

PROPOSTA DE SISTEMA DE CUSTOS PARA UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE HOSPEDAGEM: ESTUDO DE CASO EM UM ALBERGUE

Daniel Pedroso Toledo

Graduado em Administração Empresarial pela Escola Superior de Administração e Gerência da Universidade do Estado de Santa Catarina (ESAG/UDESC). Endereço: Universidade do Estado de Santa Catarina, Escola Superior de Administração e Gerência. Av. Madre Benvenuta, 2.037 — Itacorubi — CEP 88035-001, Florianópolis, SC, Brasil. E-mail: toledo.daniel@hotmail.com

Fabiano Maury Raupp

Doutor em Administração pela Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia (EA/UFBA), Professor da Escola Superior de Administração e Gerência da Universidade do Estado de Santa Catarina (ESAG/UDESC). Endereço: Universidade do Estado de Santa Catarina, Escola Superior de Administração e Gerência. Av. Madre Benvenuta, 2.037 — Itacorubi — CEP 88035-001, Florianópolis, SC, Brasil. E-mail: fabianoraupp@hotmail.com

Resumo

O artigo tem por objetivo apresentar os resultados do estudo que buscou desenvolver uma proposta para alocação dos custos aos serviços prestados por um albergue. Fez-se um estudo descritivo, por meio de um estudo de caso, com abordagem predominantemente qualitativa. Foram utilizados dados primários, coletados através de uma entrevista semi-estruturada, aplicada com o proprietário da empresa estudada. Os dados secundários coletados, como demonstrações contábeis, folha de pagamento, quadro de horário de trabalho dos funcionários, entre outros, foram coletados por meio de documentação. As técnicas utilizadas foram as análises de conteúdo e documental. A proposta de um sistema de custos fundamentado no custeio de absorção partiu da análise e contextualização da empresa, particularmente a identificação dos custos incorridos. Considerou-se que seria o sistema mais adequado para fornecer informações à empresa que pudessem subsidiar, principalmente, o processo decisório. Acredita-se que a proposta poderá ser implementada por outras empresas do setor de hospedagem, resguardadas as especificidades de cada uma. A proposta descreveu as principais etapas a serem seguidas para determinação e análise do Custo do Serviço Prestado.

Palavras-chave: sistema de custos; serviços de hospedagem; albergue.

Costs System Proposal for a Hosting Services Company: a Case Study in a Hostel

Abstract

This article aims to present the study's results that sought to develop a proposal to the allocation of costs for services provided by a hostel. It was performed a descriptive research through the use of a case study with a predominantly qualitative approach. It was possible to use primary data collected through a semi-structured interview, which was applied to the owner of the company studied. The secondary data collected, such as accounting statements, payroll, staff working timesheet, among others, were collected through the documentation. The techniques used were documentary and content analysis. The proposal for a cost system based on the absorption of costs started from the company's contextualization and analysis, particularly, the identification of costs incurred. It was considered that it could be the most adequate system in order to provide information to the company that could subsidize, mainly, in the decision making process. It is believed that the proposal can be implemented by other companies in the hosting area, and safeguarding the specificities of each business. The proposal described the main stages to be followed for determination and analysis related to the Cost of Service Rendered.

Key words: costs system; hosting services; hostel.

1. Introdução

Muitas empresas buscam sobreviver a concorrência em termos de custo e qualidade de seus produtos. Para tanto, é importante conhecer bem os seus custos, de modo a possibilitar um planejamento eficiente e uma correta tomada de decisões.

É inegável que o nível de competitividade provocado pela globalização dos mercados está se tornando cada vez mais acirrado. Este fenômeno tem provocado desafios para a gestão de empreendimentos em todas atividades e nos mais diversos níveis, possibilitando o desenvolvimento das empresas. De acordo com Dubois et al. (2006, p.3),

a onda da modernidade tem empurrado as empresas para um salto qualitativo que exige muita criatividade, competência e flexibilidade. Controlar e reduzir custos é uma ferramenta básica para o sucesso e sobrevivência de uma organização.

Oliveira e Perez Jr. (2000) enfatiza que uma organização para atuar no mercado de mudanças constantes e concorrência acirrada, e consiga sobreviver a esse cenário, é necessário que os administradores tenham um conhecimento eficaz da utilização, de forma correta, das práticas gerenciais como apuração, análise, controle e gerenciamento dos custos de produção de bens e serviços. Caso contrário, essas empresas estarão fadadas ao desaparecimento. Logo, é de suma importância, a utilização da contabilidade de custos na tomada de decisão das empresas que queiram sobreviver a esse tipo de cenário.

Neste cenário, apresentam-se as empresas prestadoras de serviços, que são de grande importância para a economia do país, porque são fontes geradoras de riquezas e empregos. Para que uma empresa prestadora de serviços funcione de acordo com as exigências do mercado, suas variáveis que compõe sua estrutura devem trabalhar de maneira harmônica, sendo que o cálculo e a interpretação dos custos dos produtos/serviços oferecidos podem ajudá-las a alcançarem o sucesso.

No setor dos serviços existem os albergues que são meios de hospedagem de custo baixo, os quais estão crescendo cada vez mais no mercado e que para sobreviver estão se aperfeiçoando, onde seus proprietários estão recorrendo a área contábil para auxiliar suas tomadas de decisões e também como um diferencial entre a concorrência. De acordo com Zanella (1996, p.8),

os hotéis desenvolvem atividades de extrema complexidade, principalmente, pelas características distintas de seus serviços e amplitude das áreas em que atuam. [...] Para a tomada de decisões, o administrador necessita de informações ágeis e instrumentos eficientes de planejamento e controle. Para isso, deverá contar com um sistema de contabilidade atualizado, dinâmico e seguro e, ainda, com um sistema adequado de custeio, funcionando de forma integrada.

Com as mudanças ocorridas no mercado mundial, os gestores vêm buscando instrumentos gerenciais que possam ajudá-los na tomada de decisão através de informações que possam criar e desenvolver vantagem competitiva e uma das formas de garantir a continuidade operacional é a aplicação das técnicas de Gestão Estratégica de Custos. Segundo Beuren (2000, p.13),

os gestores necessitam conhecer profundamente suas organizações, bem como o ambiente em que operam, a fim de avaliar o impacto da turbulência ambiental, desenvolver o cenário para uma solução eficaz.

De acordo com o contexto apresentado, este estudo está voltado para sistematização de uma metodologia de custos para a empresa objeto de estudo, pois a falta de utilização deste instrumento pode tornar as empresas vulneráveis à concorrência. O estudo torna-se relevante pois há uma escassez de referencial teórico quanto ao tratamento de custos no setor hoteleiro, principalmente voltado para os albergues. A gestão de custos para este setor torna-se importante para evidenciar o grau de competitividade no mercado hoteleiro. Silva e Miranda (2003, p.289) diz que “informações sobre custos é de grande importância para a empresa, pois a mesma tem relação direta com o resultado econômico da organização”.

Diante do exposto, e considerando a necessidade que os albergues atualmente tem em conhecer o custo de seus serviços, elaborou-se a seguinte questão problema: Como sistematizar um processo de alocação dos gastos aos serviços prestados por um albergue? Para tanto, tem-se como objetivo demonstrar os resultados do estudo que buscou desenvolver uma proposta para alocação dos custos aos serviços prestados por um albergue.

Com o crescimento da atividade turística na cidade de Florianópolis/SC, está ocorrendo o desenvolvimento de novos tipos de hospedagem com custos mais baixos, e com isso a concorrência neste tipo de mercado está acirrada. Logo, os administradores dessas empresas devem estar sempre atentos às mudanças que estão ocorrendo para buscar informações e instrumentos de gestão relevantes, com os quais irá tomar decisões de suma importância para seu negócio.

Um instrumento que está se destacando cada vez mais no mercado é a gestão estratégica de custos que, conforme Shank e Govindarajan (1995, p.25), “os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva”.

Muitas empresas de pequeno porte não usam modelos sistematizados para o cálculo dos seus custos, causando uma inexatidão dos mesmos, principalmente no setor hoteleiro, principalmente os albergues, pois estes são gerenciados por um proprietário que em muitas vezes não possui conhecimento acerca da contabilidade.

Num mercado que se apresenta altamente competitivo, buscar melhorias nos processos internos e criar meios para se ter os custos da empresa devidamente controlados pode significar a continuidade da mesma e deve ser alvo permanente de uma boa gestão empresarial. Conforme Dubois et al. (2006, p.2):

quem mais se beneficiam com a implantação de um bom sistema de apuração e análises de custos são os próprios empresários, tendo em vista as avaliações que podem fazer acerca de seus investimentos. Não há como conduzir as atividades de maneira adequada se a alta administração não dispuser de informações precisas sobre seus reais custos e despesas. Com a ausência destas informações as ações decisórias tornam-se falhas e ao sabor do acaso, não podendo ser isto, considerando como administração.

A partir do exposto acima, justifica-se esse estudo como um referencial para empresas no setor dos serviços voltadas para a hospedagem, particularmente os albergues, para implantar um sistema de custos para alocar seus gastos e ajudar na tomada de decisão.

2. Fundamentação Teórica

2.1 Setor dos serviços

Para Fitzsimmons e Fitzsimmons (2005), estamos vivendo em uma sociedade pós-industrial que nos últimos 30 anos tem se adaptado a um desenvolvimento natural dos serviços em geral. Os serviços não podem ser renovados, como acontece com as mercadorias, e seu consumo e produção ocorrem simultaneamente; desta forma, o elemento humano é muito importante nas operações e o processo não pode ser totalmente controlado. Segundo os autores, a economia deixou de ser, predominantemente, baseada na manufatura para ser, predominante, baseada em serviços. Onde os serviços passaram a serem fundamentais para que a economia se mantenha sadia e funcional, sendo a força vital para a atual mudança rumo à economia globalizada. Para Schemenner (1999, p.15),

o setor dos serviços inclui a hotelaria, restaurantes e lojas de manutenção e consertos em geral; a área de entretenimento [...]; a área da saúde [...]; o setor de serviços profissionais [...]; os setores educacional, financeiro, imobiliário e de seguros; o comércio atacadista e varejista, e os transportes em geral.

Serviço é um conjunto de trabalho ou fatores que uma parte pode dar a outra e são indisponíveis, não podem ser tocados e não resultam em posse de bem algum, logo a natureza e as características dos serviços são distintas. Para Gronroos (apud

FITZSIMMONS, 2005, p.30),

serviço é uma atividade ou uma série de atividades de natureza mais ou menos intangível que normalmente, mas não necessariamente, ocorre em interações entre consumidores e empregados de serviços e/ou recursos físicos ou bens e/ou sistemas do fornecedor do serviço, que são oferecidos como soluções para os problemas do consumidor

De acordo com Gonçalves (apud PAMPLONA e MAUAD, 2002), considera-se que o setor de serviços inclui todas as atividades econômicas cujo resultado não é um produto físico, que geralmente é consumido na época da produção e apresenta valor adicionado em formas essencialmente intangíveis para o consumidor. Conforme Riccio et al. (1997, p.3),

as empresas de serviços diferem-se das indústrias em vários aspectos. As primeiras não possuem estoques, por exemplo: seus produtos são compostos e na maioria dos casos intangíveis, sendo que os tangíveis podem agregar algo àquele serviço. Além disso nas empresas de serviços a relação com o cliente é diferente, é ele quem determina o sentido e a direção para os quais os processos devem se orientar.

As principais características do setor de serviços apresentadas pelos principais autores do assunto são:

- *Intangibilidade*: setor de serviços é algo que não podemos tocar e sentir, pois trata-se de uma oferta abstrata. Conforme Fitzsimmons et al. (2005, p.48), “serviços são idéias e conceitos”. E para Schemenner (1999, p.21), “quando um serviço é excelente, isso se deve tipicamente à natureza intangível daquilo que está sendo fornecido, não as coisas físicas associadas ao serviço”.
- *Perecibilidade*: os serviços não podem ser estocados, pois o consumo, por sua natureza, costuma ser quase simultâneo à sua produção. “Como não se pode estocar serviços, a escolha da capacidade ganha importância vital. O tamanho, o layout e a localização exata de uma operação de serviços são muito importantes para o seu poder de gerar receita” (SCHEMANNER 1999, p.21). Outro ponto, é que se o serviço é perecível, ele deve ser utilizado senão está perdido para sempre.
- *Inseparabilidade*: os serviços não podem ser separados de seus fornecedores. De acordo com Ambrósio e Siqueira (2002, p.13), “a produção e o consumo dos serviços se dão simultaneamente. Os clientes podem participar desse processo, e quase sempre o fazem”.
- *Variabilidade*: a qualidade dos serviços depende de quem as proporciona, de quando, onde e como são proporcionados. Ambrósio e Siqueira (2002) afirmam que é difícil padronizar a prestação do serviço, onde dificilmente um serviço será igual a outro.

2.2 Albergue da juventude

A EMBRATUR define albergue da juventude da seguinte maneira “meio de hospedagem peculiar de turismo social, integrado ao movimento alberguista nacional e internacional, que objetiva proporcionar acomodações comunitárias de curta duração e baixo custo com garantia de padrões mínimos de higiene, conforto e segurança”. Segundo Giaretta (2003, p.78),

O albergue da juventude é um meio de hospedagem alternativo, extra-hoteleiro e associativo, que forma a maior rede de hospedagem econômica mundial, associado à marca Hostelling International, espalhados por 70 países, somando [mais] 4.024 empreendimentos em todo o mundo. Oferece um padrão mínimo de conforto e proporciona uma noite bem dormida, em um ambiente descontraído, no qual se cria a oportunidade de encontrar pessoas e de formar um maior círculo de amizades com outras pessoas que viajam o mundo buscando conhecer o máximo gastando o mínimo.

Os albergues da juventude têm como características ser um meio de hospedagem segmentado para pessoas de qualquer faixa etária e, geralmente, de baixa renda ou que queiram gastar pouco em suas viagens. É um meio com que faça com que as pessoas

tenham a oportunidade de conhecer inúmeros lugares no mundo, além de ter um relacionamento com novas pessoas de diferentes culturas.

A filosofia alberguista propõe a busca de uma relação harmoniosa do ser humano consigo mesmo, com o outro e com a comunidade. E a filosofia da organização está estampada no artigo 2 do estatuto da Federação Internacional:

Promover educação para jovens de todas as nações, especialmente para jovens com condições econômicas limitadas, encorajando-os ao desenvolvimento do conhecimento, amando e cuidando da região, apreciando os valores culturais nos lugares em todas as partes do mundo promovendo os Albergues da Juventude sem discriminação de raça, cor, religião, sexo, classe social ou política, desenvolvendo o melhor entendimento entre os homens no seu país e fora dele (GIARETTA, 2003, p.103).

2.3 A contabilidade de custos e seu papel na gestão empresarial

A Contabilidade é uma ciência social que estuda a riqueza patrimonial individualizada, sob os aspectos quantitativos e qualitativos, tendo entre seus objetivos a geração de informações e a explicação dos fenômenos patrimoniais, possibilitando o controle, o planejamento e a tomada de decisão. Vanderbeck et al. (2001), afirma que a contabilidade tem como objetivo acumular informações financeiras para serem usadas nas tomadas de decisões, onde essas informações são coletadas para serem utilizadas na preparação de demonstrações financeiras que satisfaçam as necessidades de investidores, credores e outros usuários externos.

A Contabilidade de Custos, em particular, busca atender os objetivos principais da contabilidade financeira e gerencial, onde a contabilidade de custos serve para prover informações desde a gestão operacional até a tomada de decisões estratégicas. Tem sua origem na Revolução Industrial como complemento da Contabilidade Financeira quando da necessidade de avaliar estoques na indústria (MARTINS, 2003, p.19), onde sua principal função era registrar os custos que capacitavam o administrador a avaliar os estoques e, conseqüentemente, a determinar mais corretamente os resultados e levantar os balanços.

Para Leone (2000, p.19), a Contabilidade de Custos é parte integrante da contabilidade que utiliza em seu desenvolvimento os princípios, os critérios e os procedimentos fundamentais da ciência contábil. Assim sendo, a contabilidade de custos tem um enfoque voltado para o propósito gerencial da empresa, isto é, fornece informações para os administradores proporcionando relatórios de desempenho, de custos, orçamentos e demais informativos para tomada de decisão.

Assim sendo, a contabilidade de custos coleta dados, acumula esses dados de uma forma organizada, em seguida analisa-os e por último interpreta-os, de tal forma que acabam fornecendo informações para solução de problemas que ocorrem na entidade. E que tem sido cada vez mais aplicada nas empresas para fornecer aos diversos níveis da administração e operação alguns relatórios com informações sobre custos, visando à tomada de decisão. Leone (2000, p.19) afirma que:

a contabilidade de custos é 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 tomadas de decisões.

Porter (1992, p.59) infere que “gerenciar custos eficazmente exige um enfoque na empresa seja ele interno ou externo”, com isso as empresas começaram a se preocupar com seus custos, com o objetivo de obterem informações que permitam o gerenciamento dos seus recursos, visando tornar as áreas mais eficientes e rentáveis.

A contabilidade de custos fornece dados detalhados sobre custos que a gestão precisa para controlar as operações atuais e planejar para o futuro, onde essas informações permitem à gerencia alocar recursos para as áreas mais eficientes e rentáveis da operação, afirma Vanderbeck et al. (2001). Tem como objetivos principais, segundo Oliveira e Perez Jr (2000, p.22 e 23): apuração do custo dos produtos, dos serviços e dos departamentos; apuração da rentabilidade dos produtos, dos serviços e dos departamentos; atendimento de

exigências contábeis e de auditoria; atendimento de exigências fiscais; controle dos custos de produção; controle da movimentação interna e externa das mercadorias; melhoria de processos e eliminação de desperdícios; auxílio na tomada de decisões gerenciais; otimização de resultados; atribuição de responsabilidades entre os diversos executivos e departamentos; análise do desempenho dos diversos executivos e dos departamentos envolvidos; subsídio do estabelecimento dos preços de vendas.

2.4 Custeio por absorção

Para Leone (2000, p.70), entende-se que “os métodos de custeio se preocupam com a administração dos custos indiretos buscando alocá-los aos objetos de custeio seguindo diferentes critérios de acordo com o método utilizado”. Dentre os diversos métodos de custeio apresentados pela literatura, o presente está dá destaque para o custeio por absorção, considerando que o mesmo fundamentou a proposta de sistema de custos na empresa objeto de estudo.

Neste método os produtos absorvem uma parcela dos custos fixos e variáveis seguindo um critério de distribuição. É aceito amplamente no Brasil pois é adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal. Horngren (apud FÁVARO, 2005, p.37) define o custeio por absorção, como:

apropriar tanto os custos diretos quanto os indiretos. As despesas administrativas e comerciais são consideradas como despesas do período. Os custos indiretos são rateados proporcionalmente ao custo direto, ou com base em volumes produzidos, consumo de mão-de-obra direta, de horas-máquinas, ou na combinação desses fatores. A essência deste método é que todos os custos devem ser atribuídos ao produto individualmente.

No custeio por absorção, segundo Oliveira e Perez Jr. (2000, p.117), “todos os custos de produção são alocados aos bens ou serviços produzidos, o que compreende todos os custos variáveis, fixos, diretos ou indiretos. Os custos diretos, por meio da apropriação direta, enquanto os custos indiretos, por meio de sua atribuição com base em critérios de rateios”.

De acordo com Martins (2003, p.37), este método “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

Conforme Tahmatsu (1995), o custeio por absorção apresenta as seguintes vantagens: atende à legislação fiscal e deve ser usado quando a empresa busca o uso do sistema de custos integrado à contabilidade; permite a apuração dos custos por centro de custo, visto que sua aplicação exige a organização contábil nesse sentido. Para Maher (2001) as principais vantagens desse tipo de custeio é que os relatórios baseados no custeio por absorção servem para fins externos e que sua implantação pode ser mais barata, porque ele não exige a separação dos custos em fixos e variáveis.

Já a principal desvantagem, segundo Tahmatsu (1995, p.39), são que os “critérios de rateio usados para distribuir os gastos entre os departamentos nem sempre são objetivos e podem distorcer os resultados, penalizando alguns produtos em benefício de outros”. E para Maher (2001), a principal desvantagem é que não há separação dos custos em fixos e variáveis, onde os custos fixos são tratados como custos unitários.

3. Procedimentos Metodológicos Adotados

A metodologia constitui-se num conjunto de técnicas fundamentais para elaboração de um trabalho científico e descreve como este trabalho será realizado. Segundo Gonçalves (2004, p.91), “a metodologia é a ciência que estuda os métodos de investigação e a apresentação de resultados científicos, isto é, estuda os caminhos válidos para se chegar ao conhecimento dito científico”.

O tipo de pesquisa aplicado nesse estudo foi a pesquisa descritiva. Segundo Severino (2004), a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos sem manipulá-los. Procura descobrir, com a precisão possível, a freqüência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão outros, sua natureza e características.

Este estudo visa descrever o processo de desenvolvimento de um sistema de custos para empresa objeto de estudo.

O estudo descritivo, conforme Oliveira (2005, p.37), é um estudo amplo e permite o desenvolvimento de uma análise, para identificação de fenômenos, explicação das relações de causa e efeito dos fenômenos ou analisar o papel das variáveis que, de certa forma, influenciam ou causam o aparecimento dos fenômenos.

Quanto aos procedimentos, refere-se a um estudo de caso. O estudo de caso é desenvolvido de forma profunda e exaustiva sobre determinado assunto, e o resultado a ser atingido consiste na aquisição de um conhecimento amplo e detalhado de uma situação real. Segundo Yin (2005, p.32), “um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

A abordagem do problema é predominantemente qualitativa. Segundo Roesch (1996), o estudo de caso é qualitativo, pois se desenvolve em uma situação natural e possui um plano aberto, flexível e focaliza a realidade de forma complexa e contextualizada.

Foram utilizados dados primários, coletados através de uma entrevista semi-estruturada, aplicada com o proprietário da empresa estudada. De acordo com Pádua (2000, p.67), na entrevista semi-estruturada

o pesquisador organiza um conjunto de questões sobre o tema que está sendo estudado, mas permite, e às vezes até incentiva, que o entrevistado fale livremente sobre assuntos que vão surgindo como desdobramentos do tema principal.

Os dados secundários coletados, como demonstrações contábeis, folha de pagamento, quadro de horário de trabalho dos funcionários, entre outros, foram coletados por meio de documentação.

Após a coleta, foi realizada a análise dos dados deste estudo. Conforme Moura et al. (1998, p.89), esta etapa consiste na realização de “operações que têm por objetivo dar respostas às questões de pesquisa ou verificar as hipóteses previamente formuladas”. A técnica utilizada foi a análise de conteúdo, que “procura encontrar padrões ou regularidades nos dados e, posteriormente, alocá-los dentro desses padrões, através do exame de porções do texto” (HIGHLEN e FINLEY apud MOURA et al., 1998, p.91). Além disso, foi utilizada a análise documental.

4. Proposta de Sistema de Custo para um Albergue

4.1 Apresentação da empresa sob estudo

O Albergue, cujo nome não é declinado por diversas razões, situa-se no centro de Florianópolis, Santa Catarina. O estabelecimento fundado em fevereiro de 2007 tem como missão promover o intercâmbio cultural entre pessoas de todos níveis sociais e vindas de lugares diversificados para que conheçam novas culturas e costumes, aprendam a conviver em sociedade e principalmente saibam o que a cidade de Florianópolis tem para oferecer aos turistas que vem conhecê-la oferecendo uma hospedagem ideal para estudantes, grupos, viajantes brasileiros e estrangeiros que queiram dispor de um atendimento de baixo preço e qualidade aliado ao conforto, limpeza e segurança.

O objetivo do Albergue é oferecer um serviço de hospedagem bom e barato para visitantes de diversas localidades, dentro do conceito de turismo comunitário, aproveitando as riquezas naturais da cidade de Florianópolis, bem como seu patrimônio natural, cultural, artístico e humano. O albergue preza pelo espírito de amizade, pelo sentimento de solidariedade e o desejo de viajar.

O albergue se diferencia de seus concorrentes através dos serviços oferecidos aos seus clientes, como: café da manhã, roupas de cama e banho, recepção 24 horas, colchões de molas, acesso a Internet comum e wireless, sala de convivência com TV a cabo e DVD, cozinha equipada para os hóspedes, armários individuais, quartos arejados e limpos, terraço com vista para beira mar com churrasqueira, e uma equipe de recepcionistas e diaristas que primam pela qualidade no atendimento.

O albergue oferece, atualmente, 7 dormitórios coletivos confortáveis com capacidade para 4, 5 ou 6 pessoas, num total de 34 vagas, todos com móveis em boa condição de uso, ventiladores e armários individuais para cada hóspede. Existem no estabelecimento dois banheiros masculinos e femininos coletivos e também quatro quartos com banheiros. A cozinha é equipada com geladeira, fogão, pia e alguns eletrodomésticos necessários para que o hóspede prepare sua refeição ou lanche.

De acordo com entrevista aplicada diretamente com o gerente, verificou-se que a empresa não possui nenhum tipo de sistema de apuração de custos. O controle dos gastos é feito em um livro caixa eletrônico e também pela contadora da empresa e são apropriados diretamente ao fluxo de caixa e através das diárias vendidas. O mesmo tem como idéia de custos: “é o preço de venda das diárias deduzido as despesas administrativas, despesas fixas e despesas variáveis”. Com isso, nota-se que não há nenhuma noção do objetivo principal da apuração dos custos. O sistema adotado pela empresa não auxilia o gerente da empresa no planejamento e nem na comparação dos resultados.

4.2 Sistema de custos proposto

O sistema de custo propõe a aplicação do custeio por absorção para a apuração dos custos na empresa em estudo, tendo como serviço final a hospedagem. Com isso, aborda a apuração de todos os gastos incorridos no processo de implantação do sistema e na estrutura administrativa da empresa. Na Figura 1, são apresentadas as etapas do sistema de custo proposto.

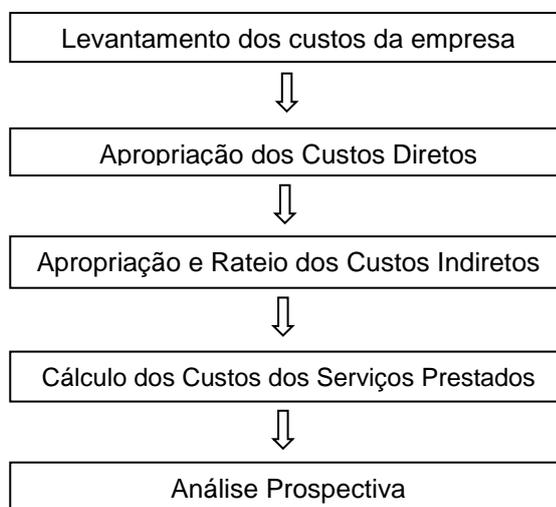


Figura 1: Etapas do sistema de custos proposto

4.2.1 Identificação dos custos da empresa

A identificação dos custos deu-se a partir de documentos e arquivos da empresa. Esta etapa compreende a identificação de todos os recursos relevantes consumidos. Na Tabela 1 estão descritos os custos da empresa.

Custos	Valor do Consumo (em R\$)	%
Água	129,20	2,45%
Cartório	0,72	0,01%
Comunicação	201,81	3,83%
Contribuição sindical	114,00	2,16%
Correio	1,19	0,02%
Despesas bancárias	79,32	1,51%
Encargos sociais	145,64	2,76%
Encargos trabalhistas	349,79	6,64%
Encargos tributários	411,81	7,82%

Energia elétrica	197,88	3,76%
Honorário do contador	70,00	1,33%
Internet	90,00	1,71%
Juros e comissões	7,60	0,14%
Lavanderia	136,00	2,58%
Manutenção imobilizado	7,33	0,14%
Materiais de escritório	4,93	0,09%
Materiais de limpeza	522,85	9,92%
Materiais do café da manhã	297,32	5,64%
Pró-Labore	380,00	7,21%
Publicações	18,50	0,35%
Salários funcionários	1.750,00	33,22%
Taxa de cartões de crédito	25,20	0,48%
Telefone	245,53	4,66%
TV a cabo	70,00	1,33%
Web site (manutenção)	12,00	0,23%
Total mensal	5.268,62	100,00%

Tabela 1: Custos da empresa

Fonte: Dados da pesquisa

4.2.2 Apropriação dos custos diretos

A segunda etapa é a classificação das espécies de recursos que constituem a natureza dos gastos denominada de custos diretos, que são valores desembolsados pela empresa a título de pagamento aos prestadores de serviços, diretamente ligados a operação de hospedagem. Através da análise dos custos da Tabela 1, observou-se que não há custos diretos.

4.2.3 Apropriação e rateio dos custos indiretos

Como citado no item anterior, não foi identificado nenhum custo que seja alocado diretamente ao custo do serviço prestado. Com isso, todos os custos levantados na empresa em estudo são classificados como indiretos. No custeio por absorção, todos os custos indiretos só podem ser alocados ao custo do serviço prestado mediante critérios de rateio.

Identificou-se como critério mais adequado a diária/mês, pois o objetivo fim da empresa é a hospedagem. Neste sentido, busca-se identificar o custo médio indireto em relação a uma vaga ocupada num determinado mês, que pode ser calculado por meio da fórmula abaixo:

$$\text{Custo Médio} = \frac{\text{Custo total}}{(\text{Quantidade de vagas} \times \text{Quantidade média mensal de diárias})}$$

O albergue oferece aos seus clientes, atualmente, 7 dormitórios coletivos com capacidade para 4, 5 ou 6 hóspedes, num total de 34 vagas. Referente à quantidade média mensal de diárias, a empresa disponibilizou o total de vagas vendidas num período de 12 meses. Fez-se a média dessas diárias, e chegou-se ao valor de 23 diárias. Assim, o custo médio calculado é de R\$ 6,74/diária.

4.2.4 Cálculo do custo dos serviços prestados

Após a alocação dos custos diretos e indiretos, tem-se como calcular o custo do serviço prestado, isto é, o valor unitário de uma diária. Como no caso em tela não foram considerados custos diretos, o valor do custo dos serviços prestados é igual ao calculado no item anterior, ou seja, R\$ 6,74/diária.

4.2.5 Análise prospectiva

Por último, é apresentada uma análise prospectiva do custo do serviço prestado, isto é, a tentativa de identificar diversos futuros possíveis através do diagnóstico de três cenários estratégicos: provável, otimista e pessimista. Esta abordagem se faz necessária para o

auxílio na tomada de decisão da empresa, principalmente na área de custos, pois será possível identificar no que a empresa está pecando e com isso fazer futuros ajustes.

A construção dos cenários se baseia na definição e análise de um cenário otimista e um cenário pessimista em relação a um cenário provável, onde serão estabelecidos limites inferiores e superiores ao resultado que se pretende alcançar.

Esta análise se fará em dois tópicos, o cenário otimista e o cenário pessimista, tendo como base o cenário provável. Através destes, serão estipulados valores de quantidade média de diárias num período de 12 meses, tendo com fator a sazonalidade.

a) Cenário provável

Nesse cenário o total de custos foi dividido pelo resultado da multiplicação da quantidade de vagas disponíveis no albergue pela média de diárias vendidas num período de 12 meses. O valor obtido foi de R\$ 6,74/diária. Este cenário considerou também, a taxa de sazonalidade que afeta a média das vagas ocupadas. Foi projetada a média de 23 vagas ocupadas por mês de 34 vagas disponíveis. Considerando que esse dado foi obtido no ano em que o albergue foi inaugurado, o resultado obtido é de grande relevância para a empresa, pois demonstra que 60% das vagas foram vendidas durante um mês.

b) Cenário otimista

Este cenário projeta uma média de vaga superior àquela do cenário provável, isto é, um maior volume de diárias vendidas. Com esse aumento, o valor do custo prestado por serviço irá diminuir. Pode ser alcançado com melhorias internas e de serviços prestados ao cliente final, pois com a busca da melhoria contínua a empresa começará a se destacar no mercado e com isso conquistar mais clientes por ano.

Neste cenário, tem-se como projeção o número de 28 diárias vendidas por mês, que poderá ser um reflexo do aumento de vendas no verão ou algum evento de grande porte na cidade de Florianópolis. O valor médio de custo será de R\$ 5,53/diárias.

c) Cenário pessimista

Neste cenário há uma projeção do número de diárias vendidas abaixo do cenário provável, fazendo com que o custo de serviço prestado e, possivelmente, aumente também o preço das diárias. A projeção é de 18 diárias vendidas por mês, que poderá ser um reflexo da sazonalidade de turistas na cidade de Florianópolis, por exemplo, no inverno. A partir dessa projeção, o valor do custo de serviço prestado é de R\$ 8,61/diárias.

5. Conclusões

Inúmeras empresas estão buscando instrumentos de gestão para enfrentarem a acirrada concorrência no mundo dos negócios. No setor de serviços não é diferente, considerando que o setor tem crescido bruscamente e nem todas as empresas possuem sistemas de gestão estruturados. Partindo do pressuposto que as informações de custos podem auxiliar a avaliação dos estoques, o controle e a tomada de decisões, o artigo teve por objetivo apresentar os resultados do estudo que buscou desenvolver uma proposta de sistema de custos para o processo de alocação dos custos aos serviços prestados por um albergue.

A proposta de um sistema de custos fundamentado no custeio de absorção partiu da análise e contextualização da empresa, particularmente a identificação dos custos incorridos. Considerou-se que seria o sistema mais adequado para fornecer informações à empresa que pudessem subsidiar, principalmente, o processo decisório. Acredita-se que a proposta poderá ser implementada por outras empresas do setor de hospedagem, resguardadas as especificidades de cada uma. A proposta descreveu as principais etapas a serem seguidas para determinação e análise do Custo do Serviço Prestado.

A proposta, colocada em prática, iniciou-se com o levantamento dos custos. Logo após, foram as apropriações em custos diretos e indiretos, sendo este último rateado com base nas diárias (oferecidas e disponíveis). Após, efetuou-se o cálculo o Custo do Serviço Prestado, que no caso deste estudo são as diárias oferecidas ao cliente final. Por fim, foi

apresentada uma análise prospectiva do custo do serviço prestado na tentativa de identificar diversos futuros possíveis através do diagnóstico de três cenários estratégicos: provável, otimista e pessimista.

Referências

AMBRÓSIO, Vicente; SIQUEIRA, Rodrigo. **Plano de marketing passo a passo: serviços**. Rio de Janeiro: Reichmann & Affonso Ed., 2002.

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

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. São Paulo: Atlas, 2006.

EMBRATUR. Empresa Brasileira de Turismo. **Projeto albergues da juventude**. Rio de Janeiro, 1987.

FÁVARO, Reginaldo. **Proposta de sistema de custos fundamentado no custeio baseado em atividades: um estudo de caso na escola particular com regime de internato**. Dissertação (Mestrado em administração). Universidade do Estado de Santa Catarina, 2005.

FITZSIMMONS, James A.; FITZSIMMONS, Mona J. **Administração de serviços: operações, estratégia e tecnologia da informação**. São Paulo: Bookman, 2005.

GIARETTA, Maria José. **Turismo da juventude**. Barueri: Manole, 2003.

GONÇALVES, Hortência de Abreu. **Manual de monografia, dissertação e tese**. São Paulo: AVERCAMP, 2004.

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

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. Tradução de José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MAUAD, Luiz Guilherme Azevedo; PAMPLONA, Edson de Oliveira. O custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2002, IX. São Paulo. **Anais...** São Leopoldo: ABCustos, 2002.

MOURA, Maria Lucia Seidl de; FERREIRA, Maria Cristina; PAINE, Patricia Ann. **Manual de elaboração de projetos de pesquisa**. Rio de Janeiro: EdUERJ, 1998.

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

OLIVEIRA, Maria Marly de. **Como fazer projetos, relatórios, monografias, dissertações e teses**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

PÁDUA, Elisabete Matallo Marchesini. **Metodologia da pesquisa: abordagem teórico-prática**. Campinas, SP: Papyrus, 2000.

PORTER, Michael. **Vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

RICCIO, Edson Luiz; ROBLES JUNIOR, Antonio; GOUVEIA, Joaquim J. F. Aguiar. O sistema de custos baseado em atividades nas empresas de serviços. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS, 1997, V. Uruguai: Associação Internacional de Custos, 1997.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio do curso de administração**: guia para pesquisas, projetos, estágios e trabalho de conclusão de curso. São Paulo: Atlas, 1996.

SCHEMANNER, Roger W. **Administração de operações em serviços**. São Paulo: Futura, 1999.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Cortez, 2004.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão estratégica de custos**: a nova ferramenta para vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

SILVA, José Dionísio Gomes da; MIRANDA, Luís Carlos. **Estudo do controle de custos do segmento hoteleiro com enfoque em estratégias competitivas o setor**. São Paulo: Atlas, 2003.

TAHMATSU, Deloitte Touche. **Custo como ferramenta gerencial**. São Paulo: Atlas, 1995.

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

YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZANELLA, Luiz Carlos. **Sistema de custos em hotelaria**. Canoas: Ed. da Ulbra, 1996.