering the real costs involved. The study concludes that the majority of the businesses investigated do not use Cost Accounting, in its essence, due to a lack of knowledge and the complexity of hotel businesses, as service providers. Other factors which contribute to this are the rigidity of accounting principles, and the characteristics and specificities of Cost Accounting, which was initially developed to meet the requirements for control and appropriation of expenditure in industrial companies.

Key words: Tourism organizations, Hotel Management, Cost management.

*Mestre em Turismo e Hotelaria pela Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI e Professor dos Cursos de Graduação em Turismo e Hotelaria, Gastronomia e Administração com ênfase em Marketing na UNIVALI.

**Mestre em Administração e Doutora em Ciências da Comunicação pela Universidade de São Paulo – USP. Professora do Mestrado em Administração e Mestrado e Doutorado em Turismo e Hotelaria da UNIVALI.

1 Introdução

O turismo está inserido no setor de serviços e é reconhecido como importante instrumento para desenvolvimento de um país, garantindo o crescimento econômico e social das mais diversas regiões, possibilitando a expansão do mercado de trabalho, gerando empregos e propiciando uma distribuição de renda mais justa.

Na atividade turística, várias organizações colaboram para manter a atratividade de uma localização, dentre as quais destacam-se as empresas do setor hoteleiro, notadamente os hotéis de lazer (resorts), criados para atender à demanda de um tipo específico de turista mais exigente, que viaja em busca de descanso, conforto e contato com a natureza.

Os hotéis de lazer são empreendimentos que apresentam maior complexidade, em função de diversos fatores envolvidos, tais como, o alto grau de investimentos, a necessidade de elevado número de recursos humanos devidamente capacitados, a variedade das atividades e dos produtos oferecidos, a relação existente entre a receita operacional e seu respectivo custo, e o nível de conforto existente.

Por atuarem em um ambiente competitivo, estas organizações necessitam de adequados sistemas de gestão, incluindo a sistemática de informação de custos, que auxiliem na tomada de decisões, em vista dos altos investimentos realizados para sua criação. O sistema de apuração e alocação dos custos é essencial para a formação dos preços de produtos e serviços, apuração da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio, e, também, para a composição da lucratividade de um empreendimento hoteleiro, pois isto se constitui em fator importante para a sobrevivência da organização.

Observa-se, entretanto, poucos estudos acadêmicos sobre a gestão de empresas hoteleiras, em geral e principalmente, sobre a forma como estas organizações gerenciam os custos de suas operações.

Na literatura acadêmica estrangeira, vários trabalhos como os de Cooper e Slagmulder (2003), Lawson (2003), Jordan (2000), Brown e Kwansa (1999), Chs e Wong (1998), Enz e Potter (1998) abordam a utilização de modelos de custos aplicados ao turismo em geral, bem como ao setor hoteleiro, tanto para a gestão de processos quanto para a tomada de decisões administrativas.

A maioria dos estudos nacionais, que trata do tema (NETO; MIRANDA, 2003; PEREIRA; SAKAMOTO, 2002; STRUM; KRUGLIANKAS; KRUGLIANKAS, 2002; VIEIRA; JÚNIOR, 2002), refere-se à aplicação dos sistemas de custeio em empresas industriais. Já os trabalhos de Yamaguchi e Martins (2003) e Callado e Callado (2002), abordam a gestão de custos em empresas rurais. Com relação à aplicação de custos em empresas hoteleiras, localizou-se apenas o estudo de Guerra (2004), voltado para hotéis econômicos na cidade de São Paulo, o qual apresenta uma análise sobre os sistemas de informações, objetivando a implantação de estratégias de custos.

Tendo em vista a escassez de literatura acadêmica sobre o assunto, no país, realizou-se este estudo com a finalidade de analisar o sistema de informações de custos dos resorts que operam na Região Sul do Brasil e sua utilização na apuração e avaliação dos resultados econômico-financeiros dos seus produtos e serviços. Especificamente, a pesquisa teve como objetivos: a) avaliar a importância atribuída, pelos hotéis de lazer, à identificação, apuração e formação dos custos individuais dos seus produtos e serviços, especificamente no que se refere ao custo da diária; b) verificar se estes hotéis utilizam algum sistema de custeio para apurar os custos fixos e variáveis, separadamente, de modo que possibilite a determinação do ponto de equilíbrio; c) levantar o método adotado pelos empreendimentos hoteleiros para formar o preço de venda de seus produtos e serviços.

2 Fundamentação Teórica

Este trabalho fundamenta-se nos principais conceitos relativos a sistema de custeio, contabilidade de custos, formação de preço de venda, margem de contribuição e ponto de equilíbrio,

uma vez que estes assuntos encontram-se interligados, no estudo da gestão de custos, e servem de base para a tomada de decisões estratégicas nas organizações.

2.1 Sistemas de Custeio

Vários sistemas de custeio podem ser utilizados pelas empresas, tanto industriais quanto prestadoras de serviços. Entretanto, para se escolher o método mais adequado para a organização, se faz necessário segundo Martins (2001), definir para que se quer um sistema, pois a decisão de qual modelo usar depende de quem vai receber as informações e o que será feito com elas. Ainda segundo este autor:

O sistema de contabilidade de custo destaca-se nesta teoria por ter a capacidade de acumular custos do produto ou serviço e é utilizado pela administração das empresas para determinar o custo adequado do produto ou serviço, quando da avaliação de estoques nas demonstrações financeiras, no sentido de apoiar a tomada de decisões sobre preços, bem como identificar as oportunidades de redução de custos e melhorar a eficiência da operação. (MARTINS, 2001, p.348)

Apesar dos diversos sistemas de custeio existentes para determinação e alocação dos custos, serão abordados, no presente trabalho, somente os sistemas de custeio mais utilizados pelas empresas em geral, por suas características fiscais ou gerenciais, ou seja, como: o sistema de custeio integral, o sistema de custeio marginal e o sistema de custeio por atividades (Activity Based Costing - ABC). No quadro 1, são apresentadas as principais características destes três sistemas de custeio:

Quadro 1 - Principais características dos sistemas de custeio

Absorção ou Integral	Direto ou Variável	Baseado em Atividades - ABC
<ul style="list-style-type: none"> • É o sistema de custeio que apropria aos produtos ou serviços, todos os custos e despesas, fixos ou variáveis, bem como os custos diretos ou indiretos, ocorridos na atividade empresarial. • Apura um custo total do produto ou serviço. • Apura um resultado do produto ou serviço. • É voltado ao enfoque interno da empresa, considerando ser o preço de venda uma função dos custos e não do mercado. 	<ul style="list-style-type: none"> • É o sistema de custeio que apropria aos produtos ou serviços somente os custos e despesas variáveis consumidos no seu processo de produção e/ou comercialização. • Apura somente o custo direto ou variável dos produtos ou serviços. • Apura uma “margem de contribuição” dos produtos ou serviços. • É voltado ao mercado, considerando ser o preço de venda uma função deste. 	<ul style="list-style-type: none"> • É o sistema de custeio que procura direcionar o maior número possível de custos e despesas diretas aos produtos ou serviços – independente de serem fixos ou variáveis. • Os custos ou despesas, que não forem direcionáveis aos produtos ou serviços, são alocados para as unidades de negócio ou, então, constituem um encargo global da organização. • Apura uma “contribuição operacional” dos produtos ou serviços. • É voltado à gestão dos custos e despesas, visando ao incremento da competitividade e valor dos produtos ou serviços.

Fonte: Adaptado de Beulke e Bertó, 2001, p. 30-32.

Observa-se que as principais características dos três sistemas de custeio, apresentados no quadro 1, referem-se às questões voltadas para a tomada de decisões gerenciais, além da aceitação ou não pela legislação brasileira em vigor. Verifica-se, também, que o sistema de custeio por absorção ou integral está voltado para o enfoque interno da empresa, cuja função são os custos e não o mercado. Já o sistema de custeio direto ou variável, preocupa-se com o mercado em si, bem como a formação da margem de contribuição. Por sua vez, o sistema baseado em atividades visa à competitividade por meio do valor de seus produtos ou serviços.

Ainda, neste contexto, apresenta-se, no quadro 2, as principais críticas feitas aos sistemas de custeio absorção ou integral, direto ou variável e baseado em atividades.

Quadro 2 - Principais críticas aos sistemas de custeio

Absorção ou Integral	Direto ou variável	Baseado em Atividades ABC
<ul style="list-style-type: none"> • É o sistema de custeio legalmente aceito no Brasil, para efeitos de avaliação de estoques. É adequado para a apuração do resultado dentro do enfoque da contabilidade de custos. • É bastante inflexível para efeitos gerenciais de estratégia de preços, principalmente em situações competitivas mais intensas ou de recessão de demanda. • É um sistema que pode por vezes demonstrar uma ilusória segurança. Na medida em que todos os custos e despesas são apropriados aos produtos ou serviços, há uma aparente garantia de que o preço de venda apurado assegura a integral cobertura destes, proporcionando ainda o resultado almejado. Dependendo, porém, do volume de produção e de vendas atingido, essa garantia pode não se configurar. • Encontra uma razoável aceitação por parte da área de produção da empresa, precisamente no que se refere à formação dos padrões e às técnicas de análise de redução de custos. 	<ul style="list-style-type: none"> • É um sistema de custeio não aceito pela legislação na avaliação de estoque no Brasil. • É um instrumento gerencial, dotado de bastante flexibilidade, facilitando a estratégia de preços em termos de competitividade para a empresa. • Não permite uma visualização individualizada do produto ou serviço, mas exige um planejamento global das relações existentes entre custo-volume-margens. • É mais voltado ao enfoque mercadológico externo da empresa. 	<ul style="list-style-type: none"> • É um sistema de custeio não aceito para fins legais de avaliação de estoques no Brasil. • É mais voltado ao gerenciamento interno de custos e despesas, sendo medianamente flexível – mais que o custeio por absorção e menos que o custeio direto. • É mais analítico do que o custeio por absorção, bem como o custeio direto, na medida em que detalha os custos por atividades, apurando, dentro delas, as que agregam valor e as que não agregam valor aos produtos ou serviços.

Fonte: Adaptado de Beulke e Bertó, 2001, p. 30-32.

Constata-se, através do quadro 2, que as principais críticas feitas aos sistemas de custeio em questão, estão relacionadas às principais características apresentadas no quadro 1, isto porque o único sistema de custeio aceito pela legislação em vigor no Brasil é o sistema de custeio por absorção ou integral, por sua utilização voltada para valoração e avaliação dos estoques. Este sistema é usado tanto pela contabilidade financeira quanto pela contabilidade de custos, não tendo grande utilização nas tomadas de decisões gerenciais, uma vez que os custos fixos são apropriados aos produtos por meio de rateios, cujos resultados podem ser enganosos, tendo em vista as variações nas bases de rateio. Já o sistema de custeio, direto ou variável, é de uso gerencial e voltado para o enfoque mercadológico externo. Enquanto que o sistema de custeio, baseado em atividades, é voltado para o gerenciamento interno da empresa e situa-se entre os demais sistemas de custeio apresentados neste trabalho.

2.2 Contabilidade de Custos em Empresas Hoteleiras

As empresas dedicadas às atividades hoteleiras, assim como todas as empresas voltadas à prestação de serviços, possuem algumas características que as diferenciam das empresas industriais para as quais foram criados os sistemas tradicionais de contabilidade de custos ou gerencial. As empresas hoteleiras trabalham sob pedido e, por esta razão, torna-se de vital importância dispor de uma contabilidade de custos efetiva, que ajude o administrador a conhecer os custos e a rentabilidade por produto, dando o suporte indispensável para a tomada de decisões estratégicas.

Esclarecendo sobre custos na hotelaria, Petrocchi (2002, p. 89-90) afirma que os custos fixos são os custos operacionais, considerados em determinado período de tempo, que não variam com a

quantidade de hóspedes, tais como os custos com serviços administrativos em geral, manutenção predial ou de equipamentos, jardinagem, e alguns tipos de mão de obra não diretamente envolvida com os serviços prestados. Já os custos variáveis só existem quando há hóspedes no hotel e variam diretamente com a quantidade de clientes, volume de serviços prestados ou mercadorias vendidas. Inclui-se nesta categoria os custos com materiais de limpeza e consumo, telefonia, consumo de água, energia elétrica, gás de cozinha e outros combustíveis, lavanderia e mão de obra diretamente envolvida com os serviços prestados.

Evidentemente, não se pretende, neste trabalho, desenvolver nem propor um sistema de custos que possa ser utilizado nas empresas hoteleiras, mas analisar a forma adequada da aplicabilidade da contabilidade de custos, respeitando as próprias características do setor. Neste sentido, Castelli (1999, p. 559) assegura que “um hotel difere de uma indústria no que tange aos custos”, em virtude das seguintes características: gasto elevado com mão-de-obra; gasto reduzido com matéria-prima; depreciação elevada devido ao tamanho do imóvel e da quantidade de equipamentos; alta incidência de custos fixos; impossibilidade de se estocar produtos como “diárias” e “couverts”, o que impede que o hotel trabalhe em regime de produção contínua, como as indústrias.

Mesmo considerando tais diferenças, nada impede que o uso da Contabilidade de Custos, utilizada pelas indústrias, seja também aplicado nas empresas hoteleiras. Em contrapartida, percebe-se que uma das maiores dificuldades encontradas no setor hoteleiro diz respeito à redução dos custos, necessária nos períodos de escassez de clientes, enquanto que é preciso manter o hotel constantemente em operação, independentemente de sua taxa de ocupação.

2.3 Formação do preço de venda

De acordo com Santos (1991, p.137), “o problema da formação dos preços está ligado às condições de mercado, às exigências governamentais, aos custos, ao nível de atividade e à remuneração do capital investido (lucro).” No mercado globalizado atual, os clientes estão muito mais exigentes em termos de qualidade e de preços competitivos. Isto significa que atrair e manter clientes passam a ser grandes desafios para os empresários. Na opinião de Assef (1997), quem forma o preço praticado pela empresa é o mercado em que ela se insere, acrescentando que:

Para que não fique alijado da competição, o empresário deve conhecer perfeitamente as regras de participação. Se pensar diferente e estabelecer seus preços somente considerando premissas de custos e margens, certamente está a meio caminho da dificuldade e falta de competitividade. (ASSEF, 1997, p.1)

Pode-se afirmar que o cálculo para formação do preço de venda de um bem ou serviço deve conduzir a um valor que proporcione para a organização a maximização dos lucros, possibilite a manutenção da qualidade, atenda aos anseios do mercado e que melhor aproveite os níveis de sua capacidade instalada. Neste sentido, Christopher (1999, p. 81) esclarece que:

Toda a questão de valor para o cliente está inevitavelmente vinculada ao preço. Como o preço compõe uma parte do custo total de propriedade, existe uma relação entre preço cobrado e percepção do valor do cliente. Além do mais, quanto mais alta a percepção de valor, mais se pode cobrar. Em contrapartida, se o preço excede o valor percebido, as vendas declinam.

Existem várias formas para se determinar o preço de venda de um produto, mercadoria ou serviço. No entanto, segundo Bernardi (1998, p. 249) “devido à relativa praticidade e simplicidade, um dos métodos mais utilizados de formação de preços é o que tem por base os custos”. Este método busca, de alguma forma, adicionar algum valor aos custos.

Na visão de Bruni e Famá (2003) três razões podem ser destacadas entre aquelas apresentadas para justificar o método de definição de preços com base nos custos: 1) simplicidade, pois ajustando

preços a custos, não é necessário preocupar-se com ajustes em função da demanda, 2) segurança, uma vez que os vendedores sentem-se mais seguros quanto a custos incorridos do que a aspectos relativos à demanda e a mercado consumidor e 3) justiça, pois muitos acreditam que o preço acima dos custos é mais justo tanto para consumidores, quanto para vendedores, que obtêm um retorno justo por seus investimentos, sem tirar vantagens do mercado quando ocorrem elevações da demanda.

Um conjunto de procedimentos denominados análise de custo-volume-lucro determina a influência no lucro, provocada por alterações nas quantidades vendidas e nos custos. Esta análise fornece informações úteis ao administrador para a tomada de decisões, pois pode ser usada, por exemplo, para ajustar preços de venda, selecionar o *mix* de produtos e serviços para venda, escolher estratégias de *marketing* e analisar os efeitos dos custos sobre os lucros. Atualmente, no contexto empresarial globalizado, o dirigente de qualquer organização deve tomar decisões rápidas e precisas. Daí a importância crescente da análise de custo-volume-lucro nos dias atuais. “A validade de tais definições é, na melhor das hipóteses, apenas didática e de ordem prático-simplificadora, pois, na realidade, o comportamento dos itens de custo é o mais variado possível, em face das variações de volume” (IUDÍCIBUS, 1998, p. 142).

2.4 Margem de Contribuição

A Margem de Contribuição é a relação entre custo, volume e lucro, ou seja, é o excesso da receita de vendas sobre os custos variáveis, considerando-se que a utilização da margem de contribuição é especialmente útil no planejamento empresarial porque fornece informações sobre o potencial de lucro da empresa. “Entende-se por margem de contribuição a diferença entre o preço de venda e a soma das despesas e custos variáveis de um produto ou serviço” (OLIVEIRA e PEREZ Jr., 2000, p. 202).

A análise da margem de contribuição é outro instrumento que os gestores utilizam para tomar decisões. Do ponto de vista da análise da margem de contribuição, as despesas são classificadas como fixas ou variáveis. Os custos variáveis são deduzidos das vendas para se obter a margem de contribuição. Já os custos fixos são subtraídos da margem de contribuição para se obter o resultado operacional. Segundo Crepaldi (2002), pode-se entender, portanto, a margem de contribuição como sendo a parcela do preço de venda que ultrapassa a somatória dos custos e despesas variáveis e que contribuirá para absorção dos custos fixos e, ainda, formar o lucro. Esta operação conduz a apuração da margem de contribuição unitária.

2.5 Ponto de Equilíbrio

De forma geral, a análise de ponto de equilíbrio operacional é usada para verificar o número de unidades a serem vendidas, necessárias para cobrir os custos totais. É um referencial para a sobrevivência da organização. Existe, portanto, um ponto de equilíbrio que proporciona a igualdade em custos e receitas. Operando acima dele, a empresa produzirá lucros, e abaixo, prejuízos.

A geração do lucro, acima do ponto de equilíbrio, é entendida como margem de segurança que, de acordo com Bornia (2002, p. 80) “é o excedente das vendas da empresa sobre as vendas que representam o ponto de equilíbrio. Conseqüentemente, representa quanto as vendas podem cair sem que haja prejuízo para a empresa”.

Na hotelaria, a apuração do ponto de equilíbrio indicará a quantidade de unidades habitacionais ocupadas em que o hotel atingirá o seu equilíbrio financeiro, ou seja, sem lucro e sem prejuízo. O mesmo mecanismo de cálculo serve também para saber que taxa de ocupação deve ser atingida para produzir determinado lucro ou os preços de diárias que devem ser praticados. O ponto de equilíbrio é útil no planejamento empresarial, especialmente quando as operações se expandem ou encolhem. No caso de um hotel, o ponto de equilíbrio significa “o nível de ocupação em que os custos e receitas de hospedagem são iguais” (ZANELLA, 1993, P.94).

Por outro lado, a aplicação da técnica de ponto de equilíbrio não é feita apenas para identificar, como referência, o nível em que os custos e despesas são iguais às receitas. O cálculo do ponto de equilíbrio é utilizado, principalmente, com os seguintes objetivos: quantificar os efeitos nas alterações dos custos; verificar o lucro ou prejuízo em diversos níveis de produção ou volumes de vendas; estabelecer o volume de vendas necessário para atingir determinado volume de lucro. Para a determinação do ponto de equilíbrio devem ser aplicados os conceitos de custos fixos e custos variáveis, cuja classificação nem sempre é exata, dependendo muito da natureza ou tipo de cada organização.

A análise do ponto de equilíbrio é, pois, uma técnica de análise e planejamento baseada em relações de causa e efeito entre receitas e despesas, proporcionando ao gestor condições para tomada de decisões gerenciais em tempo real.

3 Metodologia

Para atingir os objetivos propostos neste trabalho, realizou-se uma pesquisa descritiva, de caráter quantitativo, aplicada ao universo de 16 hotéis de lazer (*resorts*), instalados na região Sul, à época da pesquisa. Regionalmente, estes hotéis encontravam-se distribuídos da seguinte forma: nove, no estado do Paraná; seis, em Santa Catarina e apenas um, no Rio Grande do Sul. Embora todos os hotéis que compunham este universo tenham sido convidados a participar da pesquisa, quatro não responderam o questionário, apesar de inúmeros contatos, feitos com a gerência destes. Portanto, a amostra final contou com 12 *resorts*, que correspondem a 75% do citado universo.

Como instrumento de coleta de dados, foi aplicado um questionário, composto de perguntas fechadas e abertas, sobre as características dos hotéis, os sistemas de custos utilizados, o uso dos custos para a tomada de decisões sobre a formação dos preços, a apuração do ponto de equilíbrio e da margem de contribuição, entre outras informações relevantes.

Os questionários foram respondidos pelos gerentes dos hotéis, através de entrevistas pessoais, nos *resorts* localizados no Estado de Santa Catarina e em Curitiba e, por contatos telefônicos e Internet, naqueles que se situavam em localidades mais distantes.

4 Resultados da Pesquisa

A amostra final da pesquisa constitui-se de 12 dos 16 *resorts* que compunham o universo de hotéis de lazer instalados na região sul do país e possuíam as características descritas a seguir. Conforme informações prestadas pelos respondentes, a grande maioria (75% da amostra) era formada por empresas familiares, de capital nacional. Surpreendentemente, os hotéis de lazer apresentavam portes diferenciados, uma vez que o número de unidades habitacionais em cada um deles variava de 15 a 208 apartamentos e o número de leitos, entre 30 a 550; o total de empregados efetivos na alta temporada situava-se entre 10 e 330 colaboradores e na baixa temporada entre 10 a 265 pessoas; e a taxa de ocupação destes hotéis variava entre 65 e 90% na alta temporada e entre 20 e 50% na época de baixo movimento de clientes.

As pessoas escolhidas para fornecer as informações necessárias à pesquisa foram os proprietários e gerentes da empresa hoteleira.

Dez dos doze hotéis pesquisados (83%) utilizavam algum sistema de custeio em sua contabilidade de custos, sendo que oito destes aplicavam o sistema de custeio direto ou variável, o qual representa um método gerencial e proporciona a apuração da margem de contribuição; apenas 2 empresas hoteleiras utilizavam o sistema ABC no estudo da gestão dos custos. Curiosamente, nenhum hotel afirmou utilizar o método de custeio por absorção ou integral. Os dois hotéis que não usavam nenhum sistema de custeio, também não souberam responder como apuram o custo de suas diárias.

Quando foi perguntado aos entrevistados se identificavam e separavam os custos fixos dos custos

variáveis, apenas oito (75%) afirmaram separá-los com facilidade. Isto é compreensível, pois segundo Lunkes (2004), a correta separação dos custos fixos dos variáveis, talvez seja um dos aspectos mais importantes na gestão de custos em hotéis, até porque serve de base para a tomada de decisão com relação à formação do preço de venda, orçamento e outros.

Conforme as respostas apresentadas no quadro 3, alguns gerentes demonstraram falta de conhecimento da teoria com relação à separação entre estes dois tipos de custos. Aparentemente, esta falta de conhecimento pode ser proporcionada pela escassez de bibliografias dedicadas especificamente ao setor hoteleiro, bem como a utilização inadequada da Contabilidade de Custos pelas empresas hoteleiras em geral.

Quadro 3 - Critérios para separar custos fixos dos variáveis segundo os entrevistado

Hotel	Respostas
PR-1	Separamos o custo financeiro, custo de manutenção dos custos de investimentos. Eles são indicados separadamente.
PR-2	A contabilidade é feita separada. É lançado separado por Setor/Centro de Custo.
PR-4	O sistema utilizado processa as informações da auditoria de receita e, parâmetros já pré-definidos, nos dão a posição atualizada.
PR-5	Através da contabilidade gerencial com sistema integrado conseguimos levantar com segurança e rapidez os custos fixos e variáveis.
PR-6	Custos Fixos: aqueles que independem da ocupação do hotel e necessário ao funcionamento. Custos Variáveis: aqueles advindos do consumo por força da ocupação.
SC-1	A natureza de cada custo, se está diretamente relacionada com a ocupação do apartamento.
SC-2	Custos que se repetem mensalmente como contratos anuais, folha, energia elétrica, etc.

Estas respostas conduzem diretamente a um dos objetivos da pesquisa que pretendia saber se os hotéis pesquisados dispunham de informações adequadas para identificação, apuração e formação dos custos de seus produtos e serviços. Os resultados revelam que a prática difere da literatura publicada por autores envolvidos com a matéria.

Com relação à formação do preço de venda da diária, ao serem questionados sobre a metodologia utilizada pelo hotel, 50% dos entrevistados responderam que praticam o seu preço de acordo com o mercado, não utilizando os custos apurados como base para formação de seus preços. Neste aspecto, concorda-se com o pensamento de Crepaldi (2002, p. 267), quando afirma que “o comportamento do mercado com relação ao preço passa a ser cada vez mais importante dentro de cenário competitivo.”, concluindo mais adiante que “nessa circunstância, a margem de contribuição passa a ser o instrumento mais adequado de mensuração de desempenho”. Porém, é necessário que os gerentes de hotéis conheçam os custos de suas diárias a fim de que possam calcular se estes preços podem ser praticados com segurança. Os dados aqui apresentados respondem a um dos objetivos específicos da pesquisa, que seria o de levantar o método adotado pelos hotéis pesquisados para formar o preço de venda de seus produtos e serviços, incluindo, evidentemente, nos serviços, o preço da diária.

Ao apresentar-se uma questão para saber se o hotel apurava com facilidade a margem de contribuição média da diária, obteve-se 50% de respostas, positivas e negativas. É importante observar que quando perguntado sobre a separação de custos fixos e variáveis, 67% responderam separá-los com facilidade e 33% que não apuram ou não souberam responder. Observa-se a falta de coerência entre as duas respostas, quando se constata que “a margem de contribuição é a porção da receita que permanece, depois da dedução os custos e despesas

variáveis. É freqüentemente calculado com base na unidade/apartamento do hotel” LUNKES (2004, p. 121).

Com relação à pergunta que indagava se o hotel apurava com facilidade o ponto de equilíbrio médio da diária, 58% afirmaram que apuravam este valor. Aqui, pode-se constatar uma certa coerência com relação à resposta relacionada à margem de contribuição, uma vez que se a empresa não apura este valor não tem como calcular também o ponto de equilíbrio. Por outro lado, isto demonstra que ainda 42% dos hotéis que responderam à pesquisa não têm conhecimento do valor necessário para cobrir os seus custos fixos e onde inicia sua lucratividade. Neste sentido, de acordo com Padoveze (199), o ponto de equilíbrio evidencia, em termos quantitativos, qual é o nível de ocupação do hotel, para que consiga pagar todos os seus custos e despesas fixas, além dos custos e despesas variáveis incorridas na elaboração dos produtos ou serviços. No ponto de equilíbrio, não há lucro ou prejuízo. Somente, a partir deste nível de ocupação, é que o hotel inicia sua lucratividade.

A apuração e a análise do ponto de equilíbrio baseiam-se na relação custo-lucro-volume, bem como na apuração da margem de contribuição. Embora essas análises possam ser aplicadas a dados históricos, sua utilização mais importante está ligada às estimativas futuras. Todavia, é importante reconhecer que as análises do ponto de equilíbrio dependem da identificação dos custos em relação ao volume de atividade, ou seja, de uma identificação dos componentes fixos e variáveis de qualquer item de custo.

Por meio de projeções futuras, a partir do ponto de equilíbrio, pode-se projetar a lucratividade, indispensável à tomada de decisão, no que se refere à remuneração e retorno do capital, aplicação em novos investimentos, capitalização da empresa, políticas de preços, redução de preço para grupos, variados tipos de promoções em períodos de sazonalidade, entre outros.

Procurou-se identificar também se o hotel tinha condições de apurar, separadamente, os seus custos de produção, segundo os princípios fundamentais da contabilidade de custos, no que diz respeito aos fatores de produção de um produto ou serviço. Foi solicitado aos entrevistados, descrever, resumida e separadamente, por fator de produção, quais os itens que compunham o custo da diária do hotel. Com o objetivo de facilitar a resposta, identificaram-se os fatores de produção como sendo: matéria-prima, materiais diversos, mão de obra direta e outros.

Quadro 4- Principais gastos dos custos de produção da diária, na classificação dos entrevistados.

Fatores de Produção	Itens de composição
MATÉRIA PRIMA	Materiais de limpeza, material de higiene, enxoval; Produtos de limpeza, manutenção permanente, troca de roupa branca; Produtos de limpeza, lavanderia, alimentos; Energia, manutenção de equipamentos; Máquinas e equipamentos, custo de produtos vendidos; Alimentos.
MATERIAIS DIVERSOS	Lavanderia: fator que eleva os preços; Manutenção do prédio, materiais operacionais; Materiais de embalagem; Manutenção, materiais de limpeza; Insumos, enxoval, materiais de limpeza; Materiais para manutenção, limpeza e uso e consumo; Materiais de limpeza e higiene, lavanderia e alimentação.
MÃO DE OBRA DIRETA	Salários e encargos sociais; Salários, encargos, mão de obra temporária; Folha de pagamento; Folha de pagamento mais encargos; Salários, contribuições sociais.
OUTROS	Energia consumida; Impostos; Propaganda, impostos, energia elétrica; Energia elétrica, manutenção e reposição de materiais.

Considerando que a pergunta foi apresentada de forma aberta, as respostas foram diversificadas, sendo que 4 hotéis não responderam. As respostas estão consolidadas no quadro 4, sem identificação dos hotéis.

Observa-se, por meio das respostas apresentadas no quadro 4, o reduzido conhecimento das pessoas que responderam ao questionário, com relação aos fatores de produção de um bem ou serviço. Sabe-se, entretanto, das dificuldades encontradas pelos gestores da hotelaria em geral para identificar, separar e alocar seus custos com relativa precisão.

Nota-se, também, uma falta de definição com relação aos gastos, haja visto, que, de acordo com as respostas, o item “manutenção” é considerado como “matéria prima” por um hotel, “materiais diversos” por um segundo e “outros” por um terceiro hotel, caracterizando uma falta de padronização no entendimento dos fatores de produção.

Acredita-se que, para sanar tais dificuldades, bem como a aparente falta de conhecimento com relação ao entendimento, padronização e aplicabilidade correta dos fatores de produção na atividade hoteleira, até mesmo para a apuração real dos resultados e sobrevivência destas organizações, se faz necessária a interferência de associações de classe tais como a Associação Brasileira da Indústria Hoteleira (ABIH) e sindicatos das categorias envolvidas, tanto do empregador como de empregados. Os órgãos de treinamento, como o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), podem oferecer curso de capacitação do pessoal envolvido, bem como cursos específicos para formação de gerentes hoteleiros e o aproveitamento de profissionais habilitados na gestão de empresas turísticas e hoteleiras, que anualmente são colocados no mercado de trabalho por meio de cursos oferecidos pelas universidades de todo o país, cuja mão de obra especializada ainda é, aparentemente, pouco aproveitada pelo setor hoteleiro.

5 Considerações Finais

Os resultados da pesquisa revelaram que existe a preocupação dos gerentes dos hotéis analisados, com relação à utilização dos custos na composição de seus produtos e serviços. Mesmo sem um entendimento mais profundo da matéria reconhecem sua importância para a sobrevivência das empresas junto aos seus concorrentes, que operam em um mercado exigente, competitivo e em constante evolução. Neste sentido, a contabilidade de custos pode contribuir de maneira significativa como ferramenta de controle e análise, tendo em vista a tomada de decisões.

Já, com relação à utilização de algum sistema de custeio que proporcionasse a separação dos custos fixos e variáveis, mesmo com respostas positivas, verificou-se um grande esforço dos hotéis pesquisados na busca desta definição, especificamente com relação aos custos variáveis que, teoricamente, são os gastos incidentes na composição do produto ou serviço. Por outro lado, os custos fixos estão relacionados com a operacionalização da empresa, servindo de base para a apuração do ponto de equilíbrio, que se constitui em instrumento importante para o planejamento, voltado para a cobertura dos custos fixos, bem como, para a projeção de lucratividade.

Constatou-se, todavia, que cinco hotéis, o que representa aproximadamente 42% dos que responderam ao questionário, não identificam seus custos fixos e nem apuram o ponto de equilíbrio, concluindo-se que estes não podem afirmar com relativa precisão quantas unidades habitacionais precisam vender mensalmente para cobrir estes custos, tornando-se impossível afirmar, com segurança, quanto estão tendo de lucratividade ou a partir de que ponto, exatamente, inicia-se esta lucratividade. Acredita-se que esta falta de informação pode dificultar a tomada de decisões também no que se refere às estratégias de marketing, como promoções ou descontos especiais no preço de suas diárias.

Ainda, com relação aos custos variáveis, se não forem devidamente identificados, podem distorcer a apuração da margem de contribuição, que, teoricamente, representa um valor que deve cobrir todos os custos fixos e proporcionar lucratividade. A margem de contribuição ou margem bruta é um fator preponderante na tomada de decisões relativas à formação de reservas para novos investimentos.

No que se refere à identificação dos elementos que compõem o preço de venda praticado pelos hotéis pesquisados, entende-se que tais elementos surgem a partir de controles de custos para a separação e apropriação adequada dos fatores de produção, visando à formação do custo de produção do bem ou serviço, pois de acordo com Bruni e Famá (2003), a determinação do preço de venda é influenciada por múltiplos fatores relativos aos custos ou aos valores percebidos.

Analisando as respostas dos entrevistados com relação a este assunto, a metade dos hotéis pesquisados não apuram os custos para formação de seus preços. Estas empresas acompanham os preços praticados pelo mercado, tornando mais difícil uma tomada de decisão sobre políticas de preços e promoções, em tempo real, visando à busca de novos clientes, por exemplo, por desconhecerem seus próprios custos.

Convém ressaltar ainda que, por se tratar de uma pesquisa realizada em *resorts* localizados no sul do Brasil, seus resultados não podem ser generalizados para outras regiões do país nem para os demais tipos de estabelecimentos hoteleiros, tendo em vista as especificidades das empresas pesquisadas. No entanto, entende-se que os resultados do estudo são relevantes para melhorar o conhecimento das práticas da gestão financeira, no que se refere à tomada de decisões, junto ao setor hoteleiro e sua relação com a teoria. Além disso, em virtude da maioria das pesquisas sobre custos, por sua própria característica e natureza, serem realizadas em empresas industriais, este trabalho pode trazer uma contribuição significativa por se tratar de um estudo realizado em empresas prestadoras de serviços.

Outro ponto a destacar, refere-se ao fato de que o presente trabalho poderá servir de base para estudos semelhantes, nos demais empreendimentos hoteleiros, bem como, para outros tipos de empresas prestadoras de serviço, em especial, aquelas voltadas para a atividade turística. Além disso, pode contribuir para o avanço do conhecimento teórico sobre a gestão de custos em um setor pouco estudado, possibilitando ao bacharel em Turismo e Hotelaria, professores, pesquisadores e demais dirigentes de empreendimentos hoteleiros, a oportunidade de análise e reflexões voltadas para a gestão e à tomada de decisões, com base nos custos do empreendimento.

Referências

- ASSEF, Roberto. **Guia prático de formação de preços:** aspectos mercadológicos, tributários e financeiros para pequenas e médias empresas. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- BERNARDI, Luiz Antônio. **Política e formação de preços:** uma abordagem competitiva e integrada. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. **Estrutura e análise de custos.** São Paulo: Saraiva, 2001.
- BORNIA, Antônio Cezar. **Análise gerencial de custos em empresas modernas.** Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BROWN, D. Omstayo e KWANSA, Francis A. Using IRR and NPV models to evaluate societal costs of tourism projects in developing countries. **International Journal of Hospitality Management.** New York, vol. 18, n. 1, p. 31-41, mar. 1999.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços:** com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- CALLADO, Antônio André Cunha e CALLADO, Aldo Leonardo Cunha. Custos no processo de tomada de decisão em empresas rurais. *In:* ENCONTRO ANUAL DA ANPAD, 26., 2002, Salvador. **Anais.** Rio de Janeiro: Metrópole, 2002, CCG-1751, CD-ROM.
- CASTELLI, Geraldo. **Administração hoteleira.** 6. ed. Caxias do Sul: EDUCS, 1999.
- CHS, Vicent e WONG, James. Measuring service quality of the computerized food and beverage cost control system in Hong Kong hotels using a gaps model approach. **Journal of Hospitality & Tourism Research.**

London, v. 22, n. 03, p. 268-286, ago. 1998.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CHRISTOPHER, Martin. **A logística do marketing**. 3. ed. tradução: Nota Assessoria. São Paulo: Futura, 1999.

COOPER, Robin e SLAGMULDER, Regine. Redução de custos com inteligência. **HSM Management – Journal of Cost Management**, Barueri, ano 7, vol. 5, n. 40, p. 32-38, set./out. 2003.

ENZ, Cathy A. e POTTER, Gordon. The impacts of variety on the costs and profits of a hotel chain's properties. **Journal of Hospitality & Tourism Research**. London, v. 22, n. 2, p. 142-155, maio 1998.

GUERRA, Gleice R. Sistema de informações para análise estratégica de custos de concorrentes: um *case* de hotel econômico na cidade de São Paulo. **Turismo em Análise**, São Paulo, v. 15, n. 1, p. 42-70, maio. 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

JORDAN, Peter. Restructuring croatia's coastal resorts: change, sustainable development and the incorporation of rural hinterlands. **Journal of Sustainable Tourism**. Dunedin, vol. 8. n. 6, p. 525-538, 2000.

LAWSON, Rafael. Gestão de processos ajuda ABS. **HSM Management – Journal of Cost Management**, Barueri, ano 7, vol. 3, n. 38, p. 128-134, maio/jun. 2003.

LUNKES, Rogério João. **Manual de contabilidade hoteleira**. São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, Elizeu. **Contabilidade de custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NETO, Renata Valeska do Nascimento; MIRANDA Luiz Carlos. Utilização de sistemas de custeio em indústrias brasileiras: uma pesquisa empírica. *In*: ENCONTRO ANUAL DA ANPAD, 27., 2003, Atibaia. **Anais**. Rio de Janeiro: Palotti, 2003, CCG-1432, CD-ROM.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ Jr., José Hernandez. **Contabilidade de custos para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PEREIRA, Érica Cristiane Osório e SAKAMOTO, Frederico. Uma nova visão de controladoria para a gestão de custos. **Revista Alcance**, Itajaí, n. 4, p. 21-26, out. 2002.

PETROCCHI, Mário. **Hotelaria: planejamento e gestão**. São Paulo: Futura, 2002.

SANTOS, Joel José dos. **Formação de preços e do lucro**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

STRUM, Alexander, KRUGLIANKAS e Isak KRUGLIANKAS. Apuração de custos de projetos tecnológicos incentivados utilizando conceitos do "ABC": Estudo de caso setor de informática. *In*: ENCONTRO ANUAL DA ANPAD, 26., 2002, Salvador. **Anais**. Rio de Janeiro: Metrópole, 2002, ACT-1381, CD-ROM.

VIEIRA, João Marcos e JUNIOR, Antonio Robles. O custeio baseado em atividades (ABC) e a gestão por atividades (ABM) no ambiente das empresas de autopeças do Estado de São Paulo. ENCONTRO ANUAL DA ANPAD, 26., 2002, Salvador. **Anais**. Rio de Janeiro: Metrópole, 2002, CCG-916, CD-ROM.

YAMAGUCHI, Luiz Carlos Takao e MARTINS, Paulo do Carmo. Gestão estratégica de custos em empresas de produção de leite. *In*: ENCONTRO ANUAL DA ANPAD, 27, 2003, Atibaia. **Anais**. Rio de Janeiro: Palotti, 2003, CCG-1681, CD-ROM.

ZANELLA, Luiz Carlos. **Administração de custos em hotelaria**. Caxias do Sul: EDUCS, 1993.