

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS SÓCIO-ECONÔMICAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

BRUNO ANDRÉ DE SOUZA

MOTEL BETA LTDA.: UMA PROPOSTA DE ESTRUTURA DE CUSTOS

**Florianópolis-SC
2010**

BRUNO ANDRÉ DE SOUZA

MOTEL BETA LTDA: UMA PROPOSTA DE ESTRUTURA DE CUSTOS

Esta monografia foi julgada adequada para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma fiel pelo Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

Orientador: Professor Joisse Antonio Lorandi, Dr.

Florianópolis-SC
2010

BRUNO ANDRÉ DE SOUZA

MOTEL BETA LTDA: UMA PROPOSTA DE ESTRUTURA DE CUSTOS

Esta monografia foi apresentada no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo(a) professor(a) e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 03 de setembro de 2010

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Joisse Antônio Lorandi, Doutor
Orientador

Professor Erves Ducati, M. Sc.
Membro

Professor Marcos Laffin, Doutor
Membro

A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

Lei 9.784/99

AGRADECIMENTOS

Agradeço a minha mãe, por presentear-me com oportunidade, estudo e o exemplo.

Ao meu pai agradeço pela inspiração, por sua causa, escolhi, dentre as ciências, a contábil.

Ao meu professor pela solicitude.

Aos amigos, agradeço pelos bons momentos, pelo apoio e pelas grandes memórias que aumentaram minha pequena coleção de grandes momentos.

RESUMO

SOUZA, Bruno André, **Análise de Custos do Motel Beta LTDA: Uma Proposta de Estrutura de Custos.** 80 páginas. Monografia (Curso de Ciências Contábeis) – Universidade de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

O trabalho realizou o levantamento dos custos e despesas incorridos pela empresa Motel Beta na atividade de prestação de serviço para, posteriormente realizar a consequente análise dos mesmos. Os serviços em questão foram os de locação de Suítes pelos períodos oferecidos pela empresa, divididos em três categorias de suítes: Suíte Beta, Suíte Luxo e Suíte Standard. Primeiramente foi realizada uma caracterização da empresa começando por um breve histórico para depois demonstrar sua estrutura organizacional, quadro de funcionários, estrutura física e organograma. Uma vez caracterizada a empresa, levantou-se através de documentos e entrevista com os administradores, os custos e despesas incorridos pelo Motel Beta. Estes custos e despesas foram classificados e caracterizados conforme sua natureza em variável ou fixo e direto ou indireto. Em seguida, foi proposta uma estrutura de custos e uma Demonstração do Resultado do Exercício para a atividade de prestação de serviços. Posteriormente, foram feitas tabelas com os resultados encontrados, incluindo o cálculo do Ponto de Equilíbrio e Margem de Contribuição, valores e outras informações úteis e práticas à administração da empresa. Com o trabalho, chegou-se ao resultado do custo de locação de cada uma das categorias de suítes do Motel Beta e concluiu-se que o método de precificação, apesar de empírico, apresenta coerência, uma vez que as Margens de Contribuição de cada uma das categorias revelaram-se muito próximas uma das outras. Por sua vez, o Motel Beta apresentou uma Margem de Contribuição média no mês pesquisado de 83,70% e um Ponto de Equilíbrio no valor de R\$ 65.402,48 para o primeiro cenário apresentado e R\$ 60.218,30 para o segundo. Para realizar o trabalho, foi feita uma coleta de dados durante o mês de março de 2010. Para realizar este trabalho, o pesquisador utilizou-se das técnicas de Contabilidade de Custos aprendidas no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, para demonstrar sua aplicabilidade e eficácia em um estabelecimento do setor de serviço.

PALAVRAS-CHAVE: Microempresa. Análise de Custos. Contabilidade. Custos

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Número de Funcionários por Cargo.....	34
Tabela 2 - Salário por cargo	34
Tabela 3 - Tarifas e Frações	35
Tabela 4 - Ocupação no mês de março de 2010	35
Tabela 5 - Rateio do custo de ECAD por Suíte e por Categoria.....	38
Tabela 6 - Rateio do custo de Sistema de Automação Comercial	39
Tabela 7 - Rateio do custo de Telefonia	39
Tabela 8 - Rateio do custo de energia elétrica	40
Tabela 9 - Rateio do custo de água e esgoto	41
Tabela 10 - Rateio do custo de gás	42
Tabela 11 - Rateio do custo de IPTU	43
Tabela 12 - Rateio do custo de mão de obra	44
Tabela 13 - Rateio do custo de depreciação do Prédio e da Área comum.....	45
Tabela 14 - Rateio do custo de Depreciação da Área interna das Suítes	45
Tabela 15 - Custo de Depreciação dos aparelhos elétricos das Suítes.....	46
Tabela 16 - Rateio do custo de Depreciação dos aparelhos elétricos das Suítes	46
Tabela 17 - Custo de Depreciação dos aparelhos elétricos da Recepção.....	47
Tabela 18 - Rateio do custo de Depreciação dos aparelhos elétricos da Recepção	47
Tabela 19 - Rateio dos Custos de Depreciação de Enxoval e Colchões	48
Tabela 20 - Custos de depreciação do Motel Beta.....	48
Tabela 21 - Rateio dos custos de depreciação do Motel Beta.....	48
Tabela 22 - rateio dos custos de manutenção e reparo.....	49
Tabela 23 - rateio do custo de material de limpeza.....	50
Tabela 25 - rateio do custo de lavanderia e enxoval	51
Tabela 26 - Depreciação de veículos do Motel Beta	54
Tabela 27 - Receita Bruta do mês de março de 2010.....	54
Tabela 28 - Demonstração do Resultado do exercício do mês de março de 2010.....	56
Tabela 29 - Análise do Ponto de Equilíbrio e Margem de Contribuição, Cenário 1	58
Tabela 30 - Análise do Ponto de Equilíbrio e Margem de Contribuição, Cenário 2	59
Tabela 31 - Margem de Contribuição, cenário 1	62
Tabela 32 - Margem de Contribuição, cenário 2	62

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Ponto de Equilíbrio.....	24
Gráfico 2 - Área de Lucro e Prejuízo, Ponto de Equilíbrio.....	25

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Organograma do Motel Beta Ltda.....	34
--	----

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	1
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	1
1.2 TEMA: MOTEL BETA LTDA. - UMA PROPOSTA DE ESTRUTURA DE CUSTOS	2
1.3 PROBLEMA DE PESQUISA	2
1.4 OBJETIVOS	3
1.4.1 Objetivo Geral	3
1.4.2 Objetivos Específicos	4
1.5 JUSTIFICATIVA	4
1.6 METODOLOGIA	5
1.6.1 Caracterização da Pesquisa	5
1.6.2 Técnicas de Coleta de Dados	6
1.6.3 Coleta e Análise dos Dados	7
1.7 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	7
1.8 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA	8
2 REVISÃO DE LITERATURA	9
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS	9
2.1.1 Conceitos gerais de Custos e despesas	10
2.1.2 Sistemas de Custeio	14
2.1.3 Análise Custo-Volume-Lucro	21
2.1.4 A Empresa Hoteleira	27
2.1.5 O setor Moteleiro e a Contabilidade de custos	27
3 ESTUDO DE CASO: MOTEL BETA	29
3.1 DESCRIÇÃO DO NEGÓCIO	29
3.1.1 Histórico da Organização	29
3.1.2 Principais serviços prestados	30
3.1.3 Base Estratégica Corporativa	30
3.1.4 Instalações	31
3.1.5 Organograma	33
3.1.6 Preços e Tarifas	35
3.1.7 Ocupação no período pesquisado	35
3.2 ABATIMENTOS DA RECEITA, CUSTOS E DESPESAS APURADOS	36

3.2.1	Abatimentos da Receita Bruta.....	36
3.2.2	Custos do Serviço Prestado – Locação de Suítes	37
3.3	Análise dos Custos e Despesas do Motel Beta Ltda.....	54
3.3.1	Demonstração do Resultado do Exercício do Motel Beta Ltda.	55
3.3.3	Margem de Contribuição por categorias de suítes	61
4	CONCLUSÃO E CONSIDERAÇÕES FINAIS	64
	REFERÊNCIAS	67

1 INTRODUÇÃO

No presente capítulo, foram feitas as ponderações iniciais sobre o tema e problema da pesquisa a ser desenvolvida, bem como sobre os seus objetivos gerais e específicos. Também foram consideradas as razões que justificam o presente trabalho e suas limitações. Além disto, é evidenciada a metodologia e estrutura da pesquisa desenvolvida.

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Viver de fato a realidade de um pequeno empreendedor é desafiador. Mesmo para aquela pequena minoria de pessoas, que pode dedicar semanas e anos em qualificação pessoal e estudo, a tarefa é complexa. Complexa pelo largo campo de abrangência que tange a um empreendimento. O ato de empresa, em seu sentido literal, pode parecer mais simples e claro para aqueles que nunca se aventuraram por esse caminho.

Aos pequenos empreendedores, na sua maioria, inexperientes, o primeiro passo é a coragem de investir em algo incerto. A característica de exercer empresa é assumir os riscos pelo negócio. Após decidir-se por empreender e abrir a empresa começa outro desafio: não deixar a empresa ser mais uma integrante das estatísticas de empresas fechadas nos seus primeiros anos de existência.

Cada empreendedor com relativo sucesso tem sua maneira de não deixar seu investimento ser um corpo obscuro e sem direção.

A maioria das empresas fecha nos primeiros anos de existência, segundo o SEBRAE, por problemas de gestão. Isto é, elas não fecham por serem economicamente inviáveis, fecham por serem gerencialmente descontroladas.

Neste contexto, é possível afirmar que a Contabilidade de Custos pode ser usada como uma ferramenta pragmática e simples, sem ser simplista, ao alcance dos empresários de maneira a auxiliar em uma gestão dinâmica, eficiente e bem suprida de dados e informações para a tomada de decisão. Este trabalho aborda a Análise de Custos como uma ferramenta de auxílio, controle e gestão de uma pequena empresa do setor de serviços.

1.2 TEMA: MOTEL BETA LTDA. - UMA PROPOSTA DE ESTRUTURA DE CUSTOS

De fato, o administrador de uma empresa, tanto aquela de pequeno porte até as maiores empresas, precisa de informações úteis e principalmente confiáveis para exercer suas funções gerenciais. A Contabilidade de Custos é a base, e a Análise de custos é a ferramenta que, juntas, dão suporte a toda uma dimensão organizacional. Seus preços, custos, desempenho, metas, mix de produtos, etc. são uma pequena parte do escopo desta área da contabilidade.

Entretanto, apenas uma pequena parte dos pequenos empreendedores conhece estas ferramentas e apresentam alguma formação técnica para utilizá-las. A contabilidade geralmente elaborada pelas pequenas empresas está direcionada principalmente para fins fiscais. Os pequenos empresários, algumas vezes, podem desconhecer precisamente os dados reais da empresa, e limitar-se a uma projeção intuitiva do que deve ser seus custos e resultados.

No setor Moteleiro não parece ser diferente. E este setor apresenta algumas características que deveriam levar o empreendedor moteleiro a apreciar e compreender seu sistema de informação contábil e, especialmente, o sistema de custo, com especial dedicação: o empreendedor moteleiro dificilmente dispõe de financiamento para implantação do negócio.

Geralmente, os programas de incentivo ao empreendedorismo chegam mesmo a proibir explicitamente a destinação de financiamentos a motéis (PROGER Turismo). Desta forma, o capital utilizado para abrir um motel provavelmente terá origem no capital próprio do investidor, justificando o esforço em compreender o comportamento e formação dos custos do investimento.

1.3 PROBLEMA DE PESQUISA

Perceber os custos conscientemente limita-se a uma pequena porção das empresas. Na maior parte das vezes, eles surgem, acontecem, sem aviso ou origem. Fazem parte de um montante que, costumeiramente, as pessoas chamam de “despesas”. Por serem vistos desta forma, são também tratados ao acaso, sem muita reação. Por ser obra do destino, são tratados como inevitáveis e imprevisíveis.

A “imprevisibilidade” dos custos provém da sua própria crença. Por falta de recursos, técnicos ou financeiros, o potencial de uma bem estruturada análise destes custos é ignorado. Ignora-se o fato de ser possível conhecer os custos enquanto eles acontecem e, ainda, prever, com certa clareza, os que estão para acontecer.

Os empresários geralmente, não conseguem distinguir os verdadeiros custos da atividade econômica específica no bojo das saídas monetárias, das contas pagas, do dinheiro gasto ou no capital investido para produzir algo. Isto acarreta uma série de consequências e algumas possíveis de citar:

- Ignorar o fato de uma atividade estar dando prejuízo, apesar de aparentemente lucrativa;
- Má escolha do *mix* de produtos;
- Desconsideração dos custos de estoque, pedidos e carregamento;
- Existência de custos desnecessários e que não agregam valor;
- Desconhecimento da margem de contribuição.

Estes são só alguns problemas que podem ser ignorados pelas empresas por elas não possuírem um sistema de custos adequado para estruturar tais custos e aumentar a rentabilidade e rentabilidade da empresa.

No setor moteleiro, muitos destes problemas são acentuados. Por envolver grandes custos e despesas fixas, a falta de um sistema contábil adequado pode resultar em perdas de eficiência econômica: despesas crescentes, desperdícios, diminuição da margem de contribuição ou, até mesmo, prejudicar a viabilidade do negócio.

Destarte, o problema em questão consiste em:

Como elaborar um sistema de custos para o Motel Beta Ltda. que permita realizar análises pertinentes e gerar informações úteis a gestão da empresa?

1.4 OBJETIVOS

Nesta parte são expostos o objetivo geral e específicos do trabalho.

1.4.1 Objetivo Geral

Demonstrar e gerar informações através da Análise de Custos úteis ao controle e gestão de uma empresa do setor moteleiro.

1.4.2 Objetivos Específicos

- Apurar os custos e despesas do Motel Beta LTDA.;
- Estruturar os custos e despesas apurados;
- Caracterizar e classificar os custos e despesas;
- Determinar o ponto de equilíbrio;
- Determinar a margem de contribuição;
- Chegar ao custo de locação de cada tipo de unidade habitacional disponível no motel;

1.5 JUSTIFICATIVA

Os gestores não devem continuar a achar que os custos são eventos da natureza e, por isso, incontroláveis. De fato, dificilmente existirá uma empresa, em atividade, que não gere custos. Os custos estão na essência de qualquer atividade produtiva e, desta feita, são inevitáveis. Realmente, é difícil pensar em uma empresa ativa que não gere custos. Pode-se supor uma organização que não gere receitas, mas, dificilmente, existirá uma que não gere custos. Os custos poderiam ser considerados uma das características próprias dos empreendimentos, pois, se estes existem, aqueles provavelmente surgirão de forma contígua.

Em empresas monopolistas ou, ainda, naquelas que compõem os oligopólios ou cartéis, quando se permite transferir aos preços qualquer elevação dos custos e despesas, a manutenção das margens de lucro projetadas não chega a constituir maiores problemas. Entretanto, quando consideramos a grande maioria das empresas que existem no mercado de livre concorrência, estas precisam de um sistema que ofereça informações adequadas para a tomada de decisão e o planejamento da gestão a fim de melhor remunerar o capital dos investidores ou sócios e, principalmente, garantir sua sobrevivência.

Entretanto, existe um espaço que difere inevitáveis de incontroláveis. Nas empresas estruturadas, com um sistema de contabilidade gerencial bem elaborado (geralmente empresas de grande porte), os custos são inevitáveis, isto é, por menor que seja a empresa, algum custo existirá se ela estiver ativa. Porém, existe um acompanhamento e um controle de modo a evitar custos desnecessários e desperdícios. O sistema de custeio utilizado, geralmente está gerando “feedbacks”

sobre os custos operacionais, o que permite um controle e uma ação rápida de qualquer desvio ou descontrole.

As pequenas empresas são essenciais para a economia dos países, pois são importantes fontes geradoras de riquezas e empregos. Só no Brasil, das quase seis milhões de empresas, 98% são consideradas micro e pequenas (SEBRAE-SP 2006) e são responsáveis pela geração de 56% dos postos formais de trabalho (Observatório das MPRs-SEBRAE-SP). Não obstante, mais de 50% dos postos de trabalho são criados por empresas de micro, pequeno e médio porte (SEBRAE 2006). Isto por si só, já justificaria um sistema de custos apropriado para estas empresas. Entretanto, não é difícil observar empresas sem qualquer controle sobre a composição dos seus custos para estar em atividade. Vários são os motivos para isto, entre eles, pode-se citar a falta de conhecimento técnico dos gestores sobre contabilidade e sua utilização, a falta de interesse por uma contabilidade mais que apenas fiscal, a falta de estrutura e capacidade de organização para gerar dados necessários para a elaboração de uma Contabilidade de Custos, ou, ainda, por algumas vezes, o empreendedor crer ser muito oneroso estruturar e manter um sistema de custos.

Justifica-se, portanto, este trabalho, pela importância em capacitar e dispor um sistema de custos para as pequenas empresas, que auxilie no caminho em busca de uma gestão de qualidade e excelência, que permita à empresa sobreviver e continuar a exercer seu importante papel econômico, beneficiando a sociedade e a população. E, como consequência de uma administração de qualidade, apoiada por informações pertinentes, o investidor obterá um retorno satisfatório do capital investido.

1.6 METODOLOGIA

Depois de saber o lugar aonde se quer chegar, é fundamental definir o caminho a percorrer.

Pode-se definir metodologia como um conjunto de abordagens, técnicas e processos utilizados pela ciência para formular e resolver problemas de aquisição do conhecimento de maneira sistemática. Dito isto, devem-se ressaltar os seguintes tópicos: caracterização da pesquisa, técnica de coleta de dados e análise dos dados.

1.6.1 Caracterização da Pesquisa

Para Mattar (1996), as pesquisas podem ser classificadas de diversas formas, a partir de diferentes variáveis.

Do ponto de vista da sua natureza, o trabalho é caracterizado como Pesquisa Aplicada, pois seu objetivo é gerar informações pragmáticas, que ajudem no processo de gestão de uma pequena empresa.

Ainda, Rey (1993, pg. 21) escreve que “Pesquisa é definida como investigação e estudo minudentes e sistemáticos com o fim de descobrir ou estabelecer fatos ou princípios relativos a um campo qualquer do conhecimento.”

O presente trabalho pode ser ainda classificado, de acordo com os métodos utilizados, como Estudo de Caso, uma vez que Meirelles (1997, pg. 38), sobre estudo de caso cita que “O Estudo de Caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante os outros delineamentos considerados”.

Sobre o método do Estudo de Caso, utilizado na pesquisa, segundo Triviños (1992, pg. 133) cita que é “uma categoria de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa profundamente.” Desta forma, como a pesquisa se propõe a ampliar os conhecimentos sobre o assunto abordado, é justificado a utilização deste método de pesquisa.

1.6.2 Técnicas de Coleta de Dados

Os dados foram coletados em grande parte de forma documental. Os documentos analisados foram principalmente de notas fiscais de fornecedores, notas fiscais emitidas pela empresa, boletos bancários planilhas que não receberam tratamentos analíticos e outros documentos.

Também foi relevante, como técnica de coleta de dados, a Observação Participativa, já que o pesquisador está intrinsecamente ligado à entidade pesquisada e existe uma forte integração entre os mesmos. Para tanto, o pesquisador coletou dados durante o final do mês de março e começo do mês de abril de 2010.

Primeiramente, foram reunidos os documentos e relatório que pudessem apresentar alguma informação relevante sobre a natureza dos custos e despesas do Motel Beta. Também, neste período, buscou-se recolher informações sobre ocupação média, histórica, tempos de permanência e outros dados que auxiliassem na futura análise dos dados.

Ainda, nesta parte, o pesquisador buscou elaborar um histórico da empresa estudada, baseado em entrevista com os fundadores da empresa, e conhecer a Base Estratégica Corporativa, que são os objetivos e missão da empresa no contexto em que está inserida além dos valores que a empresa acredita e busca seguir, por fim conhecer a estrutura interna da organização. Para tanto, foi entrevistado o fundador da empresa em estudo além do conhecimento do próprio pesquisador que também é o administrador atual da empresa.

1.6.3 Coleta e Análise dos Dados

A escolha de uma estratégia de análise de dados deve basear-se em etapas preliminares do processo de pesquisa, em características conhecidas dos dados, em propriedades de técnicas estatísticas e na formação e filosofia do pesquisador. A análise de dados não é um fim em si mesma. Seu objetivo é fornecer informações que auxiliem na abordagem do problema em estudo.

O pesquisador tem acesso aos históricos de vendas, documentos fiscais, planilhas financeiras e relatórios administrativos. Além disso, os sócios e os administradores foram questionados sempre que era necessário suprir eventuais dúvidas no decorrer do trabalho, ou quando os documentos não eram suficientes para o esclarecimento buscado.

No mês de abril, quando já possuía os dados completos dos custos e despesas de março, o pesquisador recolheu e registrou os mesmos. Não foi possível recolhê-los logo no fim do mês de março, pois algumas despesas da competência de março apenas foram registradas no início de abril.

Depois da coleta dos dados, a análise precedente foi elaborada com base nos conhecimentos, técnicas e ferramentas da Contabilidade de Custos. Os dados foram analisados individualmente e inseridos no contexto global da empresa, para, desta forma, gerar um melhor entendimento do significado destes dados e informações.

1.7 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Os dados levantados e analisados se referem ao Motel Beta, portanto, existe a limitação de que qualquer análise decorrente pode ser considerada apenas e limitada à empresa pesquisada.

Existe uma limitação temporal, que diz respeito ao período de coleta de dados. Este período se refere ao mês de março de 2010, portanto, quaisquer eventuais influências nos dados coletados, provenientes de fatores de longo prazo, foram desconsideradas.

Por último, a pesquisa se propõe apenas a abordar a prestação de serviços do Motel Beta Ltda. Não se pretendeu pesquisar e analisar a venda de produtos no interior da Empresa. Sendo assim, a pesquisa não irá considerar esta perspectiva.

1.8 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa está apresentada da seguinte forma: uma introdução – composta pelos tópicos de tema e problema, objetivos (subdivididos em geral e específico), justificativa da pesquisa, metodologia (englobando a estratégia metodológica, a coleta e análise dos dados, a limitação da pesquisa e a organização da pesquisa).

No segundo capítulo da pesquisa, esta a revisão teórica, a qual aborda conceitos relevantes (para a pesquisa) da Contabilidade de Custos, conceitos de Margem de Contribuição e Ponto de Equilíbrio, aplicáveis no contexto do setor moteleiro.

Em seguida, o trabalho descreve o negócio em questão, abordando alguns tópicos importantes para, enfim, elencar os custos e as despesas levantadas e proceder com a análise dos dados encontrados. O trabalho é finalizado com as consequentes conclusões, as recomendações e, por último, as referências utilizadas.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Nesta parte é feita uma revisão da literatura para fundamentar e compreender o trabalho desenvolvido.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade de Custos surge inicialmente com a Revolução Industrial. Com o advento da indústria e o aumento do volume produzido, assim como a crescente participação da atividade industrial na economia, surge a necessidade de apurar os custos e controlar os estoques. Entretanto, é só depois de 1880 que a Contabilidade de Custos começa a se desenvolver com mais velocidade. Hansen e Mowen (2003, p. 30) explicam:

A maioria dos procedimentos de contabilidade interna e de custeio do produto, usados no século XX, foi desenvolvida entre 1880 e 1925. Interessante notar que muitos dos desenvolvimentos primários (até por volta de 1914) se preocupavam com o custeio gerencial do produto – rastreando a rentabilidade da empresa para produtos individuais e usando essas informações para tomadas de decisão estratégicas.

Nas décadas de 50 e 60 do século XX, algum esforço foi realizado para melhor e aprimorar os sistemas de custos convencionais. Entretanto, foi apenas nas recessões econômicas dos anos de 1980 e 1990, quando a globalização e a intensa competição internacional diminuíram as margens de lucro e deram nova relevância ao custeio preciso de produtos e ao aumento no controle de custos para as decisões estratégicas da organização. Segundo Hansen e Mowen (2003, p. 30):

As décadas que se seguiram à Segunda Guerra mundial foram caracterizadas por um rápido crescimento econômico. Uma produtividade e uma procura intensa de bens fizeram com que as empresas tivessem uma falsa impressão de segurança nos seus sistemas contábeis. Custos de produtos e estoques gerados por contadores satisfaziam a necessidade de demonstrações financeiras construídas sobre os PCGA (Princípios Contábeis Geralmente Aceitos). Contanto que os lucros fossem altos, as empresas não sentiam nenhuma urgência em ter informações sobre o lucro de linhas de produtos individuais. No entanto, as recessões econômicas dos anos de 1980 e 1990, junto com a ascensão rápida da competição internacional, cortaram as margens de lucro e deram papéis fundamentais ao custeio preciso de produtos e ao aumento no controle de custos para as tomadas de decisões administrativas.

A contabilidade de custos se caracteriza por ser um ramo da Ciência Contábil de caráter interno, isto é, estuda a composição e cálculo dos custos, além de observar o resultado dos centros ou dos agentes do processo produtivo. Leone (2000, p. 47) escreve sobre a contabilidade de custo:

É o ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos estoques, dos serviços, dos componentes de organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição, para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões e de planejamento.

Segundo Maher (2001, p.38), contabilidade de custos é “o ramo da contabilidade que mede, registra e relata informações sobre custos”. Enfim, Contabilidade de Custos é a parte da ciência contábil que se dedica ao estudo racional dos gastos feitos para se obter um bem de venda ou de consumo, quer seja um produto, uma mercadoria ou um serviço.

2.1.1 Conceitos gerais de Custos e despesas

Com o desenvolvimento das organizações e de um mercado cada vez mais competitivo, uma maior profundidade da informação contábil pode ser um diferencial para as indústrias manufatureiras e as organizações prestadoras de serviço. Diante deste potencial, surgiram também diversos autores e pesquisadores a estudar este campo da contabilidade. Muito foi pesquisado e escrito sobre os diversos temas da Contabilidade de Custos e Gerencial.

Primeiramente, devem-se diferenciar custos e despesas. Esta diferenciação, entretanto, não é tão simples; tanto porque na língua portuguesa essa distinção não se expõe de forma nítida e, ainda, porque não exista um conceito geral aceito entre os estudiosos da área.

Atkinson et al. (2008, p. 125) distingue custos e despesas da seguinte forma:

Custo é definido como valor monetário dos bens e serviços expendidos para obter benefícios atuais ou futuros. Custos não são necessariamente o mesmo que despesas. As despesas estão relatadas na demonstração de resultado. Podem representar os custos pelos quais os benefícios já foram recebidos no período fiscal corrente, como o custo dos produtos vendidos.

Portanto, o autor parece preocupado com o aspecto contábil da classificação. Se o custo é lançado na demonstração de resultados do exercício, ele é então despesa. Entretanto, o sacrifício financeiro para obtenção de algo, não é necessariamente uma despesa, pois este sacrifício financeiro pode ser ativado na forma de estoque, por exemplo.

Maher (2001, p. 64) cita que:

Uma despesa representa um custo lançado contra a receita de determinado período contábil; assim, as despesas são deduzidas das receitas do período em questão. Um custo representa um sacrifício de recursos, independentemente de ser contabilizado como um ativo ou como uma despesa. Se o custo for contabilizado como ativo [...] ele se torna despesa quando o ativo for consumido [...]

Outra abordagem cabível a custos e despesas, quando se refere à sua conceituação para fins de divulgação financeira, é apontada por Hendriksen e Van Breda (1999, p. 232): “As despesas, porém, representam as variações desfavoráveis dos recursos da empresa, ou seja, são as reduções de lucro [...] As despesas indicam o gasto de serviços de fatores relacionados direta ou indiretamente à produção e venda do produto da empresa.”

Os autores seguem definindo custos da seguinte forma: “[...] o custo é medido pelo valor corrente dos recursos econômicos consumidos ou a serem consumidos na obtenção dos bens e serviços a serem utilizados nas operações – ou seja, trata-se do valor de troca.” Hendriksen e Van Breda (1999, p. 232)

Para a contabilidade gerencial, portanto, os custos possuem a importância de fornecer informações úteis para a tomada de decisão. Porém, quando o interesse não é por informações que ajudem a tomar decisões sobre mix de produtos, markup, margem de contribuição de linha de produto, etc., mas sim a divulgação de relatórios externos, a definição de custos e despesa pode ser observada por um aspecto mais gerencial e menos fiscal, adequando-se os procedimentos e classificações de acordo com as necessidades de informações da organização.

Para Martins (2006, p. 25), o custo é um “Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços.”, enquanto despesa é “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”.

Enfim, na maioria das vezes, o custo é acompanhado do objeto do custeio, o que facilita a identificação e a interpretação do termo. Por exemplo, é possível citar: custos de produção, custos de estoque, custo direto e indireto, custo de mão de obra, etc. Isto ajuda a resolver grande parte dos problemas de interpretação.

a) Custos Diretos e Indiretos

Alguns custos, por causa da sua natureza, podem ser atribuídos diretamente a algum objeto de custo, por meio de uma medida de consumo como materiais consumidos, quilogramas de

matéria-prima ou horas de mão de obra. Estes são denominados Custos Diretos. Segundo Maher (2001, p. 69) Custo Direto é “qualquer custo que pode ser relacionado diretamente com um objeto do custo.”

De maneira oposta, existem os Custos Indiretos, que são aqueles que não podem ser diretamente relacionados a algum produto produzido ou serviço prestado. Para serem alocados ao produto, os custos indiretos necessitam de alguma forma de rateio. Desta forma, são considerados indiretos. Segundo Martins (2006, p. 49): “Outros (custos) realmente não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como aluguel, a supervisão, as chefias etc.). São os custos Indiretos com relação aos produtos.”

Por fim, Leone (2000, p. 59) diz que:

Portanto, somente podemos afirmar que um custo é direto ou indireto, quando relacionamos essas idéias ao objeto que está sendo custeado. Adicionalmente, o custo só é direto quando, para o trabalho de sua identificação ao objeto do custeio, não é necessário o emprego de nenhum recurso, de nenhuma “medida de consumo” e de nenhum parâmetro.

Desta forma, o custo direto ou indireto dependerá sempre da referência que se adota em relação ao que se quer custear e, além disso, a possibilidade de se atribuir o custo ao produto ou serviço sem o emprego de nenhum critério de rateio ou direcionador de custos.

b) Custos Fixos e Variáveis

Esta outra classificação está relacionada com o volume de produção de um determinado período de tempo. Neste caso, o que importa é o volume de produção e uma unidade de tempo, e a relação disto com a variação dos custos. Maher (2001, p. 75) classifica estes custos da seguinte forma:

Custos variáveis

Custos que se alteram na proporção direta da alteração no volume, dentro de um intervalo relevante de atividade.

Custos fixos

Custos que não se alteram quando o volume se altera, dentro de um intervalo relevante de atividade.

Martins (2001, p. 50) trata de demonstrar a diferença entre custos fixos e variáveis e diretos e indiretos:

É de grande importância notar que a classificação em Fixos e Variáveis leva em consideração a unidade de tempo, o valor total de custos com um item nessa unidade de tempo e o volume de atividade. Não se trata, como no caso da classificação de Diretos e Indiretos, de um relacionamento com a unidade produzida.

Desta forma, é possível relacionar os custos fixos como decorrência do tempo, isto é, eles acontecem em função de uma unidade de tempo decorrida; e, ao mesmo tempo, pode-se estabelecer uma correlação positiva entre os custos variáveis e o volume de atividade de produção.

Entretanto, alguns custos só são passíveis de classificação depois de se escolher o referencial adotado para definir o tipo de custo. Leone (2000, p. 72) nos exemplifica da seguinte forma:

Vejamos o caso da depreciação. Esse custo é considerado um custo fixo, quando se compara o seu comportamento diante das mudanças nas quantidades produzidas e vendidas, no caso em que a administração adota o modelo constate, linear, o modelo fiscal de taxa fixa para a determinação periódica do valor da depreciação. Não obstante, pode ser um custo variável em relação, por exemplo, às horas-máquinas (parâmetro escolhido) se o modelo de cálculo da depreciação for constituído pelas horas-máquinas de funcionamento do equipamento.

Deve-se considerar, ainda, que os custos fixos e variáveis podem aparecer de diferentes maneiras e proporções conforme a natureza da organização (comercial, industrial ou serviços). Cita sobre isso Maher (2001, p. 76):

Em companhias comerciais, os custos variáveis incluem o custo das mercadorias e alguns custos de vendas e administrativos. Todos os custos do produto de uma companhia comercial são variáveis; em uma companhia industrial, contudo, uma parte do custo do produto é fixa. Em uma organização de serviços; os custos variáveis geralmente incluem certos tipos de mão-de-obra direta (empregados temporários), suprimentos e custos de impressão e cópias.

Existem alguns custos que pela sua natureza não podem ser classificados em fixo ou variáveis e sobre ele discute-se no próximo tópico.

c) Custos Semivariáveis e Custos por Degraus (ou semifixos)

A tarefa de classificar custos em fixos ou variáveis não é necessariamente algo fácil de fazer. Alguns custos não podem ser encaixados em fixos ou variáveis, pois, de fato, eles não são nenhum dos dois rigorosamente. São os chamados custos semivariáveis, que apresentam comportamento tanto de custos fixos, quanto de custos variáveis. Leone (2000, p. 74) explica que “Os custos semivariáveis são aqueles que dispõem de uma parcela fixa e de uma parcela variável.”

Um exemplo deste tipo de custo pode ser a energia elétrica. Estes custos podem ser baseados em um valor mínimo mensal e mais o valor correspondente ao consumo extra de energia.

Já os custos por degraus ou semifixos são aqueles que se mantêm constantes em determinados intervalos de atividade e mudam quando se ultrapassa certo volume de atividade, e ficam estáveis novamente pelo próximo intervalo até atingir outro ponto crítico do volume da atividade e aumentarem novamente.

Maher (2001, p. 77) exemplifica: “Um exemplo seria um posto do Corpo de Bombeiros, onde houvesse necessidade de um supervisor para cada quatro bombeiros. O custo dos supervisores, então, aumentaria em degraus, à medida que a quantidade de bombeiros aumentasse.”

Além disso, Maher (2001, p. 77) ainda faz uma consideração interessante sobre as relações entre custos e volume: “[...] as relações entre custos e volume são válidas apenas dentro de um intervalo relevante. Em particular, custos que são fixos em um pequeno intervalo provavelmente aumentarão quando um intervalo maior for considerado.”

Enfim, a definição de custos utilizada neste trabalho, é a de que são gastos ou desembolsos relacionados diretamente com o serviço que a empresa presta, no caso locação de suítes e despesas são gastos com as outras atividades da empresa que não estejam diretamente relacionadas com a prestação de serviço, como as despesas administrativas e com vendas.

2.1.2 Sistemas de Custeio

Sistema é um conjunto de partes coordenadas, formando um todo complexo ou unitário, com determinado objetivo e efetuando determinada função. Para Hansen e Mowen (2003, p. 55): “Os processos são o ponto central operacional de um sistema. Essencialmente, um sistema recebe entradas que são transformadas por processo em saídas que satisfazem os objetivos do sistema.”

Um sistema de informação contábil não é diferente. Ele consiste de uma série de processos e ferramentas interligadas e interdependentes para coletar, registrar, classificar analisar e gerenciar a informação contábil. Entretanto, ele guarda algumas características próprias do ambiente contábil. Sobre Sistemas de Informação Contábil, Hansen e Mowen discorrem:

[...] um sistema de informação contábeis usa processos para transformar entradas em saídas que satisfazem os objetivos gerais do sistema. No entanto, existem duas características que o distinguem. Primeiro, normalmente as entradas para um sistema de informações contábeis são eventos econômicos. Segundo, o modelo operacional de um sistema de informações contábeis está criticamente envolvido com o usuário

das informações, já que a saída do sistema de informações produz ações do usuário.

De modo semelhante é o sistema de informação contábil de custos. Este, assim como o sistema de informações contábeis, usa processos para transformar entradas em saídas para um objetivo específico. Sobre isso escreve Schmiedicke e Nagy (1978, p. 10): “Os procedimentos e rotinas da contabilidade de custos são usados como meios de acumular e alocar todos os elementos do custo de fabricação e de um modo que produza dados significativos para uso da administração.”

Desta forma, a Contabilidade de Custos sob a perspectiva dos sistemas, pode ser vista como um subsistema existente dentro do sistema contábil geral e mais abrangente. De maneira igual está focado inicialmente na produção de informação para usuários internos através dos processos e entradas para satisfazer a necessidade gerencial por informações relevantes. Entretanto, esse subsistema tem três aspectos amplos e característicos de um Sistema de Gestão de Custo, elencados da seguinte maneira por Horngren, Datar e Foster (2004, p. 41):

- 1 “Calcular o custo de produtos, serviços e outros objetos de custo;
- 2 Obter informações para planejamento e controle e a avaliação do desempenho;
- 3 Analisar as informações relevantes para a tomada de decisões.”

Não obstante, para continuar a se aprofundar nesse subsistema da contabilidade, é importante ressaltar algumas tópicos importantes e destacados por Maher (2001, p. 110):

- **Os sistemas de custos devem focar as decisões a serem tomadas.** Os sistemas de custos devem atender às necessidades dos tomadores de decisão. ...os tomadores de decisão são os clientes (ou usuários) do sistema. [...]
- **Diferentes informações sobre custos são utilizadas com objetivos diferentes.** O que funciona para certo objetivo não necessariamente funcionará quando o objetivo for outro. [...]
- **Informações sobre custos para fins refênciais devem atender ao teste do custo/benefício.** Informações sobre custos sempre podem ser melhoras. Contudo, os benefícios disso decorrentes (isto é, melhores decisões) devem superar os custos de fazer os aperfeiçoamentos. [...]

Antes de conhecer os tipos de sistemas de custeio, é importante conhecer os dois tipos básicos de sistema de contabilidade de custos: sistema de custo por processo e sistema de custo por ordem de serviço.

Esses dois tipos de sistema de custos, basicamente se distinguem um do outro pelo enfoque dado pelo processo de custeio e informação contábil. Um se preocupa com um único produto ou lote específico, enquanto o outro está mais focado com o custeio do processo, especialmente quando este é contínuo e não é feito sobre encomenda.

a) Sistema de custos por processo

O sistema de custos por processo não se preocupa com um único determinado lote ou produto, ele está mais voltado ao custeio da atividade produtiva. Este custo que, depois, será repartido entre a produção para chegar-se ao custo unitário (conforme o método de custeio escolhido). Diz Schmiedicke e Nagy (1978, p. 21):

O sistema de custo por processo é mais apropriado quando os produtos são fabricados através de um processo contínuo para armazenamento até as vendas, como produtos químicos, farinha ou cimento. Porque não há necessidade de verificar os custo separados por produto, não há tentativa para alocar o custo dos materiais ou da mão-de-obra a qualquer serviço ou lote específico; ao invés; os custos são apropriados por departamentos ou processos.

Outra definição sobre sistema de custo por processo é dada por Maher (2001, p. 160):

“Custeio por processo

Método de custeio em que os custo são atribuídos igualmente a unidades homogêneas, em determinado período de tempo; é utilizado quando a produção é feita em fluxo contínuo.”

Desta forma, o custeio por processo é mais adequado aos sistemas produtivos homogêneos ou produzidos em grande volume, em que o produto final não é o resultado de uma encomenda ou um produto individualizado.

b) Sistema de custos por ordem de serviço

Em uma produção por ordem de serviço, o sistema produtivo geralmente é iniciado com a encomenda, pedido ou ordem do cliente. Este especifica o produto ou serviço desejado e a produção é iniciada. Leone (2000, p. 235) explica sistema de custo por ordem de produção como “[...] o sistema de custos que acumula e registra dados de operações das fábricas que trabalham sob o regime de encomenda.” Na mesma direção aponta Schmiedicke e Nagy (1978, p. 28) para explicar o sistema de custo por ordem de serviço:

Os custos são acumulados por “tarefas” ou “lote”, ao invés de por departamentos, como foi ilustrado no sistema de custo por processo. Uma vantagem no uso deste sistema é que a acumulação de custo para uma determinada encomenda facilita a determinação de seu preço de venda, ou se a encomenda for

feito por contrato com um preço estabelecido, seu lucro ou prejuízo é facilmente determinável pela comparação do custo ao preço de contrato.

Sobre as diferenças entre as duas formas de básicas de sistemas de custeio/produção Maher (2001, pg 161) ressalta sucintamente:

Na produção por ordem de fabricação, os custos são acumulados em cada ordem, que representa um produto (ou lote de produtos). Na produção contínua, os custos são acumulados por departamento, de onde são transferidos para as unidades (galões de refrigerantes, por exemplo) que estão passando pelo departamento.

Para finalizar, no sistema de custos por processo normalmente não há o pedido do cliente. A produção decorre de uma demanda do mercado já existente ou potencial. A empresa observa a possibilidade de ofertar mercado para esta demanda e produz os produtos padronizados (em geral), que serão vendidos e distribuídos através do seu departamento comercial. Já em um sistema de custos por ordem de serviço, a produção geralmente inicia quando da encomenda ou solicitação do cliente, este é quem ativa o processo produtivo e recebe o produto deste processo.

c) Custeio por Absorção

Consiste na apropriação de todos os custos (diretos e indiretos, fixos e variáveis) causados pelo uso de recursos da produção de bens e serviços. Todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos. Os gastos que não são efetuados para a produção (despesas) são excluídos.

A FIPECAFI propõe que os componentes de custo são: os custos de materiais diretos, os custos de mão de obra direta e todos os demais gastos gerais de fabricação (que incluem todos os demais gastos incorridos na produção), para, em seguida, dar a definição de custeio por absorção (Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, 6. ed. p. 126):

a inclusão dos três elementos de custos definidos representa o custeio por absorção, ou seja, o estoque em processo ou acabado “absorve” todos os custos incorridos, diretos ou indiretos. Essa é a base de avaliação aceita conforme os Princípios Fundamentais de Contabilidade e, portanto, pela Lei das Sociedades por Ações, sendo que é a base também aceita pela legislação fiscal.

Desta forma, esse conceito nos remete a outro aspecto importante. O Custeio por Absorção é o critério legal exigido no Brasil. O Decreto-Lei nº 1598/1977 dispõe o seguinte sobre custos de bens e serviços:

Art. 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;

b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

§ 2º - A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda de 5% do custo total dos produtos vendidos no exercício social anterior, poderá ser registrada diretamente como custo.

Ressalta-se que não passam pela fase de estocagem os bens de consumo eventual, quando, de acordo com o exigido em lei, eles são considerados diretamente como custos. De acordo com o PN CST nº 70/1979, considera-se como de consumo eventual aquele bem aplicável nas atividades industriais ou no setor de prestação de serviços, ocasionalmente, sem regularidade.

Martins (2006 p. 168) escreve acerca das disposições legais da forma de custeio:

Vê-se que o fisco exige o uso do Custeio por Absorção, fazendo com que se incorporem ao produto todos os custos ligados à produção, quer os diretos quer os indiretos. Estes itens são os que a legislação determina sejam “obrigatoriamente” agregados, o que não significa uma listagem exaustiva e completa. Todavia, nota-se que o fisco está abrindo mão de certos gastos que, conforme já comentado, são de difícil apropriação, tais como os relativos à administração da produção geral, ao departamento de compras etc. Estes, pelos princípios contábeis que regem o Custeio por Absorção, deveriam estar incluídos como custos. Assim, com a sua não obrigatória inclusão para efeito fiscal, fica a empresa com mais flexibilidade para definição dos critérios a serem usados para a separação entre custos e despesas.

Além disso, de acordo com a natureza do bem e da atividade, consideram-se como integrantes do custo as perdas e quebras razoáveis, ocorridas na fabricação, no transporte e no manuseio, assim como as quebras e perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas por laudos ou certificados emitidos por autoridade competente (autoridade sanitária, corpo de bombeiros, autoridade fiscal, etc.), que identifiquem as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência (RIR/1999, art. 291).

Desta forma, pode-se citar como características principais do Custeio por Absorção, além de ser o método previsto pelo Fisco: conter todos os custos totais (fixos, variáveis, diretos e indiretos),

usar critérios de rateio para apropriar os custos indiretos, e os resultados são influenciados pelo volume de produção.

d) Custeio Variável

Como visto anteriormente, o Custeio por Absorção é o método aceitável pela legislação fiscal no Brasil. Entretanto, o Custeio Direto ou Variável é muito utilizado a fim de fornecer base para decisões gerenciais sobre preço, volume de produção e otimização de lucro, além de eliminar problemas e distorções advindos do Custeio por Absorção.

Grande parte dos problemas de análise do Custeio por Absorção, provém da apropriação dos custos fixos ao custo de produção do produto elaborado. Isto porque os custos fixos parecem ser muito mais um ônus para que a empresa esteja em condição de produzir, ou seja, eles existem independentemente do volume da produção. Entretanto, eles fazem parte do mesmo montante que irá determinar o custo da produção do período, afetando diretamente o custo unitário do produto.

Outro inconveniente no uso do custo por absorção é a arbitrariedade envolvida nos rateio dos custos fixos. A maior parte destes custos é apropriada aos produtos através de direcionadores e critérios de rateios arbitrários, forçando um vínculo entre o custo e o produto, que nem sempre é efetivo. Se, por qualquer motivo, muda-se o critério de rateio, é possível que um produto comece a receber mais custos do que recebia anteriormente. Isto, para fins gerenciais, gera confusão e incerteza e, muitas vezes, pode mais atrapalhar do que ajudar.

Ainda Martins (2006, p. 198) elenca da seguinte forma um outro problema no Custeio por Absorção, relativo ao custo fixo unitário:

O valor do custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção: aumentando-se o volume, tem-se um menor custo fixo por unidade, e vice-versa. Se se for decidir com base em custo, é necessário associar-se sempre ao custo global o volume que se tomou como base. Se a empresa estiver reduzindo um item por ser pouco lucrativo, pior ainda ficará sua posição, devido à diminuição do volume; ou, se um produto estiver com baixo lucro, o aumento de preço com base em seu alto custo poderá provocar uma diminuição de sua procura, e, conseqüentemente reduzir seu volume, e assim aumentar ainda mais o custo de produção, num círculo vicioso. Pior que tudo isso, o custo de uma produto pode variar em função da alteração de volume de outro produto, e não da sua própria; ao se aumentar a quantidade dos outros bens elaborados, o montante a ser carregado para um determinado produto será diminuído, já que os custos fixos globais serão agora carregados mais para aquele item, cuja quantidade cresceu. O custo de um produto pode, então, variar em função não de seu volume, mas da quantidade dos outros bens fabricados.

Os gerentes responsáveis pelas decisões nas empresas precisam de algum sistema que permita tomar decisões práticas sobre preço, lucro, margem de contribuição, competitividade da empresa e outras informações pertinentes a um sistema prático de análise para a empresa e, principalmente, um sistema que não seja afetado pelos problemas percebidos no Custeio por Absorção.

Surgiu, portanto, o Custeio Variável, um método que debita ao produto somente os custos que variam diretamente com a produção ou o volume de vendas. Explica Leone (2000, p. 390) que:

O custeamento variável é um critério usado para acumular os custos de qualquer objeto ou segmento da Empresa. Normalmente, o custeamento variável é aplicado ao sistema de acumulação de custos das operações fabris. Entretanto, o critério pode ser empregado quando o contador desejar determinar o custo de qualquer outro segmento da Empresa que não seja o de produção.

Apesar de o Custeio por Absorção ser amplamente utilizado (muito em vista da sua obrigatoriedade para fins fiscais), o Custeio Variável, aparentemente, já tem mais de um século de história.

Quando se utiliza o Custeio Variável só são alocados aos produtos os custos variáveis e os fixos são considerados como despesa do período em questão, indo diretamente para o Resultado. Por fim, para os estoques, só vão, como consequência, custos variáveis.

e) Custeio por Absorção VS. Custeio Direto

No Custeio Direto, o que de fato se quer saber é o custo diretamente ligado ao processo produtivo, neste caso, considerado apenas aqueles afetados pelo volume produzido, pois os custos fixos não são afetados pelo volume de produção. Portanto, o custo somará o mesmo montante ao final do período, independentemente das decisões sobre produção tomadas pela empresa (volume de produção). Destarte, Schmiedicke e Nagy (1978, p. 332) fundamenta esta diferença decorrente do volume de produção:

O método de absorção debita ao produto tanto os custos indiretos fixos como os variáveis, ao passo que o método do custeio direto debita apenas os custos variáveis. No custeio direto, o produto é debitado somente pelos custos que são diretamente afetados por mudanças em volume. O método da absorção também debita ao produto os custos de período, que são uma função do tempo e não são afetados por mudanças em volume. Ambos os métodos de custeio debitam todos os materiais diretos e mão-de-obra direta à produção.

Aqueles que defendem o custeio variável usam o argumento que os custos do período ou exercício devem ser debitados contra a receita no período em que são incorridos, ao invés de serem de serem incorporados ao custo do estoque. Neste ponto reside também a grande diferença entre os métodos de custeio Direto e por Absorção.

Cita Maher (2001, p. 365) o que considera a principal diferença:

Ambos os métodos trata custos de produção variáveis como custos do produto, e custos de marketing e administrativos como despesas do período. A fonte da diferença é o tratamento dos custos de produção fixos. No custeio por absorção, os custos de produção fixos são tratados como custos do produto; no custeio variável, como despesas do período.

Como visto, apesar do nome, o Custeio Variável parece ter sua grande diferença no tratamento do custo fixo e não no trato do custo variável ou direto, porque, em ambos os métodos, estes últimos são apropriados ao custo do produto.

Em relação aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, pode-se dizer que o método adequado é o Custeio por Absorção, que se encontra em consonância com os referidos princípios. Já o Custeio Variável aparentemente contraria, principalmente, o Regime de Competência, pois, ao atribuir custos fixos ao período e deixar de apropriá-los ao estoque de produtos acabados, lança-se no período atual um custo de um produto que poderá ser vendido só no próximo período.

Por fim, vale ressaltar uma última diferença: o Custeio por Absorção é um critério legal, exigido pela legislação brasileira, apto para ser aplicado em demonstrativos externos, enquanto o Custeio Variável é aplicado para fins administrativos, gerenciais e demonstrativos de finalidade interna.

2.1.3 Análise Custo-Volume-Lucro

Entender como custo, volume e lucro se relacionam, é algo extremamente importante para a organização. Conclusões e decisões mais acuradas podem ser obtidas, estratégias e planos podem ser traçados (ou retraçados), a produção pode ser ajustada a um nível mais adequado, e uma gama de outras informações relevantes são extraídas da boa compreensão desta importante relação.

Por essa razão, a análise custo-volume-lucro desponta como um dos importantes instrumentos para o planejamento e tomada de decisão. Horngren, Foster e Datar (2004, p. 55) explicam sobre a utilidade para os administradores da análise custo-volume-lucro:

A análise custo-volume-lucro (CVL) examina o comportamento de receitas totais, custos totais e o lucro das operações com a ocorrência de mudanças no nível de produção, no preço de venda, no custo variável por unidade e/ou nos custos fixos de um produto. Administradores usam a análise CVL para ajudar a responder perguntas como: Como as receitas e os custos totais serão afetados se o nível de produção (o volume na análise CVL) mudar – por exemplo, se vendermos mais mil unidades? E se aumentarmos ou reduzirmos o preço de venda, como isso afetará o nível de produção? E se expandirmos os nossos negócios para mercados estrangeiros, como isso afetará os custos, o preço de venda e o nível de produção?

Desta forma, a análise CVL é uma ferramenta que ajuda a projetar cenários e hipóteses para diferentes níveis de produção, preço e custos e responder diversas questões de grande importância para a administração da organização. Ademais, ela fornece importantes subsídios, que facilitam a elaboração de orçamentos, bem como a projeção do lucro, dado que a análise supõe conhecido o comportamento dos custos e despesas em relação ao nível de atividade, o qual constitui um requisito indispensável para a elaboração de qualquer orçamento.

Por último, a análise Custo-Volume-Lucro identifica como o lucro e os custos irão se alterar com a mudança do volume. Mais especificamente, ela observa os efeitos no lucro das mudanças de fatores como custos fixos, variáveis, preços de venda, etc. Entretanto, ela está baseada numa série de suposições que delimitam suas conclusões e especificações e devem ser consideradas:

- Preço de venda não se altera com a quantidade vendida;
- Os custos devem ser segregados em fixos e variáveis;
- Quando representados de forma gráfica, os comportamentos de receitas e custo totais são lineares;
- A produtividade e eficiência são constantes;
- A quantidade produzida é igual à quantidade vendida.

Na sequência do estudo sobre a análise custo-volume-lucro, é fundamental conhecer dois outros conceitos importantes no estudo das relações entre custo, volume e lucro: ponto de equilíbrio e margem de contribuição.

a) Ponto de Equilíbrio

O Ponto de Equilíbrio, também conhecido como Break-Even Point ou Ponto de Ruptura, pode ser definido como aquele em que a receita das vendas é suficiente para cobrir todos os custos

de fabricação e venda de um produto, apenas isto. Ou seja, não há lucro na operação, somente um equilíbrio entre custos e despesas com as receitas auferidas. A análise do Ponto de Equilíbrio baseia-se na identificação do volume de atividade (ou faturamento) mínimo para a cobrir todos os custos e despesas. Explica Dutra (2009, p. 361):

No Ponto de Equilíbrio (E), a empresa está produzindo somente o suficiente para gerar receita que se iguala ao custo, ou seja, quando está operando em um nível de produção igual a seu ponto de equilíbrio, a empresa não apresenta lucro nem prejuízo, pois está gerando recursos suficientes apenas para remunerar seus fatores de produção. Esse ponto indica o mínimo de receita gerada pela produção para que a empresa não sofra prejuízo.

Santos (2003, p. 46) define ponto de equilíbrio como a relação de igualdade entre lucro marginal subtraído do custo fixo estrutural: “O ponto de equilíbrio será obtido quando o total dos lucros marginais, de todos os produtos comercializados, equivalerem ao custo estrutural fixo do mesmo período de tempo objeto da análise.”

Este conceito pode ser representado pela seguinte lógica:

$$\mathbf{RECEITAS = (CUSTOS + DEPESAS) + LUCRO}$$

Por definição, no ponto de equilíbrio, $L = 0$. Portanto, essa igualdade poderá ser escrita da seguinte maneira:

$$\mathbf{p \times Q = (CF+DF) + (CVu+DVu) \times Q}$$

Onde:

p = Preço de Venda Unitário

CVu = Custos Variáveis Unitários

DVu = Despesas Variáveis Unitárias

Q = Quantidade Vendida do Produto

CF = Custos Fixos do Período de Análise

DF = Despesas Fixas do Período de Análise

Isolando-se “ Q ” na equação anterior, chega-se a:

$$Q^* = \frac{CF+DF}{p - (CVu+DVu)}$$

Q^* = Quantidade de Equilíbrio

Graficamente, pode-se representar o Ponto de Equilíbrio da seguinte forma:

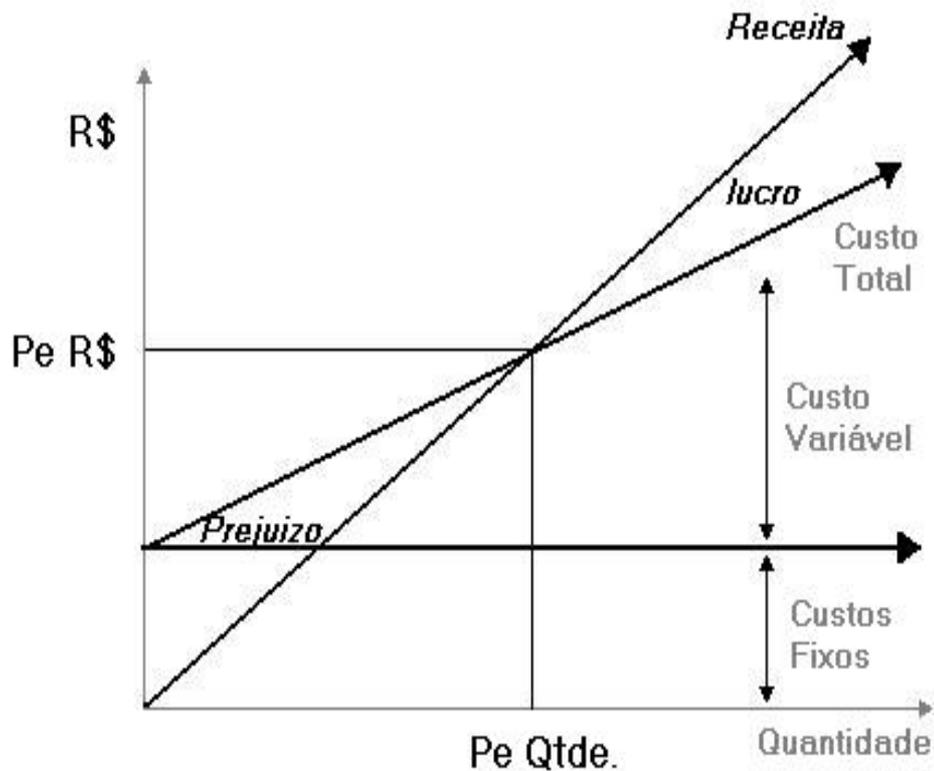


Gráfico 1 - Ponto de Equilíbrio

Fonte: adaptado de Maher (2001, p. 437)

Analisando o gráfico, é possível perceber que o ponto em que as retas de receita e custo total se cruzam, também é o ponto em que a quantidade em valores absolutos é igual. Este é o Ponto de Equilíbrio e, neste ponto, não há lucro e nem prejuízo. Na área a esquerda do PE, entre as retas de custo total e receita, está a região onde a organização tem prejuízo; e do lado oposto, entre as mesmas retas, é a região de lucro. Outra forma de ilustrar estas regiões é:

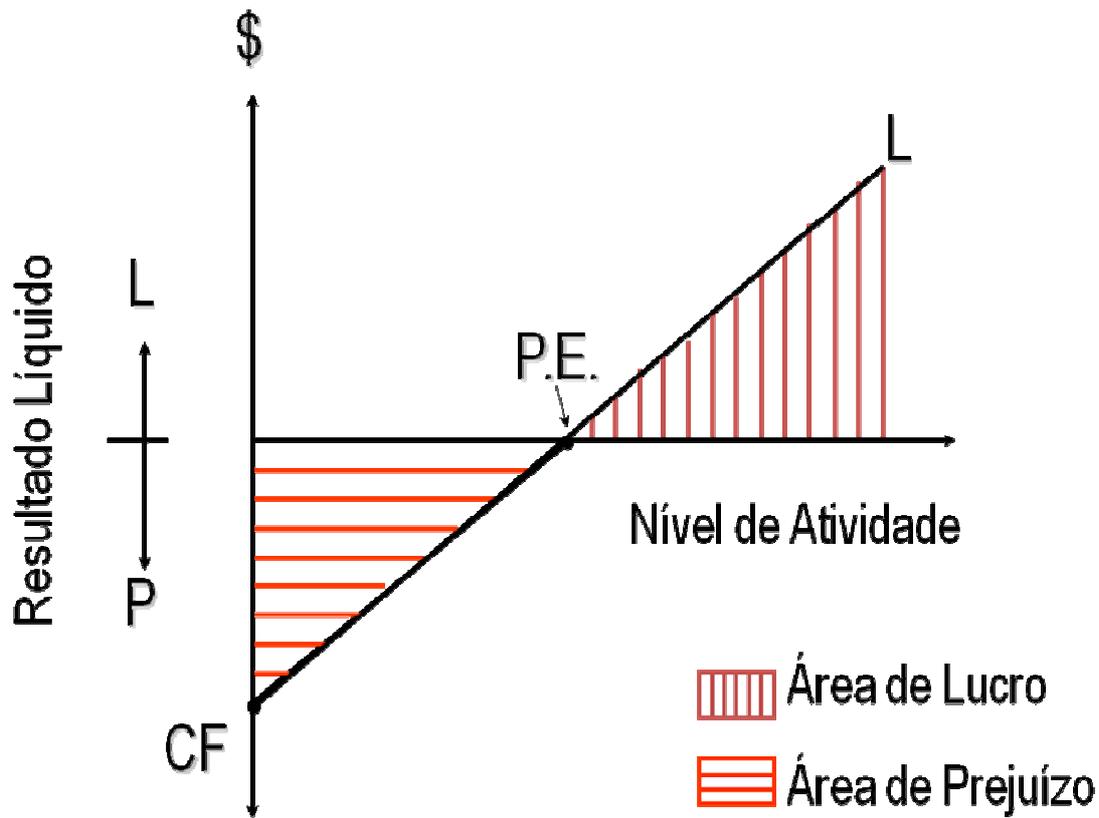


Gráfico 2 - Área de Lucro e Prejuízo, Ponto de Equilíbrio
Fonte: do autor

Por fim, é difícil falar em Ponto de Equilíbrio ideal, uma vez que cada empresa e setor possuem suas particularidades. Não obstante, é possível afirmar que, quanto menor o Ponto de Equilíbrio, maior será a segurança de a empresa não estar na área de prejuízo.

b) Margem de Contribuição

Outro conceito importante no entendimento das relações entre lucro, custo e volume é o conceito de Margem de Contribuição. Esta demonstra, de forma objetiva, o valor líquido da subtração dos custos e despesas variáveis do preço de venda. Isto é, demonstra quanto a empresa dispõe para cobrir os seus custos fixos e, eventualmente, obter lucro, após descontar-se os custos e despesas variáveis do preço de venda dos produtos ou serviços vendidos.

Maher (2001, p. 433) cita que:

Margem de contribuição, $(\text{Preço} - \text{Custo variável}) \times \text{Quantidade produzida}$ $(P - V)X$ é a quantia com que as unidades vendidas contribuem para (1) cobrir os custos fixos e (2) gerar lucro operacional. Algumas vezes, consideramos a margem de

contribuição por seu valor total; outras vezes, por seu valor por unidade produzida e vendida, isto é,

$$\frac{\text{Preço} - \text{Custo variável}^*}{P - V}$$

*no Brasil adicionamos à fórmula a Despesa Variável

Desta forma, a Margem de Contribuição unitária representa a parcela do preço de venda unitário, que poderá ser utilizada para a cobertura dos custos e despesas fixas e para a obtenção do lucro. Chega-se a esta parcela através da seguinte relação:

$$MCu = p - (CVu + DVu)$$

Margem de Contribuição Unitária = preço de venda - (custo variável unitário + despesa variável unitária)

Enfim, a Margem de Contribuição é quanto cada produto que a empresa vende ou serviço que oferece, contribui para cobrir os custos e despesas fixas totais.

Uma vez compreendido o conceito de Margem de Contribuição, pode-se voltar a falar do Ponto de Equilíbrio e propor mais uma equação para estudá-lo:

$$Q = \frac{CF + DF}{p - (CVu + DVu)} = \frac{CF + DF}{MCu}$$

Onde:

Q = Quantidade de equilíbrio

CF = Custos Fixos

DF = Despesas Fixas

CVu = Custos Variáveis unitárias

DVu = Despesas Variáveis unitárias

p = preço de venda

MCu = Margem de Contribuição unitária

Com estas equações torna-se possível encontrar várias informações importantes para a análise e tomada de decisão gerencial, desde a Margem de Contribuição de um produto até o Ponto de Equilíbrio de uma determinada empresa ou linha de produtos.

2.1.4 A Empresa Hoteleira

A empresa objeto da pesquisa, atua no setor de hotelaria e turismo, e pode ser classificada como uma empresa hoteleira. Segundo Castelli (2003, p. 56), empresa hoteleira é “[...] uma organização que, mediante o pagamento de diárias, oferece alojamento à clientela indiscriminada”. Ainda, segundo o Instituto Brasileiro de Turismo (EMBRATUR), Anexo A, empresa hoteleira é a pessoa jurídica que explora ou administra meio de hospedagem e que tem em seus objetivos sociais o exercício de atividade hoteleira.

Ao mesmo tempo, os meios de hospedagem podem ser classificados segundo o Anexo A do Instituto Brasileiro de Turismo (EMBRATUR) como estabelecimentos licenciados pelas autoridades competentes para a prestação de serviços de hospedagens, atendendo aos seguintes requisitos:

- Alojamento, para uso temporário do hóspede, em unidades habitacionais;
- Serviços mínimos necessários ao hóspede, como portaria e recepção para atendimento e controle de entrada e saída; guarda de bagagens, de objetos de uso pessoal do hóspede em local apropriado; conservação, arrumação e limpeza das áreas, instalações e equipamentos.
- Ser licenciado pelas autoridades competentes para prestar serviço de hospedagem;
- É administrado ou explorado comercialmente por empresa hoteleira, que adota, no relacionamento com os hóspedes, contrato de hospedagem, com as características definidas pelo Regulamento mencionado e pelas demais legislações aplicáveis;
- Atende os padrões classificatórios previstos pela legislação em vigor.

Desta forma, pode-se classificar um motel como uma das formas de empresa hoteleira, corroborando com a classificação do anexo A da EMBRATUR para motel:

M – Motel - É o meio de hospedagem que aluga apartamentos mobiliados, possuindo também serviços completos de alimentação, situado à margem das rodovias federais e estaduais, fora das zonas urbana e suburbana, do Distrito Federal e dos Municípios das Regiões Metropolitanas, das Capitais estaduais e dos demais municípios com mais de um milhão de habitantes e dispõe de vagas em estabelecimento coletivo, coberto ou descoberto, em número igual ao de Unidades Habitacionais.

2.1.5 O setor Moteleiro e a Contabilidade de custos

A palavra motel deriva de dois termos da língua inglesa *motor* e *hotel*, e ela era designada para indicar os hotéis situados à beira de estradas ou situados nos perímetros das cidades. A origem

dos primeiros motéis brasileiros data da década de sessenta, no Rio de Janeiro, em um contexto bastante distinto, entendido como local para encontros amorosos. E esse mesmo contexto continua sendo o usual. Salvo uma parcela pequena dos clientes, o setor moteleiro foca nos moradores das cidades próximas em busca de um local seguro e confidencial para encontros amorosos.

Atualmente, o setor está presente no dia a dia da sociedade e são poucas as cidades que não podem dispor dos serviços de um motel. Grande parte dos motéis atuais é de empreendimentos modernos e sofisticados, com grande investimento em ativo imobilizado, principalmente em mobiliário, equipamentos e decoração, a fim de proporcionar aos clientes um espaço confortável e agradável; além de serviço completo de alimentação, copa e garagem. Isto é resultado de uma crescente maturidade no setor, que, apesar de disto, ainda é negligenciado, tanto pelo meio acadêmico (poucos trabalhos na área) como pela falta de uma legislação específica para o setor.

A contínua expansão do mercado tem forçado os motéis brasileiros a se tornarem mais competitivos, devido, dentre outros fatores, ao aumento do número de motéis que surgem nas cidades e nos perímetros urbanos, aumentando também, com isso, a competitividade. Diante da nova dinâmica competitiva, os gestores são pressionados a reduzir custos e a melhorar a qualidade e a eficiência das operações, uma vez que o aumento da concorrência pressiona o valor das tarifas para baixo e, conseqüentemente, diminui a margem de lucro.

Desta forma, parece importante criar estratégias de gestão do negócio voltadas para a previsibilidade, e que possibilitem extrair dos sistemas de informação internos informações úteis para o melhor aproveitamento dos recursos, e otimizar, assim, o lucro gerado pelos serviços e produtos hoteleiros.

Sobre Contabilidade de Custos em hotelaria, Castelli (2003, p. 558) escreve o seguinte:

Todo hotel efetua, de alguma forma, o cálculo dos custos dos seus bens e serviços. Contudo, do ponto de vista gerencial, é preciso que o dirigente tenha um bom conhecimento sobre contabilidade custos, a fim de poder determinar quanto custam ou deveriam custar os bens e serviços ofertados. Além disso, determinar também quanto custa ou deveria custar a operacionalidade de cada um dos setores que compõe a estrutura do hotel, denominados de Centros de Custos. Fixar com exatidão os custos tanto dos produtos quanto dos Centros de Custos não é tarefa fácil. Contudo, é necessário defini-los, pois o estabelecimento do preço justo é um fator importante para um convívio harmonioso entre a empresa e os clientes.

Neste contexto, a Contabilidade de Custos é uma das ferramentas que o gestor pode utilizar para estruturar o sistema de informação interno e de controle da empresa, possibilitando o maior conhecimento e domínio sobre os recursos da organização. Isto possibilita também o aumento do lucro líquido e da produtividade.

3 ESTUDO DE CASO: MOTEL BETA

Nesta parte do trabalho, aborda-se o tema da pesquisa em questão, a empresa Motel Beta.

3.1 DESCRIÇÃO DO NEGÓCIO

Nesta parte da pesquisa, é descrito as características do negócio e da empresa abordada.

3.1.1 Histórico da Organização

Em 1981, Silvio Francisco de Souza possuía dois motéis na região da Grande Florianópolis, ambos instalados à margem da Br 101. Isto lhe garantia um *know-how* de mais de uma década em motéis, e, assim, ele decidiu iniciar mais um empreendimento na área.

Iniciou-se então a busca por um ponto para erguer o novo empreendimento. Depois de algum tempo, chegou-se ao local ideal. Era um terreno alto, que permitia uma grande visibilidade ao empreendimento. Ele era localizado às margens da BR-101, no sentido da saída da cidade e, melhor ainda, perto de um trevo muito movimentado. Foi no Km 208 da BR-101, em um terreno acentuado, que se iniciaram as obras do novo motel.

A conclusão do novo motel demorou um ano e meio; sendo, naquele momento, o maior empreendimento do tipo na região e também as instalações mais modernas.

Com o passar dos anos, os trinta e quatro apartamentos do Motel Beta começaram a evidenciar desgaste natural, e uma reforma fez-se necessária. Essa primeira reforma iniciou-se em 1988, com o redesenho e remodelagem de todos os quartos.

Os primeiros quartos a serem reformados foram os estilos Suítes, pois eram os mais lucrativos e também os mais requisitados. Em seguida, reformaram-se todos os apartamentos Luxo, seguidos pela reforma dos apartamentos Especiais. Essa obra deu ao motel um ar mais moderno e permitiu entrar nos anos noventa como um motel líder na região.

Uma nova reforma demorou a ser feita. Foi uma decisão equivocada, pois, neste setor, investimentos em infraestrutura devem ser feitos frequentemente. Em virtude do erro estratégico, o movimento decaiu, porém, ele era um erro reversível.

Em 1995, deu-se início à segunda grande reforma na estrutura do Motel Beta. Seguiu-se a mesma lógica de reforma: Suítes, aptos Luxo, seguidos pelos aptos Especiais.

Esta reforma foi a maior e mais completa realizada no estabelecimento, e redesenhou todo o *layout* dos quartos. Outra reforma de média escala realizou-se no ano de 2000, a fim de manter a qualidade.

No ano de 2004, realizou-se uma nova reforma no Motel Beta para resolver problemas fundamentais de estrutura. Devido ao fato do esqueleto e do projeto do Motel serem do início da década de oitenta, sua estrutura apresenta alguns problemas funcionais.

As concepções de funcionalidade naquela época eram pouco desenvolvidas, tanto pelos engenheiros e arquitetos quanto pelos donos de motéis. Então, provavelmente, esta foi a mais difícil e trabalhosa das reformas realizadas.

Apesar da concorrência, o Motel Beta mantém padrões de qualidade a preços acessíveis. Ele exerceu papel fundamental na história do empresário Silvio Francisco de Souza, pois, a partir desse, ele conseguiu abrir caminhos para a expansão desejada e investir em outros negócios.

3.1.2 Principais serviços prestados

O Motel Beta Ltda. presta serviços na área de lazer íntimo privativo, e comercializa produtos referentes a esta prestação. Oferece três opções de locação (Suíte Beta, Suíte Luxo e Suíte Standard), com várias opções de tempo e variadas promoções para diferentes horários.

Além disso, o estabelecimento dispõe de cozinha profissional 24 horas por dia e serve desde almoço e jantar até lanches e cafés da manhã.

3.1.3 Base Estratégica Corporativa

A empresa, com o intuito de direcionar suas decisões estratégicas e estar bem preparada para os dias futuro, elaborou sua Base Estratégica Corporativa. Esta resume de que forma a empresa se caracteriza como *negócio*, define sua razão de existir através da *missão* e qual a *visão* que a empresa projeta para si mesma no futuro desejado. Além destes três pilares, a empresa também definiu quais os *valores* que ela respeita e acredita serem fundamentais.

Negócio - A empresa Motel Beta Ltda. vê no negócio a oportunidade de concretizar sua função de *lazer em ambiente privativo*. Oferece opções de lazer integrado, adicionando privacidade

e segurança como características essenciais. Integram-se opções de hospedagem, alimentação e produtos diferenciados.

Missão - “Proporcionar ambientes confortáveis, privativos e de alta qualidade para pessoas que buscam um espaço intimista e seguro, reinvestindo e inovando na qualidade dos serviços, proporcionando máxima satisfação e retorno social”.

Visão - “Ser o motel referência em qualidade e satisfação na região da grande Florianópolis”.

Valores:

Atenção focada nos clientes: a equipe do **Beta Motel Ltda.** tem consciência de que a empresa existe para satisfazer os desejos dos clientes e superar, sobretudo, suas expectativas.

Tomada de decisão baseada na ética: orientar-se através dos princípios de ética é requisito imprescindível para a criação da cultura da credibilidade na tomada de decisão.

Reinvestimento: reinvestir constantemente na empresa como forma de garantir a rentabilidade e melhor satisfazer os clientes.

Desenvolvimento dos colaboradores: Os colaboradores são o maior capital da empresa e, portanto, valorizá-los é fundamental para seu constante desenvolvimento.

Segurança e privacidade: garantir segurança e junto garantir a privacidade dos clientes.

Pautado por estes valores, o Motel Beta percorreu os anos e foi administrado por seu fundador até o ano de 2010.

3.1.4 Instalações

O Motel Beta está localizado em um terreno de 16156 m², às margens da BR-101. Ele possui 2343 m² de área construída assim distribuída:

Hospedagem - A empresa possui 34 suítes, que são distribuídas da seguinte forma:

- 7 Suítes com hidromassagem, som ambiente, ar condicionado, televisão, sistema integrado de iluminação de ambientes, decoração elaborada, camas *king size*, frigobar, banheiro, ducha aquecida a gás e, em média, três ambientes que perfazem cerca de 35 metros quadrados. Estas são as “Suítes Beta”;
- 10 Suítes com som ambiente, ar condicionado televisão, sistema integrado de iluminação de ambientes, decoração requintada, camas *king size*, frigobar, banheiro, ducha aquecida a gás e, em média, dois ambientes que perfazem cerca de 30 metros quadrados. Estas são as “Suítes Luxo”;
- 17 Suítes com som ambiente, ar condicionado, televisão, sistema integrado de iluminação de ambientes, camas de casal, frigobar, banheiro, ducha aquecida a gás e, em média, dois ambientes que perfazem cerca de 25 metros quadrados. Estas são as “Suítes Standard”.

Recepção - Para recepcionar e direcionar os clientes do Motel, a empresa dispõe de uma recepção equipada com um sistema informatizado de administração moteleira, sistema de monitoramento de segurança da área externa, central telefônica, sistema de alimentação dos canais de som e vídeo, além de outros equipamentos essenciais para melhor recepcionar os clientes.

Lavanderia - Os enxovais (toalhas, roupa de cama, roupão, etc.) são todos limpos e higienizados em uma lavanderia própria para isto. Esta lavanderia está localizada em uma área externa ao motel, em outro terreno. Entretanto, a função da lavanderia é exclusiva para atender ao Motel Beta. Ela possui máquinas industriais para lavar, secar e passar as roupas, além de tanques para o procedimento conhecido como “deixar de molho” a roupa.

Cozinha - O Motel Beta possui cozinha 24 horas por dia. Trata-se de uma cozinha industrial, que dispõe de forno e fogão industrial, freezer e geladeiras para alimentos, mesas para o preparo de comida, além de um pequeno estoque.

Rouparia - Constitui-se de uma sala de 45 metros quadrados, onde os enxovais são armazenados para utilização imediata. Além dos enxovais, neste local também está o estoque de reposição de frigobar.

Almoxarifado - Para os estoques de produtos que serão utilizados no decorrer da semana e do mês, a empresa dispõe de uma ampla sala de 60 metros quadrados.

Administração - A parte administrativa se localiza em duas salas anexas ao próprio estabelecimento. Ocupa cerca de 40 metros quadrados.

Cozinha e sala dos colaboradores - Para preparar almoço, jantar e lanches, a empresa deixa à disposição dos colaboradores uma cozinha totalmente equipada e uma sala com cadeiras, mesa e banheiro.

Veículos - Além do imóvel e setores apontados acima, o Motel Beta possui 1 (um) automóvel Fiat Dublo, utilizado para o transporte de mercadoria e enxovais, e uma moto Yamaha YBR 125, utilizada para serviços de diversos (bancos, entrega de malotes, compra de pequenos itens, etc.)

3.1.5 Organograma

A empresa estudada não possui uma departamentalização formal por se tratar de uma organização simples. O que se pode verificar é um modelo de hierarquia que serve para organizar o trabalho:

Administração Geral: esta função é exercida pelos sócios da empresa e neste nível são centralizadas todas as decisões gerenciais.

Gerente de Manutenção: responsável pela preservação do imóvel no estado de qualidade adequado à qualidade exigida para a prestação de serviço. Responde pela manutenção preventiva e reparos eventuais. Também tem sob sua responsabilidade a coordenação dos trabalhos de jardinagem e paisagismo.

Governança: esta função hierárquica responde pela coordenação, controle e delegação dos trabalhos das camareiras. A Governança tem como função principal o bom desempenho da atividade essencial do motel: oferecer aos clientes segurança, conforto e higiene.

Gerente de Lavanderia: preservar a qualidade e a durabilidade dos enxovais é a função principal deste cargo. Para tanto, esta função coordena e controla o serviço das lavadeiras.

Esta hierarquia pode ser representada graficamente na figura a seguir:

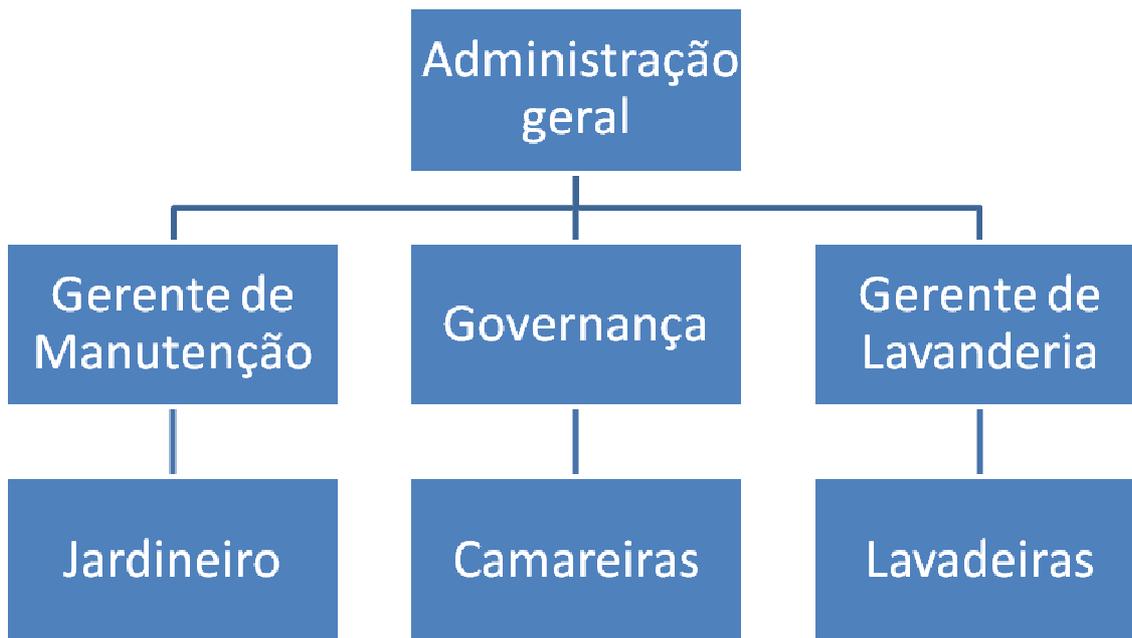


Figura 1 - Organograma do Motel Beta Ltda.
Fonte: do autor

O quadro de funcionários do Motel Beta se compõe atualmente da seguinte forma:

Cargo	Nº Funcionários
Camareiras	16
Governanta	1
Recepcionista	4
Jardineiro	1
Gerente de Manutenção	1

Tabela 1 - Número de Funcionários por Cargo
Fonte: Do autor

E apresenta a seguinte tabela de salários:

Cargo	Salário
Camareiras	R\$ 650,00
Governanta	R\$ 1.200,00
Recepcionista	R\$ 650,00
Jardineiro	R\$ 600,00
Gerente de Manutenção	R\$ 1.200,00

Tabela 2 - Salário por cargo
Fonte: Do autor

Apesar da rotatividade, este número de funcionários por ocupação tende a se manter o mesmo.

3.1.6 Preços e Tarifas

O Motel Beta trabalha com a seguinte tabela de preços:

Categoria	Período 2h	Fração Extra
Suíte Standard	R\$36	R\$6
Suíte Luxo	R\$40	R\$7
Suíte Beta	R\$60	R\$10

Tabela 3 - Tarifas e Frações
Fonte: do Autor

Período 2h – é o preço mínimo por locação da suíte, isto é, o cliente ao escolher uma suíte inicia pagando o período mínimo, que lhe dá o direito a 2 horas de uso da suíte. Mesmo que o cliente fique menos de 2 horas na suíte, ele pagará o período mínimo de 2 horas.

Fração Extra – é a fração cobrada por hora após a segunda hora de uso da suíte. Por exemplo, se o cliente ficou 4 horas na suíte, ele pagará o período mínimo e mais 2 Frações Extras.

3.1.7 Ocupação no período pesquisado

No mês de março de 2010, o Motel Beta teve um total de locação, tempo médio e tempo total – tanto por suíte como por categoria – de acordo com a tabela a seguir:

Categoria	Locações	Tempo médio	Tempo Total
Suíte Beta	675	02h16min	1530
Suíte Luxo	797	02h13min	1766:41
Suíte Standard	2086	01h58min	4102:28
TOTAL	3558		7399:09

Tabela 4 - Ocupação no mês de março de 2010
Fonte: do autor

Estes dados e informações sobre preço e ocupação, serão utilizados posteriormente para as análises e cálculos descritos nos objetivos específicos da pesquisa.

3.2 ABATIMENTOS DA RECEITA, CUSTOS E DESPESAS APURADOS

Nesta parte do trabalho serão evidenciados os itens que compõe os gastos e desembolsos levantados pelo presente trabalho e a classificação destes itens em Abatimentos da Receita Bruta, Custos do Serviço Prestado ou Despesas.

3.2.1 Abatimentos da Receita Bruta

a) Tributos sobre o faturamento (Dedução da Receita Bruta)

São aqueles tributos incidentes diretamente sobre a receita bruta. A receita bruta diminuída destes tributos e dos abatimentos terá como resultado a receita líquida dos serviços prestados. O Motel Beta é optante do Simples Nacional previsto na Lei Complementar nº 123 de 14.12.2006, que abrange os seguintes tributos:

- Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);
- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);
- Contribuição para o PIS/PASEP;
- Contribuição Patronal Previdenciária (CPP);
- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Sendo assim, o tributo que recai diretamente sobre a receita é somente o Simples Nacional, pago pela guia DAS.

Valor: o total da guia DAS, relativa ao mês de março, foi de R\$13.601,01

b) Receitas não recebidas/não realizáveis (Dedução da Receita Bruta)

Estas receitas não recebidas ocorrem quando, por algum motivo, é concedido algum desconto ou abatimento no preço da locação do período. Estes abatimentos podem ser decorrentes de algum problema não eventual com as instalações físicas ou outros imprevistos. Também pode acontecer, apesar de pouco usual, de algum cliente não ter dinheiro para pagar suas despesas. Nestes

casos, o cliente deixa algum item de valor, como garantia do pagamento, e volta em outro momento para pagar. Acontece que alguns nunca mais voltam e a empresa fica sem a receita.

Valor: Este item gira na média de 0,552% da receita bruta. No mês de março de 2010, esse valor foi de R\$ 690,00.

3.2.2 Custos do Serviço Prestado – Locação de Suítes

Para a realização deste trabalho, considerou-se a classificação mais relevante para os custos encontrados, aquela relativa ao volume de serviço prestado, isto é, classificá-los em custo fixo ou custo variável. Justifica-se tal procedimento pelos seguintes motivos:

- Grande dificuldade em relacionar-se diretamente à locação de determinada suíte um custo sabidamente “direto”;
- Preponderância de custos fixos no montante final do total de custos incorridos na prestação de serviços. Sendo assim, a empresa considera mais importante para a tomada de decisão saber quais custos irão variar conforme a estratégia adotada (de preços por exemplo);
- A prestação de serviços (neste caso, locação de suítes) pela própria natureza, não se utiliza de matéria-prima direta de fabricação, sendo este um custo característico da produção de produtos.

Além disso, outra ressalva deve-se ao rateio dos *custos indiretos*. Este tipo de custo foi rateado de forma direta sem departamentalização, pois se observou que todas as categorias de suítes oferecidas se utilizam de todos os departamentos, isto é, seja qual for a suíte locada, o serviço receberá custos de todos os centros de custos operacionais, só variando na proporção e intensidade.

a) Escritório Central de Arrecadação e Distribuição (Custo fixo/direto)

Como o Motel Beta dispõe de som ambiente em todos os quartos, é obrigado por lei a pagar todo mês uma quantia fixa ao Escritório Central de Arrecadação e Distribuição (ECAD). Este valor é calculado de acordo com alguns critérios:

- Tipo de usuário: eventual ou permanente;
- Classificação do estabelecimento: motel, hotel, restaurante, etc.;
- Quantidade de Aposentos;
- Estado e município.

Com base neste critério, é gerado um boleto pago mensalmente, que autoriza a reprodução de áudio no interior dos aposentos.

Critério de Rateio: Como o ECAD calcula o valor a ser pago conforme o número de aposentos, este custo foi apropriado, dividindo-se o valor total da taxa pelo número de quartos.

$$ECAD \text{ por quarto} = \frac{\text{Taxa de ECAD}}{\text{N}^{\circ} \text{ de Suítes do Motel}}$$

Valores e Cálculo -> O ECAD tem um valor fixo mensal de R\$ 560,95. Sendo assim, se aplicado o rateio proposto:

Categoria	Custo p/ Suíte	Custo p/ Categoria
Suíte Beta	560,95/34=	R\$ 115,49
Suíte Luxo	R\$ 16,50	R\$ 164,99
Suíte Standard		R\$ 280,48

Tabela 5 - Rateio do custo de ECAD por Suíte e por Categoria
Fonte: do autor

b) Sistema de Automação Comercial (Custo fixo/direto)

A recepção do Motel Beta possui um sistema automatizado de gerenciamento. Este sistema é responsável pelo *check in e check out* dos clientes, acesso e controle da conta, mapa das suítes e emissão de cupom fiscal.

Para este serviço, é pago um valor fixo mensal de acordo com contrato estabelecido entre as partes.

Critério de rateio: este serviço é utilizado por todas as categorias de suítes, sendo assim, divide-se o custo total do Sistema de Automação Comercial pelo número total de suítes para chegar-se ao custo unitário por suíte.

Valores e Cálculo -> O custo mensal deste item é de R\$250,00. Portanto:

Categoria	Custo p/ Suíte	Custo p/ Categoria
Suíte Beta	250/34=	R\$ 51,47
Suíte Luxo	R\$ 7,35	R\$ 73,53
Suíte Standard		R\$ 125,00

Tabela 6 - Rateio do custo de Sistema de Automação Comercial
Fonte: do autor

c) *Telefonia (custo fixo/direto)*

Este item trata-se de um contrato com um técnico que presta os serviços de manutenção da rede interna de telefonia.

Critério de Rateio: Utilizou-se o número de telefones instalados em cada categoria de suíte para saber o custo total da categoria. Como cada suíte possui 1 telefone, o custo total foi dividido por 34 (número de suítes total).

Valores e Cálculo -> desta forma, dividiu-se R\$ 300,00 (custo total do contrato) por 34 e depois se calculou o custo por categoria multiplicando-se o número de suítes de cada categoria:

Categoria	Custo p/ Suíte	Custo p/ Categoria
Suíte Beta	300/34=	R\$ 61,76
Suíte Luxo	R\$ 8,82	R\$ 88,24
Suíte Standard		R\$ 150,00

Tabela 7 - Rateio do custo de Telefonia
Fonte: do autor

d) *Energia – Celesc (Custo fixo/variável indireto)*

Nesta conta está alocado o consumo total de energia elétrica. Este gasto é totalmente alocado ao custo do serviço prestado, sendo totalmente rateado indiretamente (e sem departamentalização) de acordo com o número de pontos de luz em cada categoria de suíte, devido à impossibilidade de alocar este custo diretamente. Foi desconsiderada a despesa com energia elétrica relativa ao departamento de administração, pois o mesmo é muito pequeno, sendo considerado irrelevante.

Ressalta-se que este custos foi classificado de duas maneiras distintas nesta pesquisa, devido ao trabalho projetar dois cenários para a Demonstração de Resultado do Exercício, para o cálculo do

Ponto de Equilíbrio e da Margem de Contribuição. No primeiro cenário, a energia é classificada como custo fixo e no segundo como custo variável.

Critério de Rateio: Cada categoria de suíte possui um projeto elétrico próprio, entretanto, este projeto é basicamente o mesmo para as suítes de uma mesma categoria. Assim, utilizaram-se os pontos de luz (lâmpadas e tomadas) encontrados no projeto de cada categoria de suíte para ratear o custo com energia elétrica.

Valores e Cálculo -> O valor total a ser rateado é de R\$4.219,22, como segue:

Categoria	Total de Locações	P. de Luz por Suíte	Índice de Rateio	Custo p/ categoria	Custo p/ Suíte
Suíte Beta	675	21	0,33	R\$ 1.406,80	R\$ 2,08
Suíte Luxo	797	12	0,22	R\$ 949,18	R\$ 1,19
Suíte Standard	2086	9	0,44	R\$ 1.863,23	R\$ 0,89
TOTAL	3558				
Total Σ locações x ponto de luz por suíte = 42513					

Tabela 8 - Rateio do custo de energia elétrica

Fonte: do autor

e) Água e esgoto – CASAN (custo fixo/indireto)

A Companhia Catarinense de Águas e Saneamento – CASAN – é fornecedora dos serviços de abastecimento de água e saneamento básico e por meio de convênios de concessão firmados com as prefeituras municipais. Ela cobra, para tanto, uma taxa calculada de acordo com o consumo da unidade consumidora. Entretanto, o Motel Beta possui um poço artesiano que abastece todo o Motel. Desta forma, a taxa paga à CASAN se refere apenas à taxa mínima calculada de acordo com a utilização potencial.

Critério de Rateio: Para este item, devem-se considerar alguns pontos antes de abordar o critério utilizado:

- A categoria de suíte denominada de “Suíte Beta” possui hidromassagem, seu principal diferencial. Cada hidromassagem consome em média de 180 a 200 litros de água cada vez que é utilizada;
- Excetuando-se a hidromassagem, cada suíte consome em média 175 litros de água por locação (de acordo com os dados da SABESP por ponto de ducha, torneira e sanitário)

Desta forma, considera-se que as suítes da categoria “Suíte Beta” consomem cerca do dobro da água consumida pelas outras categorias (mesmo porque a hidromassagem é o grande diferencial desta categoria e o principal objetivo ao se optar por esta categoria).

Para ratear, então, este custo indireto, dividiu-se o custo total com água e esgoto, proporcionalmente pelo número de locação de cada categoria em relação ao total de locações do Motel.

Para ponderar a equação, multiplicou-se a categoria “Suíte Beta” por dois para chegar-se ao número total de locações. Entretanto, para chegar ao Custo por Suíte, dividiu-se o custo atribuído a esta categoria pelo seu número real de locações.

Custo da categoria Suíte Beta de água e esgoto / número de locações da categoria = Custo unitário da categoria Suíte Beta

Valores e Cálculo -> O valor a ser rateado é de R\$469,56:

Categoria	Total de Locações	% do Total das Loc.	Custo p/ categoria	Custo p/ Suíte
Suíte Beta	675*2	31,89%	R\$ 149,75	R\$ 0,22
Suíte Luxo	797	18,83%	R\$ 88,41	R\$ 0,11
Suíte Standard	2086	49,28%	R\$ 231,40	R\$ 0,11
TOTAL	4233			

*Total de locação da Suíte Beta é multiplicado por 2 para atribuir a categoria o dobro dos custos.

Tabela 9 - Rateio do custo de água e esgoto

Fonte: do autor

f) Gás (custo fixo/variável indireto)

Para o sistema de aquecimento de água é utilizado gás como combustível. O fornecedor deste gás é a empresa SC GÁS. O valor total deste item varia de acordo com o consumo. Em meses de inverno, onde a caldeira é mais utilizada, o montante costuma ser mais elevado.

Da mesma forma que o custo de energia, o custo de gás foi classificado de duas maneiras distintas devido aos dois cenários ponderados pela pesquisa. Em um cenário (Cenário 1) o custo de gás é considerado custo fixo e no outro (Cenário 2) é considerado como custo variável.

Critério de Rateio: A caldeira tem a função basicamente de aquecer a água que vai para as suítes, assim, o consumo de gás está relacionado diretamente com o consumo de água. Deve-se ressaltar que esta água utilizada é proveniente do poço artesiano que o Motel Beta possui.

De acordo com dados da SABESP, estimou-se o consumo médio das Suítes Standard e Suítes Luxo:

- Banho de 15 minutos (135 litros);
- Lavar as mãos (2,5 litros);
- Descarga de vaso sanitário (14 litros);

Para estimar-se o consumo de água da Suíte Beta, somou-se ao consumo acima, o consumo de um banho de banheira, no caso, 200 litros. Desta forma, o consumo das Suítes Standard e Luxo fica em 151,5 litros e da Suíte Beta fica em 351,5 litros. Para relacionar este consumo de água por categoria com a locação da mesma, criou-se o seguinte índice:

$$\frac{\text{Locação total da categoria X m}^2 \text{ por suíte da categoria}}{\sum \text{Locação total da categoria n X m}^2 \text{ por suíte da categoria n}}$$

Em seguida multiplica-se este índice pelo Custo de Gás. Essa proporção será a proporção dos custos totais de gás que a categoria receberá.

Valores e cálculo -> O valor a ser rateado é de R\$ 3.114,21:

Categoria	Total de Locações	Consumo de água por suíte	Índice de Rateio	Custo p/ categoria	Custo p/ Suíte
Suíte Beta	675	351,50	0,35	R\$ 1.096,21	R\$ 3,12
Suíte Luxo	797	151,5	0,18	R\$ 557,87	R\$ 3,68
Suíte Standard	2086	151,5	0,47	R\$ 1.460,13	R\$ 9,64
TOTAL	3558				
Total Σ locações x consumo de água por categoria = 674037					

Tabela 10 - Rateio do custo de gás
Fonte: do autor

g) IPTU (*custo fixo indireto*)

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial e Urbana é considerado, neste trabalho, um custo fixo indireto. Este tributo foi assim considerado, porque o imóvel do Motel Beta é essencialmente o próprio negócio. As receitas proveem das locações das suítes do imóvel, e as outras áreas do terreno servem de uma forma ou de outra, para a prestação do mesmo serviço.

Critério de Rateio: o montante do imposto foi rateado proporcionalmente à área total ocupada por categoria de suíte em comparação com a área total ocupada pelas três categorias juntas.

Valores e Cálculo -> O valor a ser rateado é de R\$1.881,14 (valor da parcela mensal do imposto). Para tanto, deve-se verificar a área ocupada por cada categoria e fazer os cálculos devidos:

Categoria	M ² Total	%m ²	IPTU	IPTU por Suíte
Suíte Beta	245	25,26%	475,13	R\$ 67,88
Suíte Luxo	300	30,93%	581,80	R\$ 58,18
Suíte Standard	425	43,81%	824,21	R\$ 48,48
TOTAL	970	100,00%	1881,14	

Tabela 11 - Rateio do custo de IPTU

Fonte: do autor

h) Mão de Obra (Custo Fixo Direto/Indireto)

- *Mão de Obra Direta*

São os salários relativos ao pagamento das camareiras e recepcionistas, responsáveis, respectivamente, pela limpeza e higienização dos quartos e recepção dos clientes. As camareiras mantêm as suítes nas condições ideais para serem locadas. As recepcionistas direcionam o cliente conforme sua opção de suíte. Além do salário, também são englobados, neste item, os encargos trabalhistas referentes a estas categorias de colaboradores.

- *Mão de Obra Indireta*

O custo de mão de obra indireta é constituído pelo salário e encargos dos colaboradores que são fundamentais a produção do serviço prestado pela empresa, mas são indiretamente alocados a estes serviços. Nesta categoria encontram-se a governanta, o eletricitista e o jardineiro. O objetivo maior da governanta é zelar pela qualidade dos serviços efetuados pelas camareiras em cada suíte. O jardineiro, por sua vez, é encarregado de cuidar do paisagismo da área externa e interna. Já o eletricitista é encarregado dos serviços elétricos e da manutenção em geral.

Critério de rateio: para os dois itens (mão de obra direta e indireta), os custos foram rateados de forma indireta, uma vez que não se dispõe de uma forma adequada de alocar a mão de obra direta de forma direta às categorias. O critério estabelecido para tanto foi a alocação dos custos de acordo com as locações mensais de cada categoria, uma vez que o volume de trabalho está relacionado com a quantidade de locação da suíte/categoria.

Valores e Cálculo -> Os itens que compõem o total do montante dos custos com a mão de obra são: salário, horas extras, adicional noturno e de insalubridade, férias, décimo terceiro salário, FGTS, INSS e vale transporte.

O total destes itens foi de R\$ 15.140,76 no mês de março de 2010, rateados de acordo com a seguinte tabela:

Categoria	Total de Locações	% do Total das Loc.	Custo p/ categoria	Custo p/ Suíte
Suíte Beta	675	18,97%	R\$ 2.872,40	R\$ 4,26
Suíte Luxo	797	22,40%	R\$ 3.391,56	R\$ 4,26
Suíte Standard	2086	58,63%	R\$ 8.876,79	R\$ 4,26
TOTAL	3558			

Tabela 12 - Rateio do custo de mão de obra
Fonte: do autor

i) Depreciação

O Motel Beta Ltda., na condição de Empresa de Pequeno Porte, é optante do Simples Nacional. Sendo assim, o cálculo da Depreciação tem função estritamente administrativa, já que o Imposto de Renda devido é calculado com base no faturamento.

A empresa possui a seguinte política de depreciação:

- As suítes são depreciadas à taxa de 12,5% a.a, pois o setor moteleiro demanda investimentos constantes em novidades e novas instalações. Desta forma, a depreciação é calculada com base no custo para reformar 1 (um) metro quadrado de suíte. Este valor do metro quadrado reformado é baseado na experiência dos administradores e com base no custo de reformas anteriores. Ressalta-se que a reforma considerada, neste caso, abrange apenas a área interna das suítes e não a estrutura predial;
- O prédio e a área comum do Motel são depreciados à taxa de 5% a.a com base no CUB (Custo Unitário Básico de Construção) do mês em questão, multiplicado pela área total construída. Utilizou-se o CUB como base de valor, uma vez que não se dispõe do valor real do prédio, além do fato de Motel Beta não se utiliza destes dados para fins fiscais, desta forma o CUB reflete uma melhor realidade de mercado, uma vez que reflete o valor médio de mercado do metro quadrado construído.
- Os aparelhos elétricos são depreciados à taxa de 12,5% e 20%, dependendo do tipo do aparelho.

- O enxoval é depreciado à proporção de 50% a.a e os colchões são depreciados à taxa de 20% a.a.

- Depreciação do Prédio e da área comum:

Para o cálculo da depreciação do Prédio e da área comum, inicialmente buscou-se o total da área construída do Motel Beta. Uma vez com este dados (2343 m²), multiplicou-se este valor pelo CUB do mês da pesquisa (março/2010). Ao resultado desta multiplicação (2.310080,85) foi aplicada a taxa de depreciação anual de 5% e chegou-se ao valor de R\$ 115.504,04. Para chegar ao valor mensal de depreciação, apenas dividiu-se o encontrado por 12, conforme demonstrado abaixo:

CUB Março 2010 = R\$ 985,95
Área total construída (2343,00 m ²) X CUB do Mês (R\$ 985,95) = 2310080,85 *
5% (depreciação do prédio) = R\$ 115504,04 /12 (Meses) = R\$ 9625,34

Categoria	M ² Total	m ² da categoria/970	Depr. Mensal	Depr. Mensal R\$	Depr. p/ Suíte locada
Suíte Beta	245	0,25		R\$ 2.431,14	R\$ 3,60
Suíte Luxo	300	0,31	R\$ 9.625,34	R\$ 2.976,91	R\$ 3,74
Suíte Standard	425	0,44		R\$ 4.217,29	R\$ 2,02
TOTAL	970				
		<i>Depreciação p/ Categoria = depreciação mensal X (m² da categoria/970)</i>			
		<i>Depreciação p/ Suíte = depreciação mensal / locações</i>			

Tabela 13 - Rateio do custo de depreciação do Prédio e da Área comum

Fonte: do autor

- Depreciação da área interna das Suítes:

Esta depreciação foi calculada multiplicando-se os m² totais de cada categoria pelo custo de reforma de 1m² de área interna. A este resultado foi aplicada a taxa de depreciação (0,83% a.m) para chegar-se ao custo mensal de depreciação de área interna.

O custo para reformar 1 m² é igual a R\$ 650,00. Assim, tem-se a tabela abaixo:

Categoria	M ² Total	Custo de Reforma X m ²	% Depr. Mensal	Depr. Mensal R\$	Depr. p/ Suíte locada
Suíte Beta	245	R\$ 159.250,00	0,83%	R\$ 1.321,78	R\$ 1,96
Suíte Luxo	300	R\$ 195.000,00	0,83%	R\$ 1.618,50	R\$ 2,03
Suíte Standard	425	R\$ 276.250,00	0,83%	R\$ 2.292,88	R\$ 1,10
TOTAL	970	R\$ 630.500,00	0,83%	R\$ 5.233,15	R\$ 1,47

Tabela 14 - Rateio do custo de Depreciação da Área interna das Suítes

Fonte: do autor

*Depreciação por Suíte = depreciação mensal / locações

- Depreciação dos aparelhos elétricos das Suítes:

Para chegar ao custo de depreciação mensal dos aparelhos elétricos das suítes, inicialmente fez-se um levantamento do custo unitário dos três tipos de aparelhos encontrados em todas as categorias. Em seguida, multiplicou-se cada categoria de aparelho elétrico por 34 (total de suítes do Motel Beta) para encontrar o valor total de cada item. A este valor total foi aplicada a taxa de depreciação anual e em seguida o valor foi dividido por 12 para encontrar o valor mensal.

Após encontrar o valor mensal de depreciação total de cada item, somaram-se estes totais chegando a um valor de R\$ 1.076,67. Enfim, este valor foi dividido proporcionalmente entre as categorias, conforme o número de suítes que cada categoria possui. Abaixo seguem as tabelas com os cálculos:

Aparelhos	R\$ Unitário	Quantidade	R\$ Total	% Depr. Anual	Depr. Mensal
Televisores	R\$ 650,00	34	R\$ 22.100,00	20,00%	R\$ 368,33
Frigobar	R\$ 900,00	34	R\$ 30.600,00	12,50%	R\$ 318,75
Ar condicionado	R\$ 1.100,00	34	R\$ 37.400,00	12,50%	R\$ 389,58
TOTAL			R\$ 90.100,00		R\$ 1.076,67

Tabela 15 - Custo de Depreciação dos aparelhos elétricos das Suítes

Fonte: do autor

	Depreciação Mensal Total = R\$ 1.076,67	
Categoria	Por Categoria	Por Suíte
Suíte Beta	R\$ 221,67	R\$ 0,33
Suíte Luxo	R\$ 316,67	R\$ 0,40
Suíte Standard	R\$ 538,33	R\$ 0,26
Depreciação por categoria = (Depreciação mensal / suítes) * Suítes da categoria		
Depreciação por suíte = depreciação por categoria / locações da categoria		

Tabela 16 - Rateio do custo de Depreciação dos aparelhos elétricos das Suítes

Fonte: do autor

Depreciação por categoria = (Depreciação mensal / suítes) * Suítes da categoria

Depreciação por Suíte = depreciação por categoria / locações da categoria

- Depreciação dos aparelhos elétricos da Recepção

Este item recebeu tratamento análogo ao item anterior. Inicialmente fez-se um levantamento do custo unitário dos aparelhos utilizados na recepção. Em seguida, multiplicou-se cada categoria de aparelho elétrico pela quantidade para encontrar o valor total de cada item. A este valor total foi aplicada a taxa de depreciação anual e em seguida o valor foi dividido por 12 para encontrar o valor mensal.

Após encontrar o valor mensal de depreciação total de cada item, somaram-se estes totais chegando a um valor de R\$ 93,54. Enfim, este valor foi dividido proporcionalmente entre as categorias, conforme o número de suítes que cada categoria possui. Abaixo seguem as tabelas com os cálculos:

Aparelhos	R\$ Unitário	Quantidade	R\$ Total	% Depr. Anual	Depr. Mensal
Computadores Central	R\$ 1.100,00	2	R\$ 2.200,00	25%	R\$ 45,83
Telefônica	R\$ 950,00	1	R\$ 950,00	12,50%	R\$ 19,79
Televisores	R\$ 650,00	1	R\$ 650,00	20%	R\$ 13,54
Aparelhos de DVD	R\$ 230,00	3	R\$ 690,00	20%	R\$ 14,38
TOTAL			R\$ 4.490,00		R\$ 93,54

Tabela 17 - Custo de Depreciação dos aparelhos elétricos da Recepção

Fonte: do autor

*Depreciação mensal = Depreciação anual / 12

	Depreciação mensal Total = R\$ 93,54	
Categoria	Por Categoria	Por Suíte
Suíte Beta	R\$ 19,26	R\$ 0,03
Suíte Luxo	R\$ 27,51	R\$ 0,03
Suíte Standard	R\$ 46,77	R\$ 0,02
Depreciação por categoria = (Depreciação mensal / suítes) * Suítes da categoria		
Depreciação por suíte = depreciação por categoria / locações da categoria		

Tabela 18 - Rateio do custo de Depreciação dos aparelhos elétricos da Recepção

Fonte: do autor

Depreciação por categoria = (Depreciação mensal / suítes) * Suítes da categoria

Depreciação por Suíte = depreciação por categoria / locações da categoria

- Depreciação de Enxoval e Colchões

A depreciação mensal de Enxoval foi rateada proporcionalmente às locações mensais de cada categoria, face ao total de locações do Motel Beta.

Já para a depreciação de Colchão, o valor de depreciação mensal de R\$ 493,00 foi rateado de acordo com o número de suítes que cada categoria possui, uma vez que o número de colchões por categoria é igual ao de suítes da mesma.

A demonstração dos cálculos segue abaixo:

	Depreciação de Enxoval = R\$400,63		Depreciação de Colchão = R\$493,00	
Categoria	Categoria	Suíte Locada	Categoria	Suíte Locada
Suíte Beta	R\$ 76,00	R\$ 0,11	R\$ 101,50	R\$ 0,15
Suíte Luxo	R\$ 89,74	R\$ 0,11	R\$ 145,00	R\$ 0,18
Suíte Standard	R\$ 234,88	R\$ 0,11	R\$ 246,50	R\$ 0,12
TOTAL	R\$ 400,63		R\$ 493,00	

Tabela 19 - Rateio dos Custos de Depreciação de Enxoval e Colchões

Fonte: do autor

Depreciação de enxoval = Enxoval Total * 0,50 (50% a.a)/12

Depreciação de enxoval por categoria = (Depr. de enxoval/Total locações) *Locações da categoria

Depreciação por Suíte = Depreciação da categoria / locações da categoria

Depreciação de Colchões = Total de colchões*0,20 (20% a.a) /12

Depreciação de Colchões por categoria = (Depr. De colchões / 34) * Suítes por categoria

Depreciação de Colchões por Suíte = Depr. De da categoria / Locações da categoria

- Depreciação Total por Categoria e por Suíte

A depreciação total por categoria e por suíte ficou assim configurada:

Depreciação de					
Categoria	Prédio	Suítes	Elétricos (Suítes)	Elétricos (Recep.)	Enxoval/ Colchão
Suíte Beta	R\$ 2.431,14	R\$ 1.321,78	R\$ 221,67	R\$ 19,26	R\$ 177,50
Suíte Luxo	R\$ 2.976,91	R\$ 1.618,50	R\$ 316,67	R\$ 27,51	R\$ 234,74
Suíte Standard	R\$ 4.217,29	R\$ 2.292,88	R\$ 538,33	R\$ 46,77	R\$ 481,38
TOTAL	R\$ 9.625,34	R\$ 5.233,15	R\$ 1.076,67	R\$ 93,54	R\$ 893,63

Tabela 20 - Custos de depreciação do Motel Beta

Fonte: do autor

Depreciação Total		
Categoria	TOTAL/Categoria	TOTAL/Suíte
Suíte Beta	R\$ 4.171,35	R\$ 6,18
Suíte Luxo	R\$ 5.174,33	R\$ 6,49
Suíte Standard	R\$ 7.576,65	R\$ 3,63
TOTAL	R\$ 16.922,32	

Tabela 21 - Rateio dos custos de depreciação do Motel Beta

Fonte: do autor

j) Custo de Manutenção e de Reparos Diretos ou Indiretos (Custo variável direto ou indireto)

Eventualmente, as instalações necessárias para o bom atendimento ao cliente requerem algum tipo de manutenção preventiva ou reparo. Seja a reposição de algum móvel ou utensílio danificado, pequenos consertos nos equipamentos ou reparos nas instalações. Esta conta tem a função de registrar tais fatos contábeis. Estes custos podem ser diretos ou indiretos, uma vez que a manutenção é realizada especificamente em um tipo de suíte (ou em uma isoladamente) e, em outras, a manutenção gera benefícios para todo o conjunto de suítes do Motel.

Critério de Rateio: Para aqueles custos de manutenção considerados indiretamente relacionados a qualquer categoria de suíte, o custo será rateado de acordo com o total de locações de uma categoria de suíte em comparação ao total, isto é, se uma categoria é responsável por 35% das locações totais, receberá 35% dos custos de manutenção indiretos. Justifica-se este procedimento, pois se acredita que a manutenção e o reparo devem-se ao desgaste e ao uso das acomodações (Suítes).

Valores e Cálculo -> O custo total de manutenção e reparos no mês de março de 2010 foi de R\$3.084,05. Este custo está relacionado a diversos reparos feitos, que beneficiaram o Motel Beta em geral, não sendo eles específicos a nenhuma categoria de suíte. Desta forma, houve o rateio dos custos como demonstra a tabela 22:

Categoria	Total de Locações	% do Total das Loc.	Custo p/ categoria	Custo p/ Suíte
Suíte Beta	675	18,97%	R\$ 585,09	R\$ 0,87
Suíte Luxo	797	22,40%	R\$ 690,83	R\$ 0,87
Suíte Standard	2086	58,63%	R\$ 1.808,13	R\$ 0,87
TOTAL	3558			

Tabela 22 - rateio dos custos de manutenção e reparo
Fonte: do autor

k) Custo de Material de Limpeza (custo variável indireto)

O serviço essencial das camareiras é deixar os quartos em perfeita condição de higiene e limpeza para serem locados. Esta conta registra os custos dos produtos utilizados para isto.

Critério de rateio: Para este rateio buscou-se uma forma de relacionar o uso potencial dos produtos de limpeza com o uso efetivo. Isto é, quanto maior o espaço a limpar, maior a potencial de utilização de produtos de limpeza e, quanto maior o número de locações de uma categoria de suíte, mais produtos de limpeza serão necessários (já que para cada locação ocorre uma faxina). Para isso, criou-se o seguinte índice:

$$\frac{\text{Locação total da categoria X m}^2 \text{ por suíte da categoria}}{\sum \text{Locação total da categoria n X m}^2 \text{ por suíte da categoria n}}$$

Em seguida, multiplica-se este índice pelo Custo Total de Material de Limpeza. Essa proporção será a proporção dos custos totais de material de limpeza que a categoria receberá.

Valores e Cálculo -> no mês em questão o custo foi de R\$ 1.849,20, rateado conforme demonstra a tabela 23:

Categoria	Total de Locações	m ² por suíte	Índice de Rateio	Custo p/ categoria	Custo p/ Suíte
Suíte Beta	675	35	0,24	R\$ 438,25	R\$ 0,65
Suíte Luxo	797	30	0,24	R\$ 443,54	R\$ 0,56
Suíte Standard	2086	25	0,52	R\$ 967,41	R\$ 0,46
TOTAL	3558				
	Total Σ locações x m² = 99685				

Tabela 23 - rateio do custo de material de limpeza

Fonte: do autor

l) *Lavanderia/custo de enxoval (Custo variável indireto)*

O enxoval de um empreendimento hoteleiro é provavelmente um de seus principais ativos. As roupas de cama, toalhas, tapetes, etc. devem ser bem cuidadas e limpas. Para realizar esta tarefa, a lavanderia incorre em uma série de custos. Esta conta reflete o total destes custos. Entretanto, deve-se lembrar que a lavanderia é um centro de custos totalmente independente do Motel. Isto é, possui desde a conta de água e luz até a de mão de obra, contabilizadas de forma independente.

A lavanderia, sob o ponto de vista contábil, é praticamente outra entidade, porém, ela só existe em função do motel. Seu custo total é rateado indiretamente de acordo com a taxa de

ocupação dos quartos, porque todas as categorias de suítes utilizam basicamente o mesmo tipo de enxoval.

Não foi o objetivo deste trabalho o de elaborar um sistema de custeio para a lavanderia, por isso, optou-se pelo simples rateio do seu custo total; e como todos os custos/despesas da lavanderia são essencialmente em função dos enxovais, consideraremos todos como custo com enxoval.

Critério de rateio: Percentagem de utilização (locação) de cada categoria de suíte do motel, considerando-se a locação mensal total. Desta forma, se uma categoria foi responsável por 30% das locações totais, receberá 30% deste custo. Ressalta-se que o enxoval não difere de acordo com a categoria.

Valores e Cálculo: o valor a ser rateado é de R\$6.017,23. Este valor é a soma de todas as despesas debitadas diretamente na conta da lavanderia, incluindo luz, água, funcionários e encargos, etc. O rateio se deu conforme o demonstrado na tabela 25:

Categoria	Total de Locações	% do Total das Loc.	Custo p/ categoria	Custo p/ Suíte
Suíte Beta	675	18,97%	R\$ 1.141,55	R\$ 1,69
Suíte Luxo	797	22,40%	R\$ 1.347,87	R\$ 1,69
Suíte Standard	2086	58,63%	R\$ 3.527,81	R\$ 1,69
TOTAL	3558		R\$ 6.017,23	

Tabela 24 - rateio do custo de lavanderia e enxoval

Fonte: do autor

É importante notar que o custo de lavanderia/enxoval por suíte vai ser o mesmo para todas as categorias de suítes, porque elas utilizam o mesmo tipo de enxoval. O importante, neste rateio, portanto, é o custo de lavanderia/enxoval por categoria.

3.2.3 Despesas

a) Contabilidade (despesa administrativa)

A empresa possui um contrato com um escritório de contabilidade que presta serviços contábeis em geral. O custo deste serviço é um valor fixo cobrado mensalmente de acordo com um contrato de prestação de serviços estabelecido entre as partes.

Valor: O valor médio pago ao escritório responsável pela contabilidade é de R\$1.330,95.

b) Telefone (despesa administrativa)

O Motel Beta é cliente da Oi Brasil Telecom, que presta serviços de telefonia e internet e, por isso, cobra um valor fixo que dá direito a um plano que inclui mil minutos de ligações locais e trezentos minutos de ligações para celular e internet. Este serviço é utilizado basicamente pelo setor administrativo, portanto, é considerada uma despesa administrativa.

Valor: O plano contratado custa R\$ 612,90 por mês.

c) Comissões sobre vendas com cartão de crédito/débito (Despesa variável com vendas)

Toda vez que o cliente escolhe pagar com cartão de crédito ou débito, a empresa paga uma porcentagem da venda à operadora do cartão. A porcentagem paga sobre as vendas varia dependendo da operadora do cartão em questão.

As taxas pagas as operadoras são as seguintes:

- Visa -> 3,7% para vendas no crédito e 2,9% no débito;
- Redecard -> 4,3% para vendas no crédito e 2,88% no débito;
- Hipercard -> 2,8% para todos os tipos de vendas.

Valor: Esta despesa somou um montante de R\$1.885,67 no mês de março de 2010.

d) Consultas ao SERASA (Despesa com vendas)

Serasa Experian é um bureau de crédito e detém um dos mais extensos bancos de dados do mundo sobre consumidores, empresas e grupos econômicos. Assim, como a maior parte das empresas, o Motel Beta aceita cheques e, para assegurar mais segurança à operação, utiliza dos serviços do Serasa para saber se o cliente possui alguma restrição ou ocorrência com relação ao crédito. O serviço é pago cada vez que é utilizado para verificar algum cheque.

Valor: O valor total da despesa com vendas foi de R\$15,00.

e) Aluguel de POS (Point of Sale) (Despesas fixas com Vendas)

Também conhecido como “máquinas” ou “maquinetas” de cartão de crédito, estes equipamentos são os hardwares utilizados para as transações com cartão de crédito ou débito. Para utilizá-los, é necessário, além de ser credenciado, pagar uma mensalidade fixa à operadora de cartão de crédito ou banco. O Motel Beta possui credenciamento com as seguintes operadoras: Visa, Redecard e Hipercard.

Valor: O custo de cada POS é:

- Visa R\$84,00
- Redecard R\$98,00
- Hipercard R\$64,90

Assim, a despesa total com o aluguel de POS é de R\$246,90.

f) Material de expediente (Despesas Administrativas)

Materiais de uso da administração, como resmas de papel, canetas, cliques, grampos, etc. são materiais necessários e utilizados no dia a dia do setor administrativo.

Valor: R\$ 171,75

g) Despesas diversas (Despesas Administrativas)

São despesas de natureza não habituais e que não são alocadas em nenhuma outra categoria porque, muitas vezes, se tratam de despesas adversas, únicas ou não operacionais. Valor: R\$ 1.136,20

h) Pró-labore (despesas administrativas)

Pró-labore é a retribuição recebida pelo sócio da empresa pelo trabalho prestado. O valor do pró-labore é estabelecido no próprio contrato social, sendo definido nele quais os sócios que terão direito a esta retirada.

Valor: R\$4.020,00

i) *Despesa com veículos*

O Motel Beta possui 1(um) carro para transporte de enxovais e/ou mercadorias e 1(uma) moto para tarefas diversas. Esta conta engloba basicamente quatro despesas relacionadas a estes veículos:

- Manutenção: despesas com a manutenção e preservação do ativo;
- Depreciação;
- Combustível;
- Tributos: IPVA e emplacamento;

Valor: A tabela 26 demonstra a depreciação de veículos:

Depreciação dos Veículos	R\$ Total	% Depreciação Anual	Depreciação Mensal
Fiat Dublo	R\$ 18.000,00	20%	R\$ 300,00
Yamaha YBR 125	R\$ 2.900,00	20%	R\$ 48,33
TOTAL	R\$ 20.900,00		R\$ 348,33

Tabela 25 - Depreciação de veículos do Motel Beta

Fonte: do autor

A despesa total com veículos no mês de março de 2010, somando-se a depreciação, o combustível, a manutenção e todos os tributos foi de R\$1.263,96.

3.3 Análise dos Custos e Despesas do Motel Beta Ltda.

Para iniciar a análise dos custos e despesas, foram coletados os dados referente a Receita Bruta do mês de março de 2010:

Loações e receitas	Motel Beta	Suíte Beta	Suíte Luxo	Suíte Standard
Loações	3558	675	797	2086
Receita p/ locação	R\$ 41,45	R\$ 60,00	R\$ 40,00	R\$ 36,00
Receita Total	R\$ 147.476,00	R\$ 40.500,00	R\$ 31.880,00	R\$ 75.096,00

Tabela 26 - Receita Bruta do mês de março de 2010

Fonte: do autor

3.3.1 Demonstração do Resultado do Exercício do Motel Beta Ltda.

Com os dados relativos à Receita Bruta, custos e despesas do Motel Beta, elaborou-se a Demonstração do Resultado do Exercício do mês de Março de 2010.

Antes da Demonstração do Resultado do Exercício, vale uma ressalva sobre os custos de *gás* e *energia elétrica*. Para ambos os custos, existe uma parte fixa e outra variável. Entretanto, o Motel Beta não dispõe de alguma forma para medir e aferir qual a proporção entre a parte fixa e a parte variável destes custos. Destarte, considerar estes custos como variáveis ou fixos é uma questão de opção gerencial e a opção escolhida foi considerar estes custos como variáveis.

Segue a Demonstração do Resultado do Exercício do Mês de Março de 2010:

Demonstração do Resultado do Exercício do Mês de Março de 2010	Motel Beta
	TOTAL
	R\$
Receita Bruta	147.476,00
Abatimentos da Receita	<i>R\$ 14.291,01</i>
Tributos s/ o faturamento	R\$ 13.601,01
Receitas não Recebida	R\$ 690,00
	R\$
Receita Líquida	133.184,99
Custos Variáveis	
Gás	R\$ 3.114,21
Material de Limpeza	R\$ 1.849,20
Lavanderia/Custo do Enxoval	R\$ 6.017,23
Energia Elétrica	R\$ 4.219,22
<i>Total dos Custos Variáveis</i>	<i>R\$ 15.199,86</i>
Custos Fixos	
ECAD	R\$ 560,95
Sistema de automação Gerencial	R\$ 250,00
Mão de Obra (Direta e Indireta)	R\$ 15.140,76
Telefonia	R\$ 300,00
Manutenção e Reparos	R\$ 3.084,05
Depreciação	R\$ 16.922,32
Água e esgoto	R\$ 469,56
IPTU	R\$ 1.881,14
<i>Total dos Custos Fixos</i>	<i>R\$ 38.608,78</i>

Total dos Custos Fixos/Variáveis	R\$ 53.808,64
Lucro Bruto dos Serviços Prestados	R\$ 79.376,35
Despesas Variáveis	
Aluguel de POS	R\$ 246,90
Comissões s/ vendas com cartão	R\$ 1.885,67
Consultas ao SERASA	R\$ 15,00
Despesas Administrativas	
Contabilidade	R\$ 1.330,95
Telefone	R\$ 612,90
Material de expediente	R\$ 171,75
Despesas Diversas	R\$ 1.136,20
Despesa com veículos	R\$ 1.263,96
Pró-labore e Encargos da Diretoria	R\$ 4.020,00
Total das Despesas	R\$ 10.683,33
Total das Despesas e Custos	R\$ 64.491,97
Lucro Líquido Operacional	R\$ 68.693,02

Tabela 27 - Demonstração do Resultado do exercício do mês de março de 2010.
Fonte: do autor

3.3.2 Análise do Ponto de Equilíbrio e Margem de Contribuição

Para a análise do Ponto de Equilíbrio e Margem de Contribuição foram considerados dois cenários:

- Cenário 1: neste cenário consideraram-se a Energia Elétrica e o Gás como custos variáveis;
- Cenário 2: este cenário considerou a Energia Elétrica e o Gás como custos fixos.
-

Uma vez que na análise do Ponto de Equilíbrio o volume de custos variáveis influencia diretamente no resultado da Margem de Contribuição e no Ponto de Equilíbrio, é relevante demonstrar os resultados diferentes que acontecem quando considerados energia e gás como custo variável e quando considerados como custo fixo.

PONTO DE EQUILIBRIO E MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	
CENÁRIO 1	Motel Beta
	TOTAL
1.Margem de Contribuição	
Locações	3558
Receita Bruta	R\$ 147.476,00
(-) Dedução da Receita Bruta	R\$ 14.291,01
Tributos s/ o faturamento	R\$ 13.601,01
Receitas não recebida	R\$ 690,00
(-) Custo/Despesa Variável	R\$ 9.752,10
Material de Limpeza	R\$ 1.849,20
Lavanderia/Enxoval	R\$ 6.017,23
Comissões s/ vendas c/ cartão	R\$ 1.885,67
Deduções + Custos/Desp. Variáveis	R\$ 24.043,11
Margem de Contribuição (%)	83,70%
Margem de Contribuição R\$	R\$ 123.432,89
2. Custo/despesas Fixos(as)	
<i>CUSTOS</i>	
ECAD	R\$ 560,95
IPTU	R\$ 1.881,14
Sistema de Automação Gerencial	R\$ 250,00
Mão de Obra	R\$ 15.140,76
Telefonia	R\$ 300,00
Água e Esgoto	R\$ 469,56
Gás	R\$ 3.114,21
Energia Elétrica	R\$ 4.219,22
Manutenção e Reparos	R\$ 3.084,05
Depreciação	R\$ 16.922,32
Total dos Custos Fixos	R\$ 45.942,21
<i>DESPESAS</i>	
Aluguel de POS	R\$ 246,90
Consultas ao SERASA	R\$ 15,00
Contabilidade	R\$ 1.330,95
Telefone	R\$ 612,90
Material de expediente	R\$ 171,75
Despesas Diversas	R\$ 1.136,20
Despesa com veículos	R\$ 1.263,96
Pró-labore e Encargos da Diretoria	R\$ 4.020,00

Total das Despesas Fixas	R\$ 8.797,66
TOTAL	R\$ 54.739,87
3. Período Médio Praticado	R\$ 41,45
4. Períodos Disponíveis	12648
5. Nº de Períodos Vendidos	3558
6. % Ocupação Realizado	28,13%
8. Receita Bruta Necessária para o Ponto de Equilíbrio	
Custo+Despesas Fixo (as) / Margem de Contribuição	R\$ 65.402,48
9. Nº de Períodos necessários para o Ponto de Equilíbrio:	
Receita Bruta necessária (Item 8) / Período médio praticado (Item 3)	1578
10. Percentagem de ocupação necessária para o Ponto de Equilíbrio:	
Nº de períodos necessário para equilíbrio financeiro (Item 9) / Diárias disponíveis (Item 4)	12,48%

Tabela 28 - Análise do Ponto de Equilíbrio e Margem de Contribuição, Cenário 1

Fonte: do autor

*Para este cálculo somou-se o Total dos Custos Fixos (Item 2.1) com o Total das Despesas Fixas (Item 2.2) e dividiu-se pela Margem de Contribuição percentual do cenário (87,81%).

A seguir, a tabela 30 com a análise do Ponto de Equilíbrio e Margem de Contribuição considerando energia elétrica e gás como custos variáveis:

PONTO DE EQUILIBRIO E MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	
CENÁRIO 2	Motel Beta
	TOTAL
1. Margem de Contribuição	
Locações	3558
Receita Bruta	R\$ 147.476,00
(-) Dedução da Receita Bruta	R\$ 14.291,01
Tributos s/ o faturamento	R\$ 13.601,01
Receitas não recebida	R\$ 690,00
(-) Custo/Despesa Variável	R\$ 17.085,53
Material de Limpeza	R\$ 1.849,20
Lavanderia/Enxoval	R\$ 6.017,23
Energia Elétrica	R\$ 4.219,22
Gás	R\$ 3.114,21
Comissões s/ vendas c/ cartão	R\$ 1.885,67
Deduções + Custos/Desp. Variáveis	R\$ 31.376,54

Margem de Contribuição (%)	78,72%
Margem de Contribuição R\$	R\$ 116.099,46
2.Custo/despesas Fixos(as)	
<i>CUSTOS</i>	
ECAD	R\$ 560,95
IPTU	R\$ 1.881,14
Sistema de Automação Gerencial	R\$ 250,00
Mão de Obra	R\$ 15.140,76
Telefonia	R\$ 300,00
Água e Esgoto	R\$ 469,56
Manutenção e Reparos	R\$ 3.084,05
Depreciação	R\$ 16.922,32
Total dos Custos Fixos	R\$ 38.608,78
<i>DESPESAS</i>	
Aluguel de POS	R\$ 246,90
Consultas ao SERASA	R\$ 15,00
Contabilidade	R\$ 1.330,95
Telefone	R\$ 612,90
Material de expediente	R\$ 171,75
Despesas Diversas	R\$ 1.136,20
Despesa com veículos	R\$ 1.263,96
Pró-labore e Encargos da Diretoria	R\$ 4.020,00
Total das Despesas Fixas	R\$ 8.797,66
TOTAL	R\$ 47.406,44
3. Período Médio Praticado	41,45
4. Períodos Disponíveis	12648
5. Nº de Períodos Vendidos	3558
6. % Ocupação Realizado	28,13%
8.Receita Bruta Necessária para o Ponto de Equilíbrio	
Custo+Despesas Fixo (as) / Margem de Contribuição	R\$ 60.218,30
9. Nº de Períodos necessários para o Ponto de Equilíbrio:	
Receita Bruta necessária (Item 8) / Período médio praticado (Item 3)	1.381
10. Percentagem de ocupação necessária para o Ponto de Equilíbrio:	
Nº de períodos necessário para equilíbrio financeiro (Item 9) / Diárias disponíveis (Item 4)	10,92%

Tabela 29 - Análise do Ponto de Equilíbrio e Margem de Contribuição, Cenário 2

Fonte: do autor

*Para este cálculo somou-se o Total dos Custos Fixos (Item 2.1) com o Total das Despesas Fixas (Item 2.2) e dividiu-se pela Margem de Contribuição percentual do cenário (82,84%).

Desta forma, analisando as duas tabelas pode-se perceber que quando considerado a energia elétrica e gás como custo fixo, a Receita Bruta necessária para o Equilíbrio é de R\$ 62.337,04, ao passo que, quando aqueles custos são considerados como custo variável, a Receita Bruta necessária é de R\$ 57.226,42. Isto é causado pela Margem de Contribuição maior no primeiro cenário de 87,81%, enquanto no segundo cenário a margem de contribuição é de 82,84%.

Entretanto, vale ressaltar que os resultados encontrados, especialmente nos itens 3 ao 10, são calculados com base nas locações totais do motel e de cada categoria e no período médio praticado. Mesmo assim, acredita-se que são parâmetros úteis na análise gerencial.

Também se deve lembrar, que o Ponto de Equilíbrio, quando expresso em número de locações, é baseado no preço da locação média. Isto é, calculou-se o total faturado pelas locações de todos os tipos de suítes do Motel Beta e dividiu-se pelo número total de suítes locadas. Desta forma, chegou-se ao Preço Médio Praticado de R\$ 41,45. Uma vez que as categorias de suítes têm preços diferentes e o total de locação de cada categoria pode variar, isto pode afetar e alterar o Preço Médio Praticado. Por exemplo, se em determinado mês o número de locações da categoria mais cara aumentar em proporção às outras categorias, o Preço Médio tende a aumentar. De outra forma, se as locações da categoria mais barata aumentar em proporção às demais, o preço médio praticado tende a diminuir. Enfim, o Preço Médio Praticado dependerá da oscilação das locações de cada categoria e da proporção de cada uma no total de locações. E, claro, isto não significa que o faturamento total será afetado, uma vez que este depende ainda do número de locações efetuadas no mês.

As categorias de suítes do Motel Beta possuem Margens de Contribuição diferentes entre si. O valor calculado anteriormente é uma média aplicada ao faturamento total, usando-se o custo variável total. Desta forma, pode-se aplicar raciocínio análogo ao utilizado anteriormente sobre o Ponto de Equilíbrio. A Margem de Contribuição pode variar dependendo da oscilação do total de locações de cada categoria de suíte e da proporção que este total representa nas locações totais do mês.

Enfim, os valores utilizados nesta parte da pesquisa são apenas parâmetros para a análise gerencial e não dados precisos e invariáveis sobre o Ponto de Equilíbrio e Margem de Contribuição, uma vez que estes podem sempre sofrer variações dependendo do contexto analisado.

Ainda, deve-se ressaltar o conceito aplicado neste trabalho à Ponto de Equilíbrio: refere-se ao nível de vendas necessário para cobrir todos os custos e despesas incorridos pela empresa e somente, não auferindo receitas o suficiente para obter lucro.

3.3.3 Margem de Contribuição por categorias de suítes

Para chegar ao valor por categoria de cada item das tabelas 31 e 32, usaram-se os critérios de rateio anteriormente esclarecidos. Assim, estes valores podem ser encontrados esclarecidos individualmente no Capítulo três, tópico 3.2.1. E para o valor por suíte, dividiu-se o valor do item para a categoria pelo número de locações realizadas no mês pela mesma categoria.

Ressalta-se que, também nesta parte, foram feitos dois cenários, conforme a classificação em custo fixo ou variável dos itens energia elétrica e gás.

Para o cálculo da Margem de Contribuição por categoria e por suíte, usaram-se os mesmo custos rateados e alocados anteriormente. Também foram desenvolvidos dois cenários para a Margem de Contribuição, dependendo da classificação dos custos de energia elétrica e gás. Os resultados encontrados são apresentados na seqüência:

Cenário sem considerar a energia elétrica e o gás como custos variável:

CENÁRIO 1	Suíte Beta		Suíte Luxo		Suíte Standard	
	Total	Por Suíte	Total	Por Suíte	Total	Por Suíte
1. Margem de Contribuição						
Locações	675		797		2086	
Receita Bruta	R\$ 40.500,00	R\$ 60,00	R\$ 31.880,00	R\$ 40,00	R\$ 75.096,00	R\$ 36,00
(-) Dedução da Receita Bruta	R\$ 3.924,61	R\$ 5,81	R\$ 3.089,30	R\$ 3,88	R\$ 7.277,10	R\$ 3,49
Tributos s/ o faturamento	R\$ 3.735,12	R\$ 5,53	R\$ 2.940,14	R\$ 3,69	R\$ 6.925,75	R\$ 3,32
Receitas não recebidas	R\$ 189,49	R\$ 0,28	R\$ 149,16	R\$ 0,19	R\$ 351,35	R\$ 0,17
(-) Custo/Despesa Variável	R\$ 2.097,65	R\$ 3,11	R\$ 2.199,04	R\$ 2,76	R\$ 5.455,41	R\$ 2,62
Material de Limpeza	R\$ 438,25	R\$ 0,65	R\$ 443,54	R\$ 0,56	R\$ 967,41	R\$ 0,46
Lavanderia/Enxoval	R\$ 1.141,55	R\$ 1,69	R\$ 1.347,87	R\$ 1,69	R\$ 3.527,81	R\$ 1,69
Comissões s/ vendas c/ cartão	R\$ 517,84	R\$ 0,77	R\$ 407,63	R\$ 0,51	R\$ 960,20	R\$ 0,46
Deduções + Custos/Desp. Variáveis	R\$ 6.022,26	R\$ 8,92	R\$ 5.288,34	R\$ 6,64	R\$ 12.732,51	R\$ 6,10
Margem de Contribuição (%)	85,13%	85,13%	83,41%	83,41%	83,05%	83,05%
Margem de Contribuição R\$	R\$ 34.477,74	R\$ 51,08	R\$ 26.591,66	R\$ 33,36	R\$ 62.363,49	R\$ 29,90
2. Períodos Disponíveis	2604		3720		6324	

3. Nº de Períodos Vendidos	675		797		2086	
4. % Ocupação Realizado	25,92%		21,42%		32,99%	

Tabela 30 - Margem de Contribuição, cenário 1

Fonte: do autor

Cenário considerando a energia elétrica e o gás como custo variável:

CENÁRIO 2	Suíte Beta		Suíte Luxo		Suíte Standard	
	Total	Por Suíte	Total	Por Suíte	Total	Por Suíte
1. Margem de Contribuição						
Locações	675		797		2086	
Receita Bruta	R\$ 40.500,00	R\$ 60,00	R\$ 31.880,00	R\$ 40,00	R\$ 75.096,00	R\$ 36,00
(-) Dedução da Receita Bruta	R\$ 3.924,61	R\$ 5,81	R\$ 3.089,30	R\$ 3,88	R\$ 7.277,10	R\$ 3,49
Tributos s/ o faturamento	R\$ 3.735,12	R\$ 5,53	R\$ 2.940,14	R\$ 3,69	R\$ 6.925,75	R\$ 3,32
Receitas não recebidas	R\$ 189,49	R\$ 0,28	R\$ 149,16	R\$ 0,19	R\$ 351,35	R\$ 0,17
(-) Custo/Despesa Variável	R\$ 4.600,66	R\$ 6,82	R\$ 3.706,10	R\$ 4,65	R\$ 8.778,77	R\$ 4,21
Material de Limpeza	R\$ 438,25	R\$ 0,65	R\$ 443,54	R\$ 0,56	R\$ 967,41	R\$ 0,46
Lavanderia/Enxoval	R\$ 1.141,55	R\$ 1,69	R\$ 1.347,87	R\$ 1,69	R\$ 3.527,81	R\$ 1,69
Energia Elétrica	R\$ 1.406,80	R\$ 2,08	R\$ 949,18	R\$ 1,19	R\$ 1.863,23	R\$ 0,89
Gás	R\$ 1.096,21	R\$ 1,62	R\$ 557,87	R\$ 0,70	R\$ 1.460,13	R\$ 0,70
Comissões s/ vendas c/ cartão	R\$ 517,84	R\$ 0,77	R\$ 407,63	R\$ 0,51	R\$ 960,20	R\$ 0,46
Deduções + Custos/Disp. Variáveis	R\$ 8.525,27	R\$ 12,63	R\$ 6.795,40	R\$ 8,53	R\$ 16.055,87	R\$ 7,70
Margem de Contribuição (%)	78,95%	78,95%	78,68%	78,68%	78,62%	78,62%
Margem de Contribuição R\$	R\$ 31.974,73	R\$ 47,37	R\$ 25.084,60	R\$ 31,47	R\$ 59.040,13	R\$ 28,30
2. Períodos Disponíveis	2604		3720		6324	
3. Nº de Períodos Vendidos	675		797		2086	
4. % Ocupação Realizado	25,92%		21,42%		32,99%	

Tabela 31 - Margem de Contribuição, cenário 2

Fonte: do autor

Pode-se observar que a Margem de Contribuição resultou um pouco menor no segundo cenário. Isto se deve à utilização dos custos de energia elétrica e gás como custo variável, portanto, diminuindo o resultado da Margem de Contribuição.

Com a análise da Margem de Contribuição por categoria, foi possível observar que as três categorias possuem uma Margem de Contribuição muito próximas uma das outras, com uma variação máxima de 2,07% no cenário 1 e de uma variação máxima de apenas 0,33% no cenário 2.

Portanto, a Margem de Contribuição sofre uma variação menor quando incluídos os custos com energia e gás entre os custos variáveis, uma vez que o custo de gás por suíte locada na categoria Suíte Beta é de 131,43% maior que nas outras categorias, diminuindo assim a sua Margem de Contribuição em relação às outras categorias.

Ainda, ressalta-se que a categoria Suíte Standard apresentou a menor Margem de Contribuição em ambos os cenários, entretanto, é a categoria que possui a maior receita total e a maior taxa de ocupação (32,99%). Isto é, apesar de possuir uma Margem de Contribuição menor, ela é responsável por 50,92% das Receitas Totais auferidas pelo Motel Beta.

Por sua vez, a categoria Suíte Beta, possuindo apenas 7 suítes, foi a segunda com a maior Receita Total, auferindo um total de R\$ 40.500,00 e um total de 675 locações. Enquanto a categoria Suíte Luxo, com 10 suítes, obteve 797 locações e R\$ 31.880,00 em receitas totais.

Ressalta-se também que a Margem de Contribuição média já foi apontada nas tabelas 29 e 30 e foram respectivamente de 83,70% e de 78,72%.

4 CONCLUSÃO E CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho buscou elaborar e estruturar um sistema de custos para os serviços prestados pelo Motel Beta Ltda. Os serviços em questão foram a locação de suítes pelos períodos disponíveis. Não buscou o trabalho estudar as receitas e custos provenientes da venda de mercadorias ocorrida durante a permanência do cliente no Motel.

Dito isto, algumas conclusões tornaram-se possíveis:

A primeira conclusão evidenciada foi relacionada à rentabilidade das categorias de Suítes. A empresa nunca havia realizado qualquer estudo para evidenciar esta rentabilidade. As noções de rentabilidade das categorias eram basicamente empíricas. Sem desconsiderar a experiência dos administradores, a pesquisa possibilitou evidenciar outra perspectiva com relação à rentabilidade:

- 1 Em todos os cenários estudados, a rentabilidade, quando medida através da Margem de Contribuição, foi maior nas Suítes da categoria “Beta”. Esta apresentou uma rentabilidade de 89,25% (cenário 1) e 83,07% (cenário 2), seguida da categoria “Luxo” com uma rentabilidade de 87,53% (cenário 1) e 82,80% (cenário 2);
- 2 A categoria menos rentável foi a categoria “Suíte Standard” com uma Margem de Contribuição de 87,16% (cenário 1) e 82,74% (cenário 2). Entretanto, quando analisados os números absolutos, esta categoria assume a liderança em faturamento, visto que foi a categoria com maior número de locações e ocupação;
- 3 A Margem de Contribuição do Motel Beta no mês de março de 2010 foi de 87,81% quando considerados energia elétrica e gás como custos fixos, e de 82,84% quando considerados como custos variáveis.

O preço médio praticado pelo Motel Beta no mês de março, foi de R\$ 41,45. Chegou a este período após dividir a receita total com serviços prestados pelo número de locações total do Motel. Este valor ficou muito próximo à tarifa da categoria mais barata, Suíte Standard, devido à sua grande proporção de locações e participação no montante das receitas totais. Cabe lembrar que as suítes da categoria “Beta” obtiveram um bom índice de locação (25,93%), entretanto, o Motel Beta

possui apenas sete dessas suítes.

A ocupação média realizada no mês de março foi de 28,13%. Por um lado, isto evidencia que o Motel Beta possui grande capacidade de locação ociosa (71,87%). Não obstante, isto se deve, em grande parte, ao fato de hotéis terem historicamente horários durante o dia com grande movimentação (período noturno e almoço) e outros com pouca procura (período vespertino).

Apesar disto, o Motel Beta, no cenário 1, necessita apenas de 11,89% de ocupação, o que representa 1504 locações, para atingir seu equilíbrio financeiro, conforme constatado. Portanto, após este ponto, o motel entra em uma área de lucro (descontados os custos e despesas variáveis, claro).

Portanto, uma política de marketing poderia ser tomada na direção de aumentar a ocupação nos períodos ociosos. Promoções e descontos poderiam ser praticados nos períodos de menor movimentação, de forma a incentivar os clientes a buscarem o Motel Beta nestes períodos de menor movimento. Caso isso seja possível e a empresa consiga aumentar a ocupação nestes períodos, estas receitas seriam revertidas em um grande volume de lucro, visto que o Motel já atinge seu nível de ocupação para o equilíbrio financeiro.

Quando o custo de energia elétrica e gás são considerados custos variáveis, a ocupação necessária diminui, chegando a um patamar de 10,92% de ocupação, ou 1381 locações.

Ainda sobre a ocupação, a categoria menos ocupada foi a categoria “Suíte Luxo” com 21,42% de ocupação, ou 797 locações das 3720 disponíveis. Isto pode evidenciar uma tendência dos clientes de escolherem entre pagar menos por um nível de serviço menor ou pagar mais por mais qualidade no serviço, ao invés de pagar um preço médio por um nível de serviço mediano. Isto pode evidenciar também uma oportunidade para a empresa: aumentar o número de suítes da categoria “Beta” (possui apenas 7 e tem a maior rentabilidade) ou investir mais na categoria “Standard” (a que possui maior índice de ocupação).

Ainda, observa-se que o método de precificação, apesar de empírico, não apresenta discrepâncias entre os preços estabelecidos por categoria. Uma vez que a Margem de Contribuição é similar entre as categorias (em ambos os cenários), demonstra existir um padrão coerente entre os preços praticados, quando analisados sob a ótica da rentabilidade.

Por último, o Motel Beta possui uma política de preço a estimular a rotatividade de clientes e a aumentar a ocupação. Historicamente, a empresa tende a optar por maior rotatividade no lugar de praticar maiores preços com menor ocupação, ou os mesmos preços com os clientes aumentando o período de permanência. Este trabalho auxilia a evidenciar que esta opção é coerente, já que a maior parte dos custos do Motel Beta são custos e despesas fixas. Uma vez que o custo variável é baixo em comparação ao preço praticado, um maior número de clientes pagando o período inicial de 2 horas parece ser mais lucrativo já que a fração por hora extra além do período inicial é mais barata que a fração inicial.

REFERÊNCIAS

ANTONIK, Luis R. A administração financeira das pequenas e médias empresas. **Revista FAE Business**. n. 8, p. 35-38, maio, 2004. São Paulo.

ARAÚJO, A. O. **Contribuição ao estudo de indicadores de desempenho de empreendimentos hoteleiros, sob o enfoque da gestão estratégica**. 2001. 159 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - FEA/USP, São Paulo.

ATKINSON, Anthony A., BANKER, Rajiv D., KAPLAN, Robert S. e YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ATTIE, William. **Auditoria: conceito e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BORELLA, H. **Motéis: assimetrias e simetrias com a prática hoteleira**. Porto Alegre: SENAC/RS, 2005.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1598/1977, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. RIR/1999, art. 291.

CASTELLI, Geraldo. **Administração hoteleira**. 9. Ed. Caxias do Sul: EDUSC, 2003.

CAVALCANTI, D. **Arquitetura de motéis cariocas: espaço e organização social**. São Paulo: Paz e Terra, 2007.

CONSELHO NACIONAL DE TURISMO. Dispõe sobre o Regulamento Geral de Classificação dos Meios de Hospedagem Brasileiros. Resolução nº 1.118, de 23 de Outubro de 1978.

DUARTE, Vladir Vieira. **Administração de sistemas hoteleiros**. São Paulo: SENAC, 2006.

DUTRA, René Gomes. 1938. **Custos: uma abordagem prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FILHO, A. R. **Hotéis e restaurantes: tópicos de manutenção em hotéis**. Recife: Editora Universitária UFPE, 2001.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira**. 10.ed. São Paulo: Addison Wesley, 2007.

HANSEN, Don R. e MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HENDRIKSEN, Eldon S. e BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T; DATAR, Srikant; FOSTER, George. **Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial**. v. 1. 11. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

_____. **Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial.** v. 2. 11. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu e GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades.** São Paulo: Atlas, 2003.

KAPLAN, Robert S.; Cooper, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo.** São Paulo: Futura, 1998.

LEONE, Gerge Sebastião. **Guerra, custos: planejamento, implantação e controle.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LINDGREN, R.; HENFRIDSSON, O.; SCHULTZE, U. Design principles for competence management systems: a synthesis of an action research study. **MIS Quarterly**, v. 28, n. 3, September 2004.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração.** São Paulo: Atlas, 2001.

MANKIWI, N. Gregory. **Introdução à economia: princípios de micro e macroeconomia.** 2. ed. Americana, RJ: Elsevier, 2001, 16. Impressão.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos.** 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing: edição compacta.** São Paulo: Atlas, 1996.

MEIRELLES, Ana Maria. **Curso de metodologia científica.** Instituto Brasileiro de Estudos Homeopáticos, 1997.

PEREIRA, C. A. Avaliação de Resultados e Desempenhos. In: CATELLI, A. (Org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. cap. 7, p.196-267.

PORTER, E. Michael. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior.** Rio de Janeiro: Campus, 1989.

REY, Luís. **Planejar e redigir trabalhos científicos.** 2. Ed. São Paulo: Edgard Blucher, 1998.

SANTOS, Joel. **Análise de custo: remodelando com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de caso.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SCHMIEDICKE, Robert E. e NAGY, Charles F. **Princípios de contabilidade de custos.** São Paulo: Saraiva, 1978.

SILVA, J. D. G. da. **Investigação da prática da gestão econômica na atividade hoteleira.** Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade. FEA/USP, São Paulo, 2000. 295 p.

SILVA, J. D. G.; MIRANDA, L. C. **O controle de custos e o processo gerencial na indústria hoteleira do nordeste brasileiro:** um estudo da realidade gerencial hoteleira em face da nova dinâmica competitiva do setor. In: Congresso Latino Americano de Estratégia, 14. Buenos Aires, 2001.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais.** A pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1992.

Sites:

<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/>