

Informações de custos no processo decisório: estudo em uma organização de serviços turísticos marítimos

Resumo

Este trabalho discute a utilização de informações de custos em uma empresa prestadora de serviços turísticos marítimos, evidenciando os custos da prestação de serviços, para servir de apoio ao processo decisório. O trabalho classifica-se como exploratório, utilizando estudo de caso único. Trata-se de uma pesquisa predominantemente quantitativa, na qual, para dar apoio ao estudo, utiliza-se pesquisa bibliográfica e documental. Os dados necessários à separação dos gastos fixos e variáveis, na definição da estrutura do método de custeamento empregado, e para a identificação das atividades nas diferentes unidades operacionais da empresa, foram obtidos mediante análise de documentos e entrevistas com os gestores e colaboradores da empresa, que possui três unidades operacionais e uma área de apoio – corporativa. As operações da empresa são caracterizadas por forte sazonalidade na demanda, que foi considerada no custeamento. No custeamento foi empregado o ABC para direcionar aos objetos de custos os gastos indiretos. O custeamento permitiu aos gestores identificar os custos por objeto de custos, por unidade operacional e para a empresa como um todo, nos diferentes períodos, e pelo confronto de tais gastos com as receitas, foi possível identificar oportunidades de melhoria do resultado da empresa. Também se empregou o conceito de margem de contribuição, do Custeio Variável, para analisar a viabilidade, em termos de resultado, do fechamento temporário de unidades operacionais em períodos de baixa demanda. A partir do estudo, observou-se que as informações de custos permitem que a tomada de decisões seja realizada em bases mais sólidas, o que pode direcionar as ações dos gestores, em empresas que buscam vantagem competitiva.

Palavras-chave: Custos. Turismo. Ponto de fechamento.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, além da expansão das empresas industriais, muitas se tornando globais, o setor de serviços tem ocupado lugar de destaque, tanto em países desenvolvidos como nos países em desenvolvimento, na geração de divisas e de empregos (LUNKES, 2003).

Dentro do setor serviços destaca-se o turismo, que cresceu, nos últimos anos, como um fenômeno econômico e social. Segundo o Ministério do Turismo, no seu Boletim de Desempenho Econômico do Turismo (BRASIL, 2009), apesar da crise econômica mundial, os gastos dos turistas estrangeiros em visita ao Brasil tiveram um incremento de 16,8% em relação ao ano de 2007. Vieira (2004) considera que o turismo, reconhecido como instrumento dos mais importantes em termos de alavancagem econômica de um país, vem crescendo de maneira veloz em todo o mundo, garantindo a expansão do mercado de trabalho, gerando empregos e uma distribuição de renda mais justa.

Nesse sentido, este trabalho discute a utilização de informações de custos no processo decisório de uma empresa de serviços turísticos marítimos localizada em Florianópolis (SC), que possui filiais com características específicas e distintas e que atualmente não apura os custos dos serviços prestados.

A Santur estimou que em 2006 o movimento em Florianópolis (SC) foi de 588.759 turistas, gerando receitas aproximadas de 168 milhões de dólares; em 2007 foi de 780.583 turistas com receitas aproximadas de 299 milhões de dólares; e em 2008 foi de 776.374 turistas com receitas aproximadas de 330 milhões de dólares (SANTUR, 2009).

Observando estes dados pode-se inferir que há muitas empresas voltadas a atender a demanda dos diversos tipos de serviços turísticos em Florianópolis e que, através da utilização de pequenos ou grandes investimentos, operem com o objetivo de alcançar bons resultados, objetivo que pode ser mais facilmente atingido com a utilização de sistemas de gestão. Segundo Vanderbeck e Nagy (2001), a Contabilidade pode fornecer dados detalhados sobre custos que os gestores precisam para controlar as operações atuais e planejar o futuro.

Na empresa pesquisada algumas decisões são definidas pela intuição, em função da não utilização de instrumentos de apoio à gestão, dentre os quais aqueles que geram informações de custos. Isso limita a possibilidade de uma gestão eficaz e, em consequência, a exploração do negócio em todo o seu potencial para a obtenção de melhores resultados.

Assim, para atender o objetivo proposto, este trabalho está organizado em cinco seções, incluindo esta primeira, que apresenta a introdução. A segunda traz o referencial teórico, na terceira é apresentada a metodologia da pesquisa, na quarta são apresentados os dados e resultados da pesquisa, e na quinta seção discute-se as conclusões do trabalho, seguida pelas referências.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção discorre-se brevemente sobre as informações de custos, sobre os diferentes métodos de custeio e suas principais características. São abordados os conceitos do custeio por absorção, custeio variável e custeio baseado em atividades.

2.1 Informações de custos

A Contabilidade como geradora de informações de Custos tem importância vital no auxílio à gerência nas empresas. Para Martins (2003, p.21), a contabilidade de custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda na tomada de decisões.

Contabilidade de Custos “mede e relata informações financeiras e não financeiras relativas ao custo de aquisição ou consumo de recursos em uma organização, fornecendo informações para a contabilidade gerencial e para a contabilidade financeira” (HORNGREN, DATAR e FOSTER, 2004, p. 21), produz resultados para os níveis gerenciais da organização, como apoio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões (LEONE, 2000, p. 19).

O mercado demanda informações sobre custos e desempenho de atividades, processos, produtos, serviços e clientes. Se a primeira preocupação dos contadores, no surgimento da contabilidade de custos, foi mensurar o estoque e apurar o resultado nas empresas industriais, na atualidade o estudo e a aplicação da análise de custos é amplo e foi além deste propósito, já que fornece subsídios para que os administradores estejam atualizados e preparados para acompanhar com eficiência a dinâmica do mercado (KAPLAN e COOPER, 1998, p. 12).

Para produzir bens ou serviços, as organizações realizam esforços, sendo que alguns destes não estão ligados diretamente a sua atividade fim. Logo, há uma nomenclatura específica para caracterizar cada um dos itens que compõem o conjunto de gastos das organizações. De forma resumida, os principais conceitos relacionados a custos que serão empregados no trabalho, baseados em Martins (2003, p.24-26), são:

-Gasto é a aquisição de um produto ou serviço qualquer mediante sacrifício financeiro. O gasto existe no momento do reconhecimento contábil da dívida assumida ou da redução de um ativo dado em pagamento.

- **Custo** refere-se ao gasto relativo a bens ou serviços utilizados na produção. A forma mais adequada para identificar os gastos que são custos é buscar a relação entre eles e a produção.

- **Despesa** é um bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obter receitas.

Os gastos podem ser classificados pela variabilidade, em fixos e variáveis. Gastos fixos são aqueles que independem do nível de atividade da empresa no curto prazo. Os variáveis, ao contrário, estão relacionados com a produção (se custos) ou com as vendas (se despesas), isto é, aumentam e diminuem com o aumento ou diminuição do nível de atividade da empresa (BORNIA, 2002, p. 42; LEONE, 2000, p. 49).

Os custos também podem ser classificados pela facilidade de alocação, em diretos e indiretos. Os custos diretos são os que se relacionam com facilidade com as unidades de alocação de custos e os custos indiretos não podem ser facilmente atribuídos às unidades, necessitando para isso de critérios de alocação (BORNIA, 2002; LEONE, 2000, p. 49).

Essas unidades de alocação de custos, que outrora eram os bens ou serviços (produtos) a serem custeados, agora também compreendem outros objetos de custos, na empresa, como clientes, fornecedores, canais de distribuição e outros (KAPLAN e COOPER, 1998).

2.2 Métodos de custeio

Para identificar os custos dos diversos objetos de custos de uma organização, utiliza-se um ou mais métodos de custeio. São vários os métodos de custeio, cada um empregando uma terminologia e uma forma de cálculo e cada um com uma finalidade e objetivos próprios (BERTI, 2006).

Entre os diversos métodos há o RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), GECON (Gestão Econômica), UEP (método da unidade de esforço de produção), Custeio por Absorção, Custeio Variável, e Custeio Baseado em Atividades (ABC). Nesta pesquisa é realizada uma discussão acerca dos dois últimos métodos mencionados, que serão usados no trabalho.

2.2.1 Custeio variável

No custeio variável os custos e despesas variáveis são alocados aos produtos e os custos e despesas fixos são enviados ao resultado. Para Padoveze (2003), há vantagem em aplicar o custeio variável já que a apropriação dos custos indiretos não precisa ser feita através de rateios que muitas podem levar a arbitrariedade nas informações, como pode ocorrer nos métodos que apropriam gastos fixos, como os demais discutidos neste trabalho.

O custeio variável não é empregado para valoração de estoques, para fins fiscais, porém, é importante para subsidiar decisões gerenciais de curto prazo, pontuais, e serve como base para a análise de custo-volume-lucro (CVL). No custeio variável, apropriando os custos e despesas variáveis aos produtos, obtém-se a informação de margem de contribuição.

A margem de contribuição é a diferença entre a receita e a soma dos custos e despesas variáveis, sendo destinada à absorção dos gastos fixos (MARTINS, 2003, p. 185). A margem de contribuição unitária é o montante com que cada unidade do produto contribui para pagar o custo fixo da empresa e formar o lucro (BERTI, 2006). Após a total absorção dos gastos fixos a empresa começa a gerar lucro (DUTRA, 1995).

A análise de custo-volume-lucro avalia o comportamento das receitas totais, dos gastos totais e do lucro operacional em decorrência de alterações no nível de vendas, no preço de vendas, nos gastos variáveis e nos gastos fixos da empresa (HORNGREN, FOSTER e DATAR, 2004).

Na análise de custo-volume-lucro apura-se ponto de equilíbrio, margem de segurança, alavancagem operacional e ponto de fechamento. Todos esses conceitos são empregados tendo como base a informação de margem de contribuição, conceito central do custeio variável. Neste estudo empregou-se, destes conceitos, aquele que se refere ao ponto de fechamento. O ponto de fechamento é representado pela seguinte equação: $Q_f = GFE / mc$

Onde:

Q_f = ponto de fechamento em Unidades físicas

GFE = gastos fixos elimináveis

Mc = margem de contribuição unitária

Segundo Bornia (2002, p.81), ponto de fechamento é o ponto limite, ou seja, o volume de operações abaixo do qual a empresa obterá maior vantagem encerrando as atividades temporariamente, e acima do qual a melhor opção é que a empresa mantenha suas operações, sendo uma análise útil especialmente quando há sazonalidade nas operações de uma organização.

2.2.2 Custeio baseado em atividades

O custeio baseado em atividades (ABC ou *Activity-Based costing*) é um método de custeio cuja divulgação ocorreu a partir da década de 1980, por Robin Cooper e Robert Kaplan, com o objetivo de inicial de proporcionar uma alocação mais criteriosa dos custos indiretos e das despesas a partir do conhecimento das atividades desenvolvidas na empresa.

O ABC é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (MARTINS, 2003). Duarte (2003, p.44), observa que “a idéia básica do ABC é tomar custos das várias atividades da organização e entender seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos a estas atividades”.

Berti (2006, p. 76) observa que o ABC permite um custeio de produtos (ou linha de produtos) preciso, especialmente quando custos indiretos que não variam com o volume são significativos ou quando há alguma grande diversidade de volumes produzidos entre as linhas de uma empresa. O ABC é flexível em suas aplicações, já que através dos processos ou atividades podem ser considerados produtos, áreas de responsabilidade, áreas de atuação, clientes, etc.

A Figura 1 descreve a forma de alocação de gastos no ABC, apropriando os recursos, através dos direcionadores de recursos, às atividades, e destas aos objetos de custos por meio dos direcionadores de atividades.

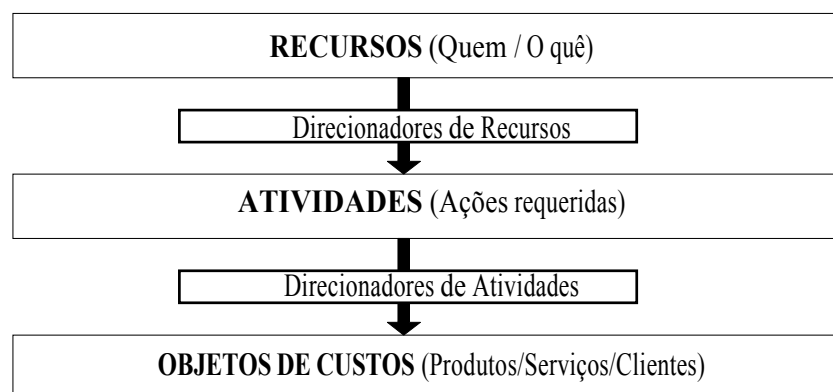


Figura 1: Apropriação dos recursos pelo ABC

O custeio baseado em atividades fornece uma indicação confiável sobre a variação dos custos diretos a longo prazo, relevante para o planejamento estratégico da empresa, e fornece medidas das atividades, tanto financeiras como não-financeiras ajudando a identificar e a compreender o comportamento dos custos, e subsidiando a sua administração para alcançar a competitividade (BERTI, 2006).

Bornia (2002) afirma que, para calcular os custos utilizando o ABC, as quatro fases necessárias são:

1. Mapeamento das atividades;
2. Alocação dos custos às atividades;
3. Redistribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas;
4. Cálculo dos custos dos objetos de custos.

Sobre o mapeamento de atividades, Bornia (2002, p.124) explica que é um dos pontos mais importantes para implementar o sistema de forma correta, consistindo na identificação das atividades desempenhadas na empresa.

Zorzal (2003, p. 70) observa que para implantar o custeio baseado em atividades devem-se levar em consideração as necessidades e os objetivos de cada empresa.

2.3 Custos e os serviços

Apesar do crescimento substancial do setor de serviços e de sua comprovada relevância na economia, a maioria dos autores da área de custos voltou o estudo da análise de custos para empresas industriais, reservando pouco espaço e atenção às organizações de serviços, em função da preocupação da contabilidade de custos com a valoração de estoques, das empresas industriais, que não é necessária nas empresas de serviços.

O serviço é um bem intangível e seu consumo se realiza no momento em que é fornecido, portanto, não pode ser armazenado ou estocado (BERTI, 2006).

Nas empresas de serviços, os estoques são mínimos ou inexistentes, exceto de materiais diretos. Para Berti (2006, p.95) a característica que sempre distingue as empresas de serviços das empresas industriais se encontra na mensuração entre produto e resultado. Berti (2006), ainda explica que o produto da empresa de serviços é difícil de avaliar porque é um produto menos tangível de avaliação do que os produtos das empresas industriais.

Um sistema de custos é importante para qualquer empresa. No caso das empresas de serviços, e tendo em conta a intangibilidade dos produtos oferecidos, os gestores podem utilizá-los para melhorar a qualidade e a eficiência e para conhecer os esforços que são consumidos para a realização dos serviços.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Este trabalho caracteriza-se como pesquisa exploratória, concentrando-se em algo que necessita ser esclarecido ou explorado nesse campo do conhecimento, conforme definição de Raupp e Beuren (2006).

A pesquisa utiliza o estudo de caso como procedimento principal. Gil (1999) salienta que o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo de um ou de poucos objetos, de maneira que se obtenham conhecimentos amplos e detalhados dos mesmos.

Com relação ao problema, trata-se de uma pesquisa predominantemente quantitativa, sem deixar de considerar aspectos de pesquisas de natureza qualitativa. Observar os benefícios da apuração de custos caracteriza o estudo como uma pesquisa qualitativa. Apesar de a Contabilidade lidar intensamente com números, ela é uma ciência social, e não uma

ciência exata, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa (RAUPP e BEUREN, 2006). Por outro lado, considerando que também é realizada a apuração de custos na empresa pesquisada, pode-se dizer que a pesquisa é quantitativa já que, segundo Richardson (2007) é caracterizada pelo emprego de quantificação na coleta de dados e tem a intenção de garantir precisão dos resultados e possibilitar uma margem de segurança quanto às inferências feitas.

Para dar apoio ao estudo, o trabalho utiliza a pesquisa bibliográfica e pesquisa documental. A pesquisa bibliográfica utiliza referenciais teóricos publicados em documentos para explicar um problema, enquanto a pesquisa documental, na Contabilidade, utiliza-se com certa frequência quando se deseja analisar o comportamento de determinado setor da economia, como os aspectos relacionados à situação patrimonial, econômica e financeira (RAUPP e BEUREN, 2006).

Para concretizar a realização desta pesquisa foram realizadas reuniões na empresa em estudo com as pessoas responsáveis da gestão, acompanhamento dos serviços prestados e análise de documentos e registros contábeis da empresa.

A pesquisa está limitada pela análise de documentos contábeis e financeiros da empresa pesquisada, que desenvolve suas atividades no setor de serviços turísticos marítimos.

Os dados físicos da empresa correspondem ao exercício de 2008 e foram realizadas consultas durante 2009 para atualizar dados financeiros, para inserir ou eliminar dados incompletos ou incorretos de modo que os números considerados no trabalho espelhassem a realidade da empresa.

Por último, a pesquisa se limita à compreensão dos conceitos obtidos através da bibliografia elencada e à definição de um método de custeio para a empresa, assim, os resultados não poderão ser generalizados para outras empresas.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção apresenta-se o estudo realizado em uma empresa serviços turísticos marítimos, com foco na utilização de informações de custos para apoio à gestão.

4.1 A empresa

A empresa presta serviços turísticos marítimos na cidade de Florianópolis (SC), através de três unidades de operação ou filiais:

- Canasvieiras, na região norte da cidade;
- Barra da Lagoa, na região leste; e
- Centro da cidade de Florianópolis.

A empresa opera no setor do turismo desde 1980 e seus sócios diretores são armadores, construtores e projetistas navais. Na empresa trabalham, em média 45 pessoas, podendo este número variar sazonalmente.

As funções estão bem definidas, sem interferências entre as diversas atividades. A área corporativa, que cumpre as funções de Diretoria, RH e Financeiro, desempenha suas atividades na unidade operacional de Canasvieiras, dando apoio às três unidades operacionais.

Todos os serviços da empresa são realizados utilizando capital próprio, e a empresa possui suas próprias embarcações para prestar os serviços. Essas embarcações são habilitadas e contam com tripulação fixa de acordo com as normas da Capitania dos Portos, além dos equipamentos de segurança, que também são exigência deste órgão.

A empresa opera, nas unidades do Centro e de Canasvieiras durante todo o ano, e na unidade Barra da Lagoa durante a alta temporada. No início das atividades no setor turístico marítimo, na década 1980, a empresa operava intensamente na alta temporada. Durante a média temporada, a quantidade de serviços prestados era inferior à da alta temporada, porém superior à baixa e aumentava com a vinda de estudantes de diversos países do Mercosul e de diversas regiões do Brasil em setembro. Os eventos realizados no período das festas de outubro no Vale do Itajaí e em outras regiões do estado (Oktoberfest, Fenarreco, Marejada, Schutzenfest, Bananenfest, Tirolerfest, Fenachopp, entre outras) proporcionavam um aumento na demanda da média temporada em relação à baixa.

Para fins deste estudo as temporadas são consideradas da seguinte forma:

- Alta temporada: dezembro, janeiro, fevereiro e março.
- Baixa temporada: abril, maio, junho, julho e agosto.
- Média temporada: setembro, outubro e novembro.

4.2 Custeio dos serviços

Como mencionado, a empresa estudada possui três unidades operacionais, e uma área corporativa que dá apoio a essas três unidades. Essa área corporativa localiza-se no mesmo local físico que uma das unidades operacionais. Assim, há custos comuns às três unidades, que ocorrem nessa área corporativa, sendo necessários, portanto, procedimentos de alocação desses custos para o conhecimento do resultado de cada uma das três unidades e dos serviços.

Há forte sazonalidade da demanda afetando as operações da empresa, nas unidades de Canasvieiras e Barra da Lagoa, razão porque esta última não opera em parte do ano. Nesta última também há fatores climáticos que impedem sua operação em todos os meses do ano. A sazonalidade deve ser analisada e considerada ao se gerar informações de custos.

Considerando as características da empresa e do processo de execução dos serviços, inicialmente foram apurados os custos dos serviços executados. Os serviços são os passeios realizados com os barcos da empresa. Cada barco realiza um único tipo de passeio.

Para a definição do método de custeio a ser empregado, analisou-se as características da empresa e dos seus gastos. Quanto aos gastos, observou-se que podem ser separados em:

- Variáveis e diretos em relação aos barcos que executam os serviços
- Fixos e diretos em relação aos barcos que executam os serviços
- Fixos e diretos das unidades operacionais
- Fixos da empresa como um todo (corporativos)

Por não haver dificuldade na apropriação dos gastos diretos, esses são alocados diretamente aos objetos de custos. Quanto aos gastos corporativos, comuns às três unidades operacionais, empregou-se a abordagem do ABC para fazer a sua alocação aos serviços. Após gerar as informações de custos, empregou-se conceitos relacionados à análise de custo-volume-lucro para contribuir na geração de informações para gestão.

As etapas seguidas para apurar os custos dos serviços são descritas na sequência:

1 - Identificar os objetos de custos

Os objetos de custos são, inicialmente, os nove barcos de propriedade da empresa, distribuídos nas três unidades operacionais, conforme Quadro 1. Cada barco atua em uma unidade da empresa. Após, para fins de apuração dos custos, os custos dos barcos serão distribuídos entre os serviços oferecidos.

Unidade	Nome	Capacidade
Canasvieiras	Pirata do Caribe I	167 passageiros
	Pirata do Caribe II	167 passageiros
	Santa Catarina	200 passageiros
	Sonhador	80 passageiros
Centro	Madrugada	154 passageiros
	Fantástico	98 passageiros
	Fantasia	70 passageiros
Barra da Lagoa	Aquarium	80 passageiros

Quadro 1: Objetos de custos

2 - Identificar os custos indiretos e as despesas (*overheads*)

Foi realizado levantamento dos gastos indiretos em relação aos objetos de custos, em cada unidade da empresa, evidenciados mensalmente, para o período de um ano. Na Figura 2 é apresentada a evolução dos *overheads* durante o período para todas as unidades. Como pode-se observar na Figura, há variação nos gastos fixos da empresa ao longo do ano, devido ao ajuste na estrutura em função da sazonalidade da demanda.

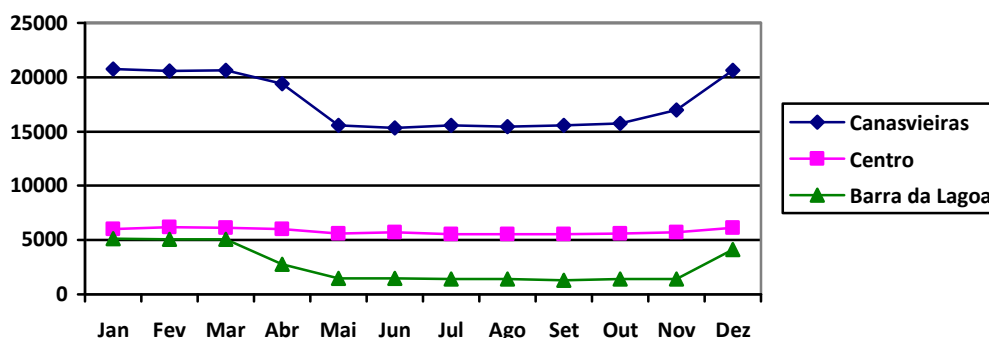


Figura 2: Evolução dos *overheads* durante o período pesquisado em todas as unidades.

Dentre os itens de gastos, os mais representativos são a remuneração - referente ao pessoal cujas atividades se desenvolvem no transporte terrestre e na área corporativa, e para a divulgação e vendas -, e a depreciação - apurada a partir de análise do valor dos bens e estimativa dos prazos de utilização feita pelos proprietários da empresa.

Os gastos que ocorrem nas unidades Centro e Barra da Lagoa são específicos dessas unidades. Porém, dentre os gastos que ocorrem na unidade Canasvieiras, parte é referente às operações desta unidade, e outra parte refere-se a gastos das operações corporativas.

3 - Identificar as atividades executadas na empresa

A empresa realiza diversas atividades de acordo com a necessidade de cada unidade. O Quadro 2 apresenta a relação de atividades desenvolvidas por unidade.

Nas unidades operacionais, foram identificadas três atividades principais executadas, além daquelas de transporte. Essas três atividades têm fatores causais específicos, o que justifica seu custeio como atividades distintas.

4 - Identificar os direcionadores de custos de primeiro estágio para os *overheads*: Os gastos indiretos e despesas foram alocados às atividades de acordo com diversos direcionadores de custos. Para a escolha dos direcionadores de custos foram realizadas

entrevistas com colaboradores da empresa para conhecer detalhes das atividades executadas, tempos de execução das mesmas, utilização dos espaços em cada unidade, etc.

	Atividades	Descrição atividades	Canasvieiras	Centro	Barra da Lagoa
Unidades operacionais	Divulgar serviços	Divulgar os serviços da empresa	x	X	x
	Realizar reservas	Realizar as reservas solicitadas	x	X	x
	Vender	Vender os serviços da empresa	x	X	x
	Transporte terrestre	Transportar passageiros - para os hotéis e agências que se encontram distantes do embarque e desembarque	x		
	Transporte marítimo	Prestar o serviço de excursão marítima	x	X	x
Corporativo	RH	Realizar as rotinas de recursos humanos	x		
	Financeiro	Realizar as rotinas administrativas e financeiras	x		
	Diretoria	Gerenciar a empresa	x		

Quadro 2: Relação das atividades desenvolvidas na empresa.

5 - Apurar os custos das atividades executadas: Para alocar os *overheads* às atividades foi elaborado um mapa auxiliar de alocação partir dos direcionadores mencionados, onde estão evidenciadas as atividades das três unidades operacionais e os gastos corporativos, considerando-se os períodos de alta, média e baixa temporada. No Quadro 3 se observa o valor total dos custos das atividades executadas no período pesquisado.

	Corporativo	Canasvieiras	Centro	Barra da Lagoa
Divulgar		22.904	25.055	13.207
Reservar		14.136	19.595	9.312
Vender		12.563	25.140	9.337
RH	23.165			
Financeiro	33.550			
Diretoria	42.699			
Total	99.414	49.603	69.790	31.856

Quadro 3: Valor total do custo das atividades.

A Figura 3 ilustra como os *overheads* se distribuem nas três unidades e na área corporativa da empresa nos diferentes períodos. Pode se observar que na unidade Canasvieiras, a ocorrência desses gastos na alta temporada é muito superior aos outros períodos do ano. Isto acontece porque as atividades se desenvolvem com muita intensidade no período mencionado em função da sazonalidade da demanda.

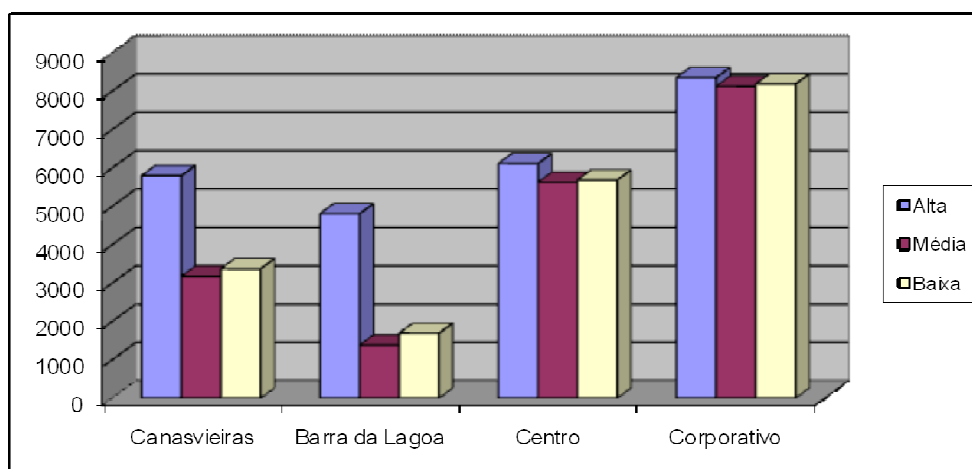


Figura 3: Relação dos custos indiretos e despesas por períodos.

Na unidade Barra da Lagoa esses gastos aumentam significativamente na alta temporada e são inferiores na média e baixa temporada, porque no início da baixa temporada

cessam as atividades que somente serão retomadas no início da alta temporada. Mesmo assim, alguns gastos não são eliminados - são gastos fixos, que existem mesmo que a empresa não esteja operando. A unidade Centro apresenta pouca variação entre alta, média e baixa temporada. Nesta unidade as atividades ocorrem de forma mais constante durante o ano inteiro.

6 - Identificar os direcionadores de custos de segundo estágio: Os gastos acumulados nas atividades foram alocados aos objetos de custos, mediante a utilização de direcionadores, como consta no Quadro 4, definidos depois de entrevistas com os gestores e colaboradores.

	Atividade	Direcionador de atividade
Corporativo	RH	Tempo pessoas
	Financeiro	Nº passageiros pagantes
	Diretoria	Índice de atenção (%)
Canasvieiras	Divulgar	Nº passageiros – capacidade
	Reservar	Nº passageiros – transportados
	Vender	Nº passageiros – pagantes
	Transp. terrestre	Nº passageiros – transportados
Centro	Divulgar	Nº passageiros – capacidade
	Reservar	Nº passageiros – transportados
	Vender	Nº passageiros – pagantes
Barra Lagoa	Divulgar	Nº passageiros – capacidade
	Reservar	Nº passageiros – transportados
	Vender	Nº passageiros – pagantes

Quadro 4: Relação de direcionadores de segundo estágio.

7 - Apurar os overheads dos objetos de custos: A partir dos direcionadores definidos no Quadro 4 foi apurado o montante de *overhead* de cada um dos objetos de custos – neste caso os barcos. No Quadro 5 apresenta-se os valores de *overheads* para os objetos de custos.

	Média mensal baixa temporada	Média mensal média temporada	Média mensal alta temporada	Total anual
Pirata do Caribe 1	4.048	3.732	6.264	58.941
Pirata do Caribe 2	3.344	3.332	5.136	49.107
Sonhador	2.194	1.818	2.239	25.226
Santa Catarina	2.771	2.861	3.638	36.337
Madrugada	3.583	3.780	3.278	40.507
Fantástico	2.834	3.051	3.111	33.972
Fantasia	2.117	2.122	1.529	21.949
Aquarium	2.753	2.415	6.306	47.818

Quadro 5: Valores de *overheads* por objeto de custos.

8 - Alocar os gastos fixos diretos aos objetos de custos: Alocados os *overheads*, foi realizada a apropriação dos gastos fixos diretos dos barcos, analisando a média mensal para alta, média e baixa temporada, além do valor anual. No Quadro 6 é apresentada a relação dos gastos fixos diretos dos objetos de custos.

	Média mensal baixa temporada	Média mensal média temporada	Média mensal alta temporada	Ano inteiro
Pirata do Caribe 1	7.368	6.694	6.983	82.924
Pirata do Caribe 2	6.890	6.314	6.588	77.592
Sonhador	4.189	4.128	4.406	49.398
Santa Catarina	6.198	6.215	6.468	74.113
Madrugada	6.272	6.100	6.401	75.397
Fantástico	5.062	5.046	5.120	60.991
Fantasia	4.558	4.506	4.712	55.313
Aquarium	5.472	1.863	4.115	51.970

Quadro 6: Relação de gastos fixos diretos por objeto de custos.

9 - Alocar os gastos variáveis aos objetos de custos: Os gastos variáveis identificados são de: combustíveis, comissões a terceiros e comissões a vendedores próprios. O Quadro 7 mostra a média mensal de gastos variáveis por objeto de custo, considerando o volume de operações que foi registrado em cada período.

	Média mensal baixa temporada	Média mensal média temporada	Média mensal alta temporada	Total anual
Pirata do Caribe 1	12.979	1.209	1.910	65.094
Pirata do Caribe 2	10.263	1.060	1.825	53.355
Sonhador	3.513	655	1.083	21.430
Santa Catarina	5.674	769	1.170	30.851
Madrugada	2.853	3.454	3.265	38.469
Fantástico	2.536	2.390	2.300	29.076
Fantasia	1.181	1.508	1.781	18.152
Aquarium	8.246	-	39	33.177

Quadro 7: Relação de gastos variáveis por objeto de custos.

10 - Apurar o custo total de cada objeto de custo para a alta, média e baixa temporada: O Quadro 8 mostra os custos totais dos objetos de custos para alta, média e baixa temporada.

	Canasvieiras				Centro			Barra da Lagoa
	Pirata Caribe 1	Pirata Caribe 2	Sonhador	Santa Catarina	Madrugada	Fantástico	Fantasia	Aquarium
Custo total anual	206.959	180.054	96.054	141.301	154.373	124.039	95.414	132.965
Custo alta temporada	26.610	22.289	9.941	15.510	12.403	10.709	7.268	20.024
Custo média temporada	11.635	10.706	6.601	9.845	13.334	10.487	8.136	5.618
Custo baixa temporada	12.941	11.757	7.683	10.409	13.249	10.254	8.610	6.908

Quadro 8: Cálculo do custo total por objeto de custo.

No Quadro 9 apresenta-se o custo unitário por passageiro transportado. Foi considerado, para fins do cálculo do custo unitário, o total de passageiros transportados a partir da análise do fator causal da operação dos barcos.

Os dados apresentados mostram como o custo unitário varia de acordo com o período. Isto complementa as explicações sobre as variações que ocorrem nos períodos de alta, média e baixa temporada nas unidades Canasvieiras e Barra da Lagoa.

	Total anual			Alta temporada			Média temporada			Baixa temporada		
	Custo total	Passageiros transportados	Custo unitário	Custo total	Passageiros transportados	Custo unitário	Custo total	Passageiros transportados	Custo unitário	Custo total	Passageiros transportados	Custo unitário
P.do Caribe 1	206.959	14658	14,12	26.610	2820	9,44	11.635	236	49,3	12.941	512	25,28
P.do Caribe 2	180.054	11389	15,81	22.289	2153	10,35	10.706	203	52,74	11.757	391	30,07
Sonhador	96.054	5438	17,66	9.942	834	11,92	6.600	105	62,86	7.682	255	30,13
Sta.Catarina	141.301	6695	21,11	15.510	1208	12,84	9.845	148	66,52	10.408	263	39,58
Madrugada	154.373	7515	20,54	12.404	560	22,15	13.334	638	20,9	13.249	623	21,27
Fantástico	124.039	6924	17,91	10.710	631	16,97	10.487	538	19,49	10.255	519	19,76
Fantasia	95.414	4143	23,03	7.269	237	30,67	8.137	368	22,11	8.609	393	21,91
Aquarium	132.965	5640	23,58	20.024	1340	14,94	5.618	0		6.907	13	531,31

Quadro 9: Custo unitário por passageiro transportado.

Pode-se verificar também que, na Unidade Canasvieiras, o custo por passageiro do barco Santa Catarina é superior ao dos barcos Pirata (1 e 2). Esse barco tem capacidade superior a os dois citados podendo transportar maior quantidade de passageiros para diluir os

seus custos e apresentar um custo unitário inferior. Porém, a demanda maior para os barcos Pirata (1 e 2), faz com que o custo unitário destes seja menor.

Observa-se que foi considerada a capacidade utilizada para apuração do valor unitário. Na apuração desses custos poderia ser sido considerada a capacidade dos barcos para a distribuição dos gastos fixos, e não a sua utilização. Com isso, seria possível apurar o custo da capacidade ociosa. Porém, tal análise não foi realizada neste estudo.

4.3 Análise das informações de custos dos serviços

A partir dos dados apurados, observa-se que o custo variável oscila ao longo do ano em cada um dos barcos, em função do volume de operações, como mostra a Figura 4. Os barcos Pirata (1 e 2) têm grande demanda na alta temporada, assim como o barco Aquarium, que opera apenas na alta temporada.

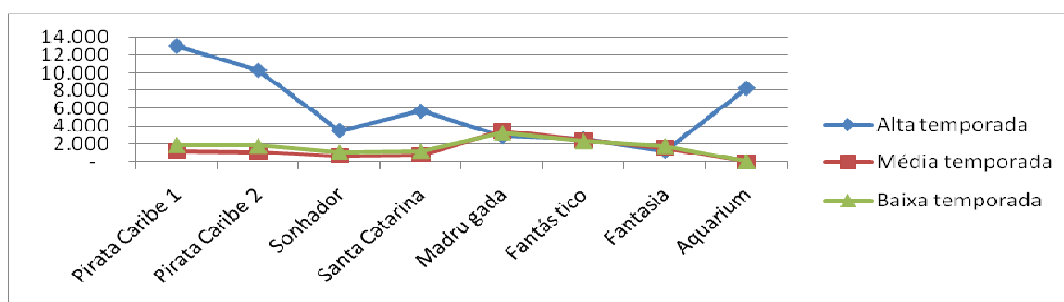


Figura 4: Custos variáveis dos objetos de custos.

Os gastos fixos (diretos e indiretos), como pode-se observar na Figura 5, são mais constantes ao longo do ano. Porém, também em relação a esses gastos, os barcos Pirata (1 e 2), em função da grande demanda, necessitam de maior capacidade na alta temporada, que aumenta significativamente os gastos fixos. Na unidade que mantém operações apenas na alta temporada também se observa maior alteração nos custos fixos (barco Aquarium).

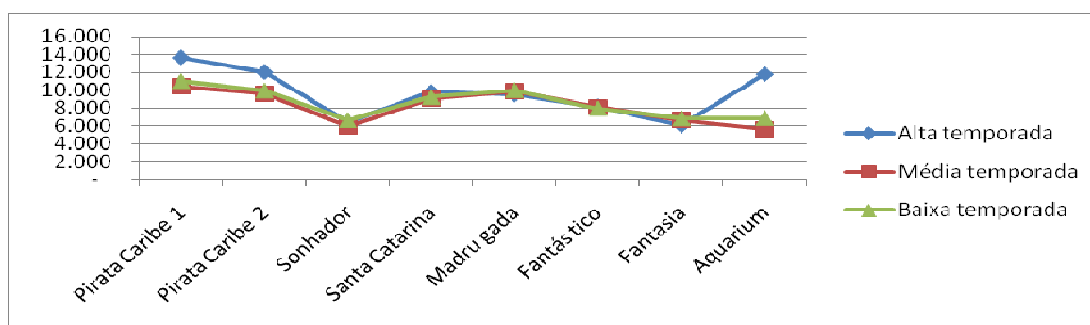


Figura 5: Custos fixos (diretos e indiretos) dos objetos de custos.

Para que as informações geradas pelo processo de custeamento possam ser empregadas para apoio à gestão, nessa organização, foram identificadas as receitas realizadas por barco, em cada período, apresentadas no Quadro 10.

O desempenho de todos os barcos é positivo em termos de lucratividade, porém, o percentual de todos não é similar. Os barcos Pirata (1 e 2) são bastante lucrativos em relação aos demais. A embarcação Pirata 1 é mais conhecida pelas agências de turismo, e algumas agências de turismo do Mercosul só adquirem serviços deste barco, o que faz com que sua demanda e seu resultado sejam mais significativos.

Em relação ao lucro das operações, também deve-se observar que apesar de os valores totais anuais serem positivos, as unidades e os seus objetos de custos tiveram algumas particularidades. Na Figura 6 se observa que a unidade Canasvieiras trabalha com prejuízo

operacional líquido nos períodos de média e baixa temporada. A Figura 7 mostra que na média e baixa temporada nenhum dos barcos dessa unidade apresenta resultados positivos, o que ocorre porque nesta unidade se reduz a demanda na baixa e na média temporada, no entanto se mantém estrutura similar à do período em que a demanda é maior.

DRE	Canasvieiras					Centro				Barra da Lagoa	TOTAL Empresa
ANUAL	Pirata Caribe 1	Pirata Caribe 2	Sonhador	Santa Catarina	TOTAL Unidade	Madrugada	Fantástico	Fantasia	TOTAL Unidade	Aquarium	
Receita bruta	424.115	338.220	142.005	178.500	1.082.840	220.063	170.800	120.330	511.193	203.813	1.797.845
(-) Deduções	-59.334	-47.317	-19.867	-24.972	-151.489	-30.787	-23.895	-16.834	-71.516	-28.513	-251.519
(=) Receita líquida	364.781	290.903	122.139	153.528	931.351	189.276	146.905	103.496	439.677	175.299	1.546.326
(-) Gastos variáveis	-65.094	-53.355	-21.430	-30.851	-170.730	-38.469	-29.076	-18.152	-85.697	-33.177	-289.604
Margem contribuição (R\$)	299.687	237.548	100.709	122.677	760.621	150.807	117.829	85.344	353.979	142.122	1.256.722
Margem contribuição (%)	70,7%	70,2%	70,9%	68,7%	70,2%	68,5%	69,0%	70,9%	69,2%	69,7%	69,9%
Quant. de passageiros	14.658	11.389	5.438	6.695	38.180	7.515	6.924	4.146	18.582	5.640	62.402
MC unitária (R\$)	20,45	20,86	18,52	18,32	19,92	20,07	17,02	20,6	19,05	25,2	20,14
(-) Gastos fixos	-141.865	-126.699	-74.624	-110.450	-453.638	-115.904	-94.963	-77.262	-288.129	-99.788	-841.555
Lucro Operac. Líquido (R\$)	157.823	110.849	26.085	12.227	306.983	34.903	22.866	8.082	65.851	42.334	415.167
Lucro Operac. Líquido (%)	43,30%	38,10%	21,30%	7,90%	32,90%	18,40%	15,50%	7,80%	14,90%	24,10%	26,80%

Quadro10: Resultado operacional dos objetos de custos.

A partir da Figura 6 também se pode observar que, na unidade Barra da Lagoa o lucro operacional líquido anual foi positivo, porém, nos períodos de média e baixa temporada praticamente não há receita, mas há gastos fixos.

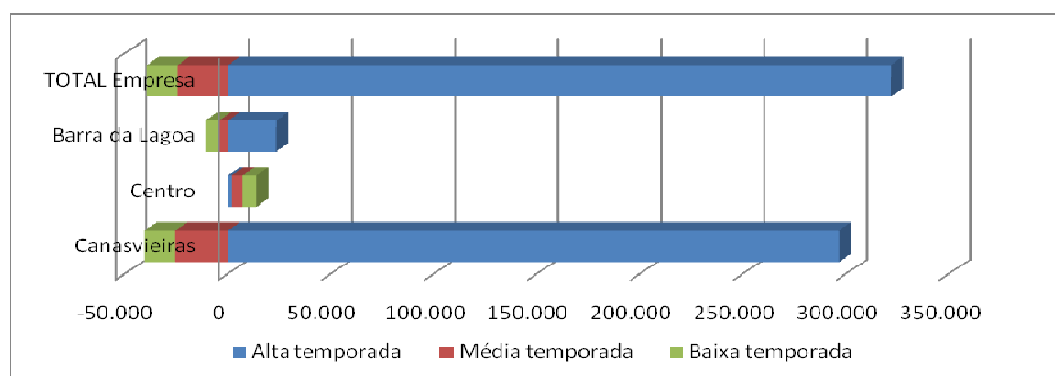


Figura 6: Lucro operacional das unidades operacionais e da empresa como um todo

A unidade Centro obteve lucro em todos os períodos (Figura 6), havendo apenas uma embarcação apresentando prejuízo (Figura 7) na alta temporada, quando esta é menos utilizada para a prestação de serviços, por ser de menor porte. Nessa unidade os resultados são positivos, mas não significativos se comparados às outras embarcações da empresa.

A partir do Quadro 10 também se pode observar a margem de contribuição nos diferentes períodos e o total anual, dos objetos de custos e das unidades. A margem de contribuição é bastante significativa, oscilando entre 68,5 e 71% da receita líquida, já que nessa empresa há poucos gastos variáveis em relação aos gastos fixos.

Como se observa na Figura 8, as embarcações da unidade Canasvieiras correspondem a 61% da margem de contribuição da empresa, e 39% correspondem às demais embarcações.

As informações de custos oriundas da aplicação de um método de custeio podem auxiliar as empresas na melhoria do resultado, porém apenas quando há empenho dos gestores em utilizar tais dados. No caso em estudo, a pesquisa pode subsidiar diversas decisões.

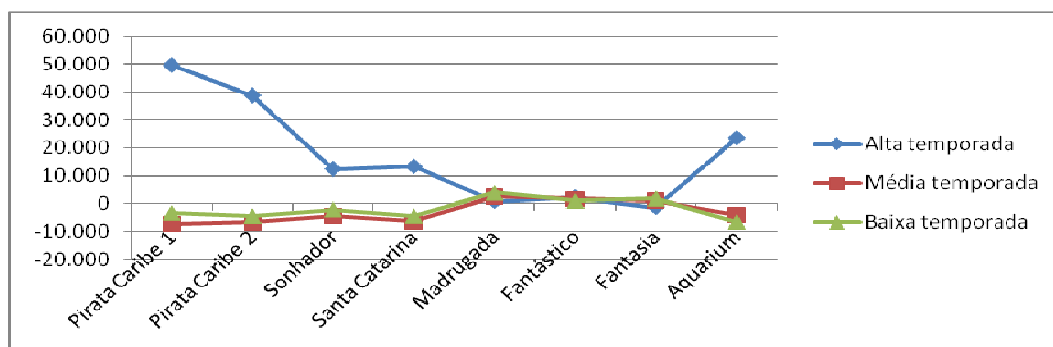


Figura 7: Lucro operacional dos barcos

Na unidade Canasvieiras, há duas embarcações com desempenho diferenciado em relação às demais, especialmente em relação ao barco Sonhador, para o qual poderiam ser avaliadas alternativas de utilização, como a criação de roteiros diferenciados para serem realizados por esta embarcação para melhorar os resultados.

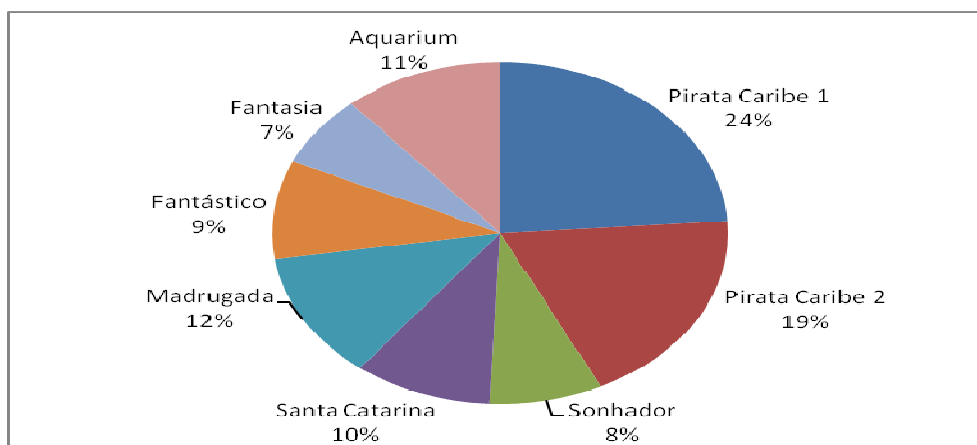


Figura 8: Participação de cada embarcação na margem de contribuição total da empresa

Poderiam ser realizados investimentos na divulgação dos serviços da unidade Centro. Observou-se que a embarcação que obteve resultados menos expressivos (Fantasia) teve esse resultado por ser de menor porte e possuir menos potência e velocidade de deslocamento, o que faz desta a menos utilizada na unidade. Assim, a partir dos resultados, poderia ser avaliada a criação de roteiros curtos a preços menores que os praticados habitualmente, para que seja aproveitado pelos turistas e pelas pessoas que moram na região.

Pode-se também avaliar o funcionamento da unidade Canasvieiras nos períodos de menor resultado (média e baixa temporada), já que os gastos envolvidos na manutenção da unidade operando não são cobertos pelas receitas geradas nestes períodos. Da mesma forma, a unidade Centro poderia não operar na alta temporada. Tais medidas levariam a redução nos gastos com pessoal e gastos em diversas atividades. Porém, há pontos negativos desse fechamento temporário, de ordem estratégica, e não podem ser desconsiderados. Uma das principais características da empresa é o atendimento durante o ano inteiro nas unidades Canasvieiras e Centro, o que se tornou um compromisso principalmente com agências de turismo e eventos do Brasil e do exterior. Assim, é arriscado perder essa característica, não sendo por isso essa alternativa viável.

Para analisar se é vantajoso o fechamento temporário de alguma unidade, em termos de resultado, pode-se utilizar o conceito de ponto de fechamento.

Analisando-se os dados da empresa, observou-se que os gastos fixos elimináveis para os períodos de baixa e média temporada, na Unidade Canasvieiras, somam R\$ 124.943 (remuneração dos colaboradores das embarcações, dos veículos e das vendas, combustíveis de veículos, telefone, energia elétrica, material de escritório, internet, correios e limpeza). Como a empresa possui diversos serviços, com preços diferentes entre si, para empregar esse conceito deve-se inicialmente apurar a margem de contribuição unitária média, como faz-se para empresas multiprodutoras, a partir do volume esperado de operações. No Quadro 11 consta o cálculo da margem de contribuição média.

	Pirata do Caribe 1	Pirata do Caribe 2	Sonhador	Santa Catarina	Total
Volume (passageiros)	11.268	9.319	4.752	5.950	31.289
Margem de contribuição total	299.687	237.548	100.708	122.677	760.620
Margem de contribuição média	24,30				

Quadro 11: Margem de contribuição média da unidade Canasvieiras.

Com as informações obtidas, o resultado do cálculo do ponto de fechamento em unidades é de 5.142 passageiros pagantes.

$$Q_f = 124.943 / 24,30 = 5.142 \text{ passageiros pagantes}$$

Se a empresa atuar acima do valor obtido no Q_f , significa que irá reduzir o prejuízo cobrindo parte dos custos fixos não elimináveis. A unidade Canasvieiras no período de baixa e média temporada transportou 7.004 passageiros pagantes. Consideram-se pagantes os passageiros que pagam a passagem integral. Logo, a partir desses cálculos observa-se que é viável manter a unidade operando nos períodos de baixa e média temporada.

Na unidade Centro, pode ser realizada a mesma análise, para avaliar a viabilidade de fechamento das operações na alta temporada. Os gastos elimináveis com o fechamento nos meses de alta temporada somam R\$ 43.096. Nessa unidade a margem de contribuição média é de R\$ 23,10. Assim, o ponto de fechamento é de 1.862 passageiros pagantes. Como essa unidade, no período de alta temporada, transportou 4.480 passageiros pagantes, é viável mantê-la operando no período de alta temporada.

Para a unidade Barra da Lagoa, podem ser realizadas mudanças na divulgação dos serviços e mudanças nos procedimentos, de modo que os cuidados periódicos com a embarcação Aquarium estejam sob responsabilidade da unidade centro, o que reduzirá os gastos fixos identificados. Nessa unidade não há possibilidade de operação na média e baixa temporada por questões climáticas.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através deste trabalho pôde-se verificar que os diversos métodos de custeio têm características distintas e geram informações também diversas, sendo necessário na decisão em relação a qual empregar, analisar as características da empresa e o que se quer da informação resultante.

A utilização de informações de custos numa empresa de serviços turísticos marítimos, como tema de pesquisa evidencia que o estudo dos custos atende às necessidades das empresas industriais, comerciais, mas também às de serviços.

Pela análise da estrutura de custos da empresa, observação das atividades desenvolvidas e pelas entrevistas junto aos gestores e colaboradores que nela atuam, definiu-

se a forma como os gastos seriam tratados, para apurar os custos dos serviços. O Custeio Baseado em Atividades foi empregado para fazer a alocação dos gastos comuns às três unidades e que ocorriam junto de uma das unidades operacionais. As informações do ABC não foram empregadas para as funções de controle operacional (KALAN e COOPER, 1998), mas apenas para auxiliar no custeio dos serviços, por isso não houve uma discussão sobre os custos das atividades desempenhadas, especificamente.

O Custeio Variável permitiu análise do ponto de fechamento, informação importante para subsidiar decisões relacionadas a fechamento periódico de unidades em função de sazonalidade na demanda.

As informações de custos permitem que a tomada de decisões seja realizada em bases mais sólidas, o que pode direcionar as ações dos gestores. A decisão sobre qual método empregar e quais informações devem ser geradas são específicas para cada situação e cada empresa, sendo essas decisões tomadas a partir também do conhecimento da teoria relacionada a custos.

REFERÊNCIAS

- BERTI, Anélio. *Contabilidade e Análise de Custos*. Curitiba: Juruá, 2006.
- BORNIA, Antonio Cezar. *Análise gerencial de custos*. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BRASIL. Boletim de desempenho econômico do turismo. Ministério do Turismo 2009. Disponível em: <http://200.189.169.141/site/arquivos/dados_fatos/pesquisaanual/BDET21_Relatorios_Geral_e_Setoriais.pdf>. Acesso em: 28 mar 2009.
- DUARTE, Reinaldo Boeira. Procedimento para implantação da gestão baseada em atividades como instrumento de apoio à gestão pública municipal. *Dissertação* (Mestrado em Engenharia de Produção) 2002. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.
- DUTRA, René Gomes. *Custos: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas, 1995.
- GIL, Antônio C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. *Contabilidade de Custos: uma abordagem gerencial*. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2004.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. *Custo & Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.
- LEONE, George Sebastião Guerra. *Curso Básico de Contabilidade de Custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LUNKES, Rogério João. *Manual de Contabilidade Hoteleira*. São Paulo: Atlas, 2004.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9. ed., São Paulo: Atlas, 2003.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. *Curso básico gerencial de custos: para cursos de administração de empresas, economia e engenharia*. São Paulo: Thomson, 2003.
- RAUPP, Fabiano M.; BEUREN, Ilse M. *Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais*. In: BEUREN, Ilse M. (organizadora). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. São Paulo: Atlas, 2006.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- SANTUR – Santa Catarina Turismo. Disponível em: < http://www.santur.sc.gov.br/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=41&Itemid=199>. Acesso em 27 mar 2009.
- VANDERBECK, Edward J.; NAGY, Charles F. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Thomson, 2001.
- VIEIRA, Wilson Quemel. A utilização da contabilidade de custos como ferramenta para a tomada de decisões nos hotéis de lazer/resorts que operam na região sul do Brasil. 2004. 129 f. *Dissertação* (Mestrado em Turismo e Hotelaria), Universidade do Vale de Itajaí, Balneário Camboriú, 2004.
- WERNKE, Rodney. *Análise de custos e preços de venda: Ênfase em aplicações e casos nacionais*. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ZORZAL, Edmar José. *Sistemática para implantação do custeio baseado em atividades em empresas de saneamento*. *Dissertação* (Mestrado em Engenharia de Produção) 2003. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.