

DIVULGAÇÃO DE TRABALHO

UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO PROCESSO GERENCIAL: ESTUDO COMPARATIVO ENTRE A HOTELARIA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE E A REGIÃO NORDESTE, SOB A ÓTICA DA GESTÃO ECONÔMICO-FINANCEIRA*

Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima

Mestrando em Contabilidade e Controladoria pela FEA/USP

Meline Oliveira Tabosa do Egito

Bacharel em Turismo

José Dionísio Gomes da Silva

Coordenador do Mestrado Multiinstitucional UnB/UEPB/UFPE/UFRN – Núcleo UFRN

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo apresentar os resultados de uma pesquisa realizada nos hotéis de médio e grande porte do Rio Grande do Norte, sobre a utilização de informações de custos no processo gerencial. Para isso, comenta a importância das informações sobre custos, demonstra os resultados obtidos em relação à utilização de métodos de custeios, centro de custos e conhecimento da margem de contribuição, comparando-os ao resultado de uma pesquisa realizada no nordeste. Após analisar o resultado da pesquisa, percebe-se que os hotéis existentes no Rio Grande do Norte, principalmente os independentes, assim como os do nordeste, embora reconheçam a importância das informações sobre os custos, precisam inserir no seu gerenciamento ferramentas capazes de fornecer essas informações, o que pode tornar os hotéis mais competitivos.

Palavras-chave: Sistemas de Custeamento, Margem de Contribuição, Hotelaria.

ABSTRACT

This study aims to present the results of a research carried out in medium and large-sized hotels in Rio Grande do Norte, Brazil, about the use of cost information in the management process. The importance of cost information is discussed, the obtained results are disclosed in relation to the use of costing methods, cost centers and knowledge about the contribution margin, comparing them to the result of a research carried out in the Northeast. After analyzing the research results, it is observed that, although hotels from Rio Grande do Norte, mainly independent ones, as well as those from the Northeast recognize the importance of cost information, they need to insert tools that are capable of supplying this information into their management, which may lead to increased competitiveness.

Keywords: Cost Systems, Contribution Margin, Hotel Business.

Recebido em 19.09.03 • Aceito em 15.01.04 • 2ª Versão aceita em 02.06.04

* Este trabalho foi divulgado nos Anais do IX Congresso Brasileiro de Custos realizado em São Paulo em 2002, tendo ganhado a premiação de melhor trabalho na área reservada para estudantes da graduação.

INTRODUÇÃO

O mundo moderno trouxe grandes mudanças em todos os âmbitos da sociedade. No âmbito econômico, a abertura de mercados foi bastante significativa. O incremento das tecnologias e a socialização da informação fizeram com que as empresas percebessem a aparição de novos competidores, novos consumidores, o aumento da exigência por parte destes e, conseqüentemente, o acirramento da concorrência. Para Garrison e Noreen (2001, p.15) a redução de barreiras comerciais diminui os custos do comércio internacional e permite às empresas estrangeiras competir com as locais.

Frente a este quadro, as organizações estão buscando alternativas, seja por novos modelos de gestão ou pela criação de produtos diferenciados, a fim de se tornarem mais competitivas passando à frente de seus concorrentes e se manter no mercado.

A procura por informação é imprescindível para se abrir novas oportunidades de mercado, pois é conhecendo a atividade que representam, o meio onde atuam e as características do público consumidor, que as empresas podem identificar tendências e se preparar para as futuras mudanças.

Um dos setores mais suscetíveis a mudanças é o turismo. Quaisquer alterações, desde as econômicas até as climáticas, podem fazer as pessoas se motivarem ou não a viajar, comprometendo o desenvolvimento da atividade. Nos países industrializados, segundo Castelli (1994, p.14), a viagem turística deixou de ser luxo para ser uma necessidade.

Por parte dos investidores, o turismo é uma atividade economicamente interessante, movimentou US\$31,9 bilhões em 1998, segundo a EMBRATUR, além de ser um setor de interesse governamental. Este mesmo órgão divulgou que em 1999 a meta do governo para o ano de 2003 era aumentar o fluxo de turistas internacionais para 6,5 milhões, aumentar para 57 milhões o fluxo de turistas nacionais e gerar 500 mil novos empregos.

No Rio Grande do Norte, segundo dados da SETUR, em 2001 a receita turística alcançou mais de R\$ 230 mil. Ainda de acordo com o órgão, o fluxo turístico global no RN foi de mais de 1,28 milhões de turistas naquele ano, podendo o estado receber até 2015 investimentos de até 530 milhões de dólares para incrementar o seu setor turístico.

Com tanta expressividade, o turismo trouxe consigo outras atividades que lhe servem de sustentação e vice-versa. Um desses setores é a hotelaria. Este setor tornou-se foco deste trabalho por se apresentar economicamente importante e por ter sido uma área que se modificou consideravelmente nos últimos anos.

O setor hoteleiro, conforme Coltman (1989, p.163), é um grande empregador e contribui significativamente com a economia através dos salários pagos aos empregados e da arrecadação de impostos. No Brasil, o setor é responsável pela geração, em média, de mais de 550 mil postos de trabalho e contribui com 2,2% da arrecadação total de impostos, segundo Silva (2002, p.03). No Rio Grande do Norte a atividade possibilitou, no ano 2000, a geração de mais de 31 mil empregos, distribuídos em fixos diretos, indiretos e temporários, segundo pesquisa da SETUR naquele ano.

Nas últimas décadas, em grandes pólos turísticos, a hotelaria deixou de ser um mercado vendedor para ser um mercado comprador. Conforme Castelli (1994, p.13) isto significa que “havia uma demanda maior que a oferta” e que nos dias atuais “a oferta já supera a demanda”.

No mercado brasileiro, segundo o *site* Planeta Imóvel, até 2005 o número de apartamentos e suítes deve ultrapassar 310 mil unidades. No Rio Grande do Norte, de acordo com dados do Banco do Nordeste, em 1999 a rede hoteleira contou com mais de 23 mil leitos e o fluxo de hóspedes nos hotéis naquele ano foi de 36,12%.

Diante desta grande oferta e do conseqüente acirramento competitivo do mercado, o gestor ainda deve encontrar soluções para manter o fluxo de receita quando a sazonalidade - de acordo com Goeldner, Ritchie e McIntosh (2002, p.259) entende-se sazonalidade como a flutuação na demanda em momentos de pico e de baixa - interfere nos negócios. A tomada de decisão para viabilizar a venda do produto hoteleiro, o quarto, neste cenário é fundamental tendo em vista que a diária possui validade e uma vez perdida não é mais recuperada.

Com a redução das barreiras comerciais, empresas estrangeiras encontram nos mercados externos, possibilidades de expansão de seus negócios. Segundo Garrison e Noreen (2001, p.15) “uma empresa, hoje, pode ser muito bem-sucedida no mercado

em relação aos concorrentes locais, mas, amanhã, a competição pode vir de qualquer parte do globo”. De acordo com Andrade, Brito e Jorge (2000, p.22), a vinda das cadeias hoteleiras internacionais para o mercado brasileiro trouxe novas e modernas práticas de gestão, novos padrões de serviços e de preços.

Para concorrer com isto, os gestores da hotelaria nacional devem adotar novas estratégias de gerenciamento do negócio que visem a antecedência de oportunidades e ameaças, assim como a previsão dos anseios e mudanças de seu público alvo. Para Chieko Aoki, proprietária da rede Blue Tree Park Hotels, em entrevista a HSM Management (2001, p.7) “a hotelaria está muito ligada a tendências e estilos de vida das pessoas e, acompanhando esses movimentos, podemos visualizar o futuro”.

Esta característica de previsibilidade é possibilitada pelas interpretações de dados contidos nos ambientes interno e externo da organização.

O Sistema de Informações é o setor responsável por esta propriedade de antecipação da gestão, pois interpreta os dados contidos nos ambientes citados, transformando-os em informações vitais. Estas informações são confeccionadas e oferecidas sob medida para o gestor, que deve utilizá-las para uma tomada de decisão mais adequada ao momento.

Face essas considerações iniciais, o objetivo deste trabalho é apresentar os resultados de uma pesquisa¹ realizada nos hotéis de médio e grande porte do Rio Grande do Norte, sobre a utilização de informações de custos no processo gerencial (em relação à utilização de métodos de custeios, centro de custos e conhecimento da margem de contribuição dos produtos e serviços), comparando-os com os resultados obtidos no Nordeste. Para efetuar a comparação, serão utilizados os resultados obtidos na pesquisa feita por Silva (2000) em hotéis de todo o Nordeste, tendo sido utilizados, para isso, os mesmos questionamentos feitos naquela ocasião pelo citado pesquisador.

Para tratar deste tema, o trabalho está organizado em quatro partes. Na primeira trata da relevância das informações relativas aos custos. Na segunda, aborda a metodologia utilizada na pesquisa de campo. Na terceira parte apresenta os resultados

obtidos durante a pesquisa, deixando para o item seguinte as conclusões do trabalho.

A IMPORTÂNCIA DA INFORMAÇÃO NO PROCESSO DE MENSURAÇÃO DOS CUSTOS

Hoje em dia, vivemos em um mundo onde a própria informação tem valor. Sistemas são utilizados de maneira grandiosa, com grandes capacidades e uma freqüente troca de dados em instantes de tempo muito reduzidos.

Se a empresa não utiliza esses dados de uma forma bem trabalhada, não gerará uma informação oportuna pois os dados, conforme Stair (1998, p.4) “são os fatos de forma primária, como por exemplo número de peças do estoque, ou pedidos de venda. Já a informação é um conjunto de fatos organizados de tal forma que adquirem valor adicional além do valor do fato em si”.

Podemos observar essa diferença na figura 01.



Figura 01. Processo de transformação de dados em informação

Se o processo de transformação não for feito de modo correto, a empresa se prejudicará, como explica Stair (1998, p.5), “se uma previsão imprecisa de demanda futura indica que as vendas serão muito altas quando é o oposto que acontece, uma empresa pode investir milhões de dólares em uma nova fábrica que não é necessária”.

Nesse processo de tomada de decisões gerenciais a importância da informação é explicitada por Beuren (2000, p.43) quando afirma que “a informação é fundamental no apoio às estratégias e processos de tomada de decisão, bem como no controle das operações empresariais”.

¹ Pesquisa realizada em 04/2002 pelo projeto de pesquisa, vinculado ao CNPq. Participando desta pesquisa, os autores citados, além da colaboração dos Mestrandos Maxwell de Souza Celestino e Carla Renata Silva Leitão pertencentes ao Mestrado Multiinstitucional e Interestadual em Ciências Contábeis da UFRN/UFPE/UFPE/UnB.

Já que o valor da informação está diretamente ligado à maneira como ela ajuda os tomadores de decisão a atingirem as metas da organização, conforme Stair (1998, p.5) “o valor da informação poderia ser medido pelo tempo necessário para a tomada de uma decisão ou pelo aumento dos lucros da empresa”.

Para que isso ocorra, a empresa precisa de informações oportunas e um bom sistema de informação, que, segundo Bio (1985, p.25) “é um subsistema do sistema empresa, e dentro da mesma linha de raciocínio pode-se concluir que seja composto de um conjunto de subsistemas de informação, por definição, interdependentes. Assim, pode-se pensar em subsistemas de orçamento, de custos, de contabilidade etc.”.

Sobre os Sistemas de Informação, Stair (1998, p.11) o detalha como sendo “uma série de elementos ou componentes inter-relacionados que coletam (entrada), manipulam e armazenam (processo), disseminam (saída) os dados e informações e fornecem um mecanismo de *feedback*”. O *feedback* é fundamental para o sucesso da operação de um sistema, já que serve para uma maior percepção sobre como a informação foi trabalhada, como é demonstrado na figura 02 retirado de Stair (1998, p.11).

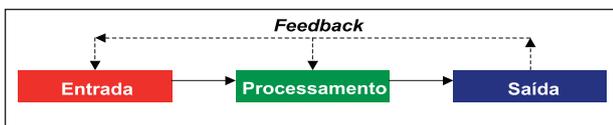


Figura 02. Os componentes de um sistema de informação.

As informações sobre os custos são dados oriundos da contabilidade, que a partir do processo demonstrado anteriormente, se transforma em uma operação oportuna (se trabalhada corretamente) para dar retorno e agregar valor à tomada de decisão.

A informação sobre os custos é de tal importância, que Horngren, Foster e Datar (1997, p.2) comentam que “a tarefa principal dos gestores é o gerenciamento de custos, sendo este utilizado para descrever as ações que os gerentes tomam com o intuito de satisfazer os clientes enquanto continuamente reduzem e controlam os custos”.

Além disso, como comenta Nogués citado por Silva e Miranda (2001, p.4), quando aquele comenta direcionando os conceitos de custos para a área de turismo e hotelaria enfatiza os seguintes pontos: “o dirigente deve basear suas decisões nas informações sobre custos para definir o cálculo do preço mínimo da oferta dos serviços; rentabilidade dos diversos departamentos envolvidos, determinação do ponto de equilíbrio de cada operação do estabelecimento e recursos alocados aos produtos e serviços em elaboração e acabados”.

É importante destacar que, apesar de considerar a informação sobre os custos importante no gerenciamento dos hotéis, o gerenciamento não pode ser realizado apenas em torno dessa informação. Mas as informações sobre os custos não podem ser ignoradas dentro de um gerenciamento eficaz dos hotéis, uma vez que muitas decisões estão atreladas a essas informações.

METODOLOGIA DA PESQUISA

O estudo foi realizado em hotéis de médio e grande porte da cidade de Natal no Rio Grande do Norte, de acordo com a seguinte classificação:

Tamanho	Número de UH's
Grande	acima de 100
Médio	de 51 a 100
Pequeno	até 50

De acordo com o critério de classificação, foi resultada uma população de 40 hotéis². Destes, 32 serviram como amostra. Os hotéis foram selecionados por conveniência e a amostra foi intencional, sendo, no entanto uma limitação dada à pesquisa, já que os resultados não poderão ser generalizados a todos os hotéis de médio e grande porte do Rio Grande do Norte ou Nordeste, e sim, apenas aos pesquisados.

A intenção do trabalho é comparar os resultados obtidos com a pesquisa realizada por Silva (2000) em uma amostra aleatória de 81 hotéis do Nordeste, tendo sido utilizados os mesmos questionamentos feitos naquela ocasião pelo citado pesquisador.

² Lista de Hotéis, segundo dados da SETUR/RN (Secretaria de Estado do Turismo no Rio Grande do Norte) em 02/2002.

A documentação necessária para a fundamentação do estudo foi colhida direta e indiretamente. Um questionário foi utilizado como documentação direta, para coletar dados (Anexo 01).

Como documentação indireta, foi utilizada a pesquisa bibliográfica para confecção do desenvolvimento do trabalho e do questionário, e para análise e interpretação dos dados obtidos, de onde foram extraídas estatísticas descritivas.

OS RESULTADOS OBTIDOS NA PESQUISA

Tipo de custeio utilizado nos hotéis

Podemos perceber observando o gráfico 01 que 62,50% dos hotéis do estado afirmam utilizar o custeio por absorção para tomada de decisão econômica, enquanto 25,00% afirmam fazer através do custeio variável.

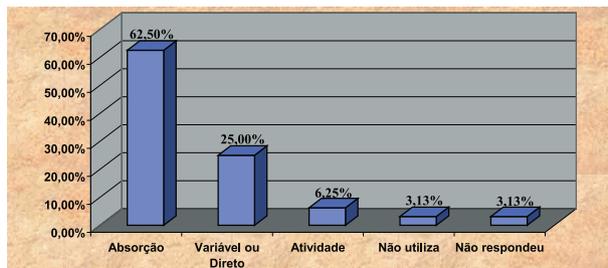


Gráfico 01. Tipos de Custeio Utilizados

Estes resultados confirmam o que Silva (2000) já havia constatado durante sua pesquisa, a qual aponta que 67,90% dos hotéis da amostra usam o custeio por absorção para tomada de decisão e 25,93% utilizam o custeio variável. Efetuando a comparação, percebeu-se apenas uma diferença de 5,4% no uso do custeio por absorção e de 0,93% no custeio variável.

Além disso, 57,57% das pessoas que responderam o questionário ocupam o cargo de gerência. O que se vê é que, de acordo com a resposta referente ao tipo de custeio utilizado pelo hotel, não há um conhecimento avançado de aplicação de modernas práticas com fins gerenciais.

Para Martins (1998, p.41), Horngren, Foster e Datar (2000, p.703) o custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção (fixos e variáveis) aos bens e serviços elaborados, além

de obedecer aos Princípios Fundamentais da Contabilidade.

De acordo com as informações citadas podemos perceber na figura 03 apresentada por Silva e Miranda (2001, p.6), um esquema básico do custeio por absorção.

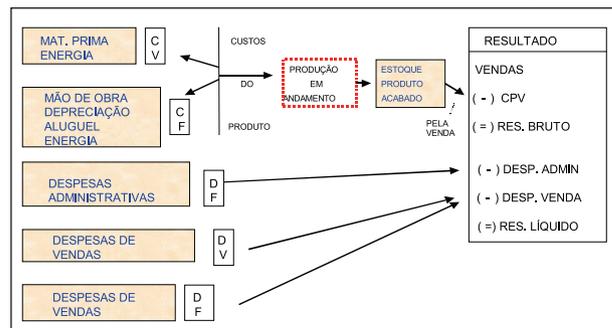


Figura 03. Esquema Básico do Custeio por Absorção

Na pesquisa realizada, percebeu-se que 68,75% dos hotéis norte-riograndenses afirmaram usar a contabilidade tradicional (que utiliza o custeio por absorção) para a tomada de decisão. É conhecido que o método de custeio por absorção é falho quando se trata de fornecimento de informações gerenciais. GALLORO (1992, p. 25) ressalva que “esse método de custeio deixa a desejar em termos de informações para tomada de decisão”. Pode-se perceber, então, que a maioria dos hotéis não utiliza ferramentas de custos adequadas para a tomada de decisão.

Martins (1998, p. 215), Horngren, Foster e Datar (2000, p. 211) conceituam o custeio variável como o método que apropria apenas os custos e despesas variáveis aos produtos e serviços, excluindo os custos fixos.

Para Catelli e Guerreiro (1992, p.2), “o modelo de decisão baseado em custos conduz quase que automaticamente a uma necessidade muito grande de custear atividades e produtos. O produto é responsabilizado por todos os custos, sendo ignorado que os custos fixos independem dos volumes de atividades e de produção. Uma consequência natural desse procedimento de custeio é a pouca clarificação da responsabilidade de que efetivamente toma decisão sobre a estrutura de custos fixos, que são os gestores. Dessa forma um modelo de decisão incompleto conduz a necessidade de obtenção de uma informação incorreta”.

Na figura 04, extraída de Silva e Miranda (2001, p.7), podemos visualizar o esquema básico do custeio variável.

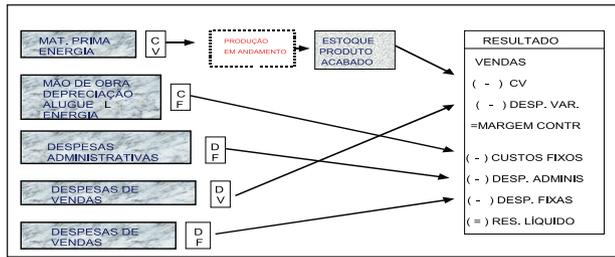


Figura 04. Esquema Básico do Custeio Variável

Através de um exemplo hipotético (Hotel Leon), apresentado por Silva e Miranda (2001, p.8), demonstraremos quais as implicações gerenciais em função do uso do custeio por absorção e variável no processo decisório.

HOTEL LEON

Período	Unidades Disponíveis	Taxa de ocupação	Unidades Comercializadas
Agosto	100	50,00%	50
Setembro	95	67,37%	64
Outubro	98	89,80%	88
Novembro	100	50%	50

Informações úteis para análise dos dados:
 Custos Fixos: US\$ 3.000/ago-nov e US\$ 3.200/set-out
 Custos Variáveis: US\$ 40 por unidade
 Preço da diária: US\$ 120 por unidade

Custeio por Absorção	Em US\$			
	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril
Vendas de UH's	6.000	7.680	10.560	6.000
(-) CSV (fixos + variáveis)	(5.000)	(5.760)	(6.720)	(5.000)
Resultado	1.000	1.920	3.840	1.000
Custo Médio	100	90	76	100

Custeio Variável	Em US\$			
	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril
Vendas de UH's	6.000	7.680	10.560	6.000
(-) Custos Variáveis	(2.000)	(2.560)	(3.520)	(2.000)
= Margem de Contribuição	4.000	5.120	7.040	4.000
(-) Custos Fixos	(3.000)	(3.200)	(3.200)	(3.000)
Resultado	1.000	1.920	3.840	1.000

A partir desse exemplo, os autores chegaram as seguintes constatações:

a) No custeio por absorção, o custo médio das UH's no período (janeiro, fevereiro, março e abril) corresponde, respectivamente a U\$S 100, 90, 76 e 100. Quanto maior a taxa de ocupação, menor o custo médio, quando, na verdade, o custo por unidade é exatamente U\$S 40, independentemente da taxa de ocupação. Essa diferença é a parte relativa as unidades não comercializadas que o custeio por absorção ignora, distorcendo os resultados apresentados;

b) Se o gerente que emprega o custeio por absorção pretender fazer uma promoção, a margem de negociação é de apenas U\$S 28, por unidade

(média do período), quando, na verdade, após a cobertura dos custos fixos, do ponto de vista do resultado, o valor da diária tem uma margem de segurança de U\$S 79 (pelo custeio variável);

c) No mês de fevereiro e março os custos fixos aumentaram, mas no custeio por absorção o custo médio diminuiu ocorrendo o inverso quando os custos fixos voltaram ao patamar anterior (reduzido).

Percebe-se, através do exemplo, que o custeio por absorção realmente não fornece a informação mais correta para a tomada de decisão, uma vez que agrega os custos fixos (que independem da taxa de ocupação) aos produtos e serviços do hotel.

Neste caso, o método de custeio variável é mais indicado quando se trata de contribuição para a tomada de decisão. Este tipo de custeio fornece dados que, quando interpretados de maneira adequada, servem tanto como base para o planejamento a longo prazo como para ações imediatas. Um dos dados que o custeio variável oferece é a margem de contribuição do produto/serviço.

UTILIZAÇÃO DE CENTROS DE CUSTOS

Conforme apresentado no gráfico 02, a pesquisa apurou que 78,13% dos hotéis da região declaram possuir centros de custos, enquanto 21,88% não dispõem desse instrumento gerencial.

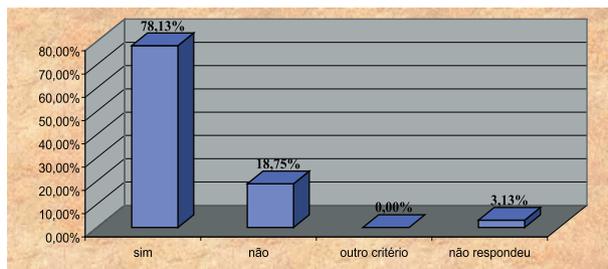


Gráfico 02. Utilização de Centros de Custos

Silva (2000), em sua pesquisa, aponta para o mesmo resultado global, percebendo também uma maioria de 51,86% para os que utilizam centros de custos na apuração dos gastos departamentais, enquanto 46,91% não.

O alto percentual encontrado nos hotéis do Rio Grande do Norte pode significar duas coisas: um aumento da importância dos centros de custos nos hotéis, ou a falta de conhecimento dos gestores acerca das ferramentas que estão utilizando.

Atkinson et al. (2000, p.798) afirma que centros de custos são centros de responsabilidades, cujos gerentes e outros funcionários controlam custos, mas não receitas ou níveis de investimento. Porém, Pereira (1999, p.233) ressalta que mesmo em situações em que o foco de atenção seja os custos, é conveniente a identificação de sua correspondente receita, pelos seguintes motivos:

- Custos representam recursos consumidos com o propósito de gerar algum produto, ou seja, sempre contribuem em algum grau para a geração de produtos, devendo ser identificado esse grau de contribuição;

- O controle de custos é mais efetivo quando confrontado com a receita gerada, permitindo-se a análise dos efeitos de um programa de redução de custos, em termos de sua contribuição ao resultado da empresa;
- Se um custo é relevante para fins de controle, então sua confrontação com a correspondente receita gerada constitui um parâmetro para avaliar tal relevância.

Os centros de resultado, também chamados de centros de lucro, são conceituados por Ludícibus (1986, p. 252) como “um segmento da empresa, às vezes constituído por uma divisão, que é responsável não apenas por custos (centros de custos), mas também por receitas e, portanto, por resultados”.

Portanto, a utilização de centros de resultados, no lugar de centros de custos, pode fornecer informações mais corretas para as decisões que envolvem custos.

CONHECIMENTO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

Conforme demonstrado no gráfico 03, 56,25% dos hotéis norte-riograndenses conhecem a Margem de Contribuição dos seus produtos e serviços, enquanto na pesquisa realizada por Silva (2000) apenas 32,10% a conheciam.

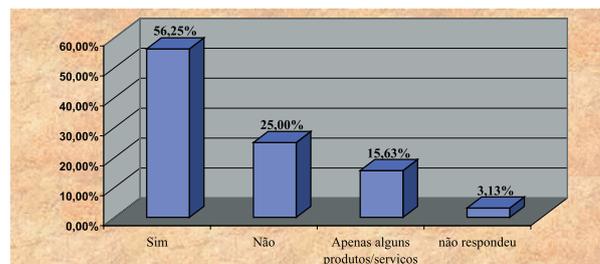


Gráfico 03. Conhecimento da Margem de Contribuição

Essa resposta sobre o conhecimento da margem de contribuição é questionável, pois ela só é percebida quando um hotel utiliza o custeio variável ou direto. Mas, em relação à utilização dessa forma de custeio, como se pode observar anteriormente, apenas 25,00% dos hotéis o utilizam, confirmando que os gestores não sabem ou não utilizam esse tipo de ferramenta corretamente.

Para Martins (1998, p.195) a margem de contribuição “é a diferença entre a receita e o custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e lhe pode ser imputado sem erro”.

A margem de contribuição indica em quanto o produto/serviço está contribuindo para cobrir os custos fixos. Tendo noção de qual produto/serviço contribui mais para o hotel, o gestor pode potencializar suas vendas, gerando mais receita. De acordo com a pesquisa, 56,25% conhecem a margem de contribuição de seus produtos/serviços.

Como se pode perceber, há uma contradição nas respostas. Pois se a margem de contribuição só pode ser calculada através do custeio variável, como a maioria dos hotéis, que respondeu utilizar o custeio por absorção, tem este tipo de informação?

Sobre isso, os hotéis também demonstraram, como se pode observar no Gráfico 04, o quanto eles não usam nem a margem de contribuição, nem o custeio variável, corroborando, assim, o uso do custeio por absorção, pois 78,12% rateiam seus custos.

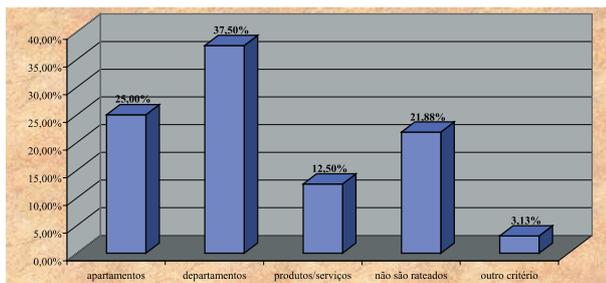


Gráfico 04. Como são rateados os custos indiretos

Garrison e Noreen (2001, p.168) destacam a importância de se conhecer a margem de contribuição, pelos seguintes motivos: consideram como o aspecto principal na decisão da combinação mais lucrativa entre custos variáveis, custos fixos, preço e volume de vendas; o tamanho da margem de contribuição unitária e do percentual, ter grande influência sobre os passos que a companhia está disposta a dar para aumentar lucros; e o melhor caminho para melhorar lucros é aumentar o valor da margem de contribuição total.

Outra informação essencial propiciada pelo conhecimento da margem de contribuição é o ponto de equilíbrio. Este é definido por Garrison e Noreen

(2001, p.180) como “o nível de vendas em que o lucro é zero. O ponto de equilíbrio também pode ser definido como o ponto em que o total das vendas é igual às despesas, ou a margem de contribuição total é igual às despesas fixas totais”.

Como explicam Atkinson et al. (2000, p.193) o ponto de equilíbrio “é obtido da divisão entre os custos fixos e a margem de contribuição unitária”. Podemos visualizar melhor essa fórmula na figura 05:

$$\text{Ponto de Equilíbrio} = \frac{\text{Custos Fixos}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}}$$

Figura 05. Fórmula do Ponto de Equilíbrio

Para Ludícibus citado por Silva e Miranda (2001, p.11), “esse instrumento é muito importante do ponto de vista gerencial, pois indica que o ponto de equilíbrio é alcançado com um número de unidades vendidas igual ao quociente entre custos fixos e a diferença entre preço unitário de venda e custos unitários variáveis, enfatizando que isto pode ser intuitivamente entendido, pois, se os custos fixos independem do volume de atividade, deve-se vender tantas unidades de produto quanto forem necessárias para, através da margem ganha em cada uma delas (preço de venda menos custo variável), chegar a cobrir os custos fixos e, assim, atingir o ponto de equilíbrio (os custos variáveis já foram cobertos, pois levamos em conta a diferença entre preço de venda e custos variáveis).”

Estes autores ainda complementam que “a fórmula do ponto de equilíbrio (Ponto de equilíbrio = custos fixos/margem de contribuição) pode ainda ser alterada para nela ser incluído o lucro desejado ou outras informações que o processo gerencial requiera, como por exemplo, os reflexos no resultado econômico das variações dos custos fixos e/ou variáveis das unidades habitacionais (hoteleiras)”.

Sendo assim, o conhecimento da margem de contribuição por parte dos hotéis, pode proporcionar, dentre outras coisas, uma melhor informação sobre o lucro obtido por hospedagem.

OUTROS DADOS RELEVANTES

Além dos dados observados e mais direcionados à informação do uso dos custos nos hotéis, perceberemos também, a partir do questionário que:

- Dos hotéis entrevistados, 84,38% são independentes, ou seja, não pertencem a redes nacionais ou internacionais. E, 67% desses usam o custeio por absorção, mas 68% afirmam conhecer a margem de contribuição de seus produtos ou serviços, dados que, como já citados, demonstram contradição. Ainda sobre os independentes, 79% afirmam ser de total importância as informações sobre Sistemas de Custeio implantados no hotel, margem de contribuição e Centros de Custos.
- Quando questionados acerca da utilização de um Sistema de Informação no hotel, 65,63% afirmam não possuir ou desconhecer esta ferramenta. Isto demonstra o baixo conhecimento de técnicas gerenciais modernas o qual pode comprometer a manutenção do hotel no mercado frente as organizações mais competitivas.
- Apenas 25,00% dos respondentes afirma fazer uso do custeio variável para alimentar a tomada de decisão econômica;
- Apesar de 56,25% dos hotéis pesquisados ter informado conhecer a margem de contribuição dos seus produtos e serviços, 78,12% rateiam custos por departamentos, apartamentos, serviços, entre outros, e 25% utilizam o custeio variável.
- Dos hotéis entrevistados, 84,38% são independentes, ou seja, não pertencem a redes nacionais ou internacionais. O ambiente hoteleiro está se tornando cada vez mais competitivo. Hotéis de todos os portes estão diante de uma concorrência especializada com a entrada de cadeias internacionais, forçando os gestores acompanhar o avanço das técnicas gerenciais.
- Quando questionados acerca da utilização de um Sistema de Informação no hotel, 65,63% afirmam não possuir ou desconhecer esta ferramenta. Isto demonstra o baixo conhecimento de técnicas gerenciais modernas o qual pode comprometer a manutenção do hotel no mercado frente a organizações mais competitivas.

CONCLUSÃO

O ambiente competitivo estabelecido pelo aprimoramento dos mercados internacionais tem forçado as empresas a se adequarem a esta nova realidade. Frente a isto, o setor hoteleiro brasileiro tornou-se mais competitivo com o aumento do número de redes hoteleiras internacionais que operam no país.

Este ambiente gerou também a necessidade de ferramentas gerenciais adequadas para uma tomada de decisão eficaz, com o conhecimento de custos ganhando mais importância nesse contexto.

O conhecimento relativo aos custos é importante, dentre outras coisas, para o entendimento dos recursos consumidos nas operações das organizações. Além disso, também pode ser usado como um medidor de desempenho econômico, facilitando a tomada de decisão.

Este trabalho destaca os seguintes pontos principais:

- 78,13% da população pesquisada declara utilizar centros de custos;

Quando se compara com a mesma pesquisa abrangendo toda a região nordeste percebe-se que as ferramentas utilizadas na gestão hoteleira, no que se refere aos custos, são inadequadas para uma tomada de decisão eficaz.

Consoante a isso, percebe-se a importância atribuída pelos gestores a essas ferramentas de custos, pois quando perguntados sobre a importância dos centros de custos, tipos de custeamento e margem de contribuição em seus processos decisórios, 75,68% afirmam ser de muita importância.

Por fim, acredita-se que a presente pesquisa serve como sinalizadora acerca do processo de gerenciamento na hotelaria do Estado do Rio Grande do Norte, em um momento onde o conhecimento das informações referente a custos pode ser determinante para a continuidade dessas empresas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, L. B. *Sistema de Informação de Gestão Econômica*. In: CATELLI, Armando (Org.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. São Paulo: Atlas, 1999, cap.10, p.300-314.
- ANDRADE, N.; BRITO, P. L. e JORGE, W. E. *Hotel: Planejamento e projeto*. São Paulo: Editora SENAC, 2000.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- BEUREN, I. M. *Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. São Paulo: Atlas, 1998.
- BIO, S. R. *Sistemas de Informação: Um enfoque gerencial*. São Paulo: Atlas, 1985.
- CASTELLI, G. *Marketing Hoteleiro*. 3ª ed. Caxias do Sul: EDUCS, 1994.
- CATELLI, A. e GUERREIRO, R. Mensuração de atividades: 'ABC' X 'GECON'. *Anais do XIV Congresso Brasileiro de Contabilidade*, Temário 5: Salvador, 1992.
- COLTMAN, M. M. *Introduction to travel tourism: An international approach*. New York: Van Nostrand Reinhold, 1989.
- EMBRATUR. *Anuário Estatístico – 2001*. Brasília: 2001, Vol. 28.
- EMBRATUR - www.bolsa.embratur.gov.br/hindic.html, visitado em 16/04/98.
- EMBRATUR - www.embratur.gov.br/estatisticas, visitado em 15/04/2002.
- GALLORO & ASSOCIADOS Auditores independentes. Introdução à Contabilidade de custos. IN: *Custo sobre Contabilidade de Custos*, Org. Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo, São Paulo: Atlas, 1992.
- GARRISON, R. H. e NOREEN, E. W. *Contabilidade Gerencial*. Tradução José Luiz Paravato. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GOELDNER, C. R., RITCHIE, J. R. B. e McINTOSH, R. W. *Turismo: princípios, práticas e filosofias*. Tradução de Roberto Cataldo Costa. 8 ed. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- HORNGREN, C. T., FOSTER, G. e DATAR, S. M. *Contabilidade de Custos*. Tradução de José Luiz Paravato. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- JÚLIO, C. A. O estilo da árvore azul. *Revista HSM Management*. Nº 29, Ano V, Novembro-Dezembro de 2001.
- MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- NOGUES, J. O. *Contabilidade de custos para agências de viagens, hotéis, campings: gestão turística*. Madrid: Ed. Síntesis, 1998.
- PEREIRA, C. A. Avaliação de resultados e desempenhos. In: CATELLI, Armando (Org.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. São Paulo: Atlas, 1999, cap.07, p.188-259.
- SANTOS, C. Planeta Imóvel – *O mercado de hotéis cresce no Brasil*. www.planetaimovel.com.br/conteudo/investimentos/destaques/261001/abre.asp, visitado em 02/07/2002.
- SEBRAE, EMBRATUR, SECRETARIA DO TURISMO DO ESTADO, SECRETARIA MUNICIPAL DE TURISMO e Universidade Potiguar. *Perfil do turismo no Rio Grande do Norte: Oferta de Equipamentos Turísticos*. Folder do SEBRAE/RN. Editora SEBRAE, 2001.
- SILVA, J. D. G. da. *Investigação da prática da gestão econômica na atividade hoteleira*. Tese (Doutorado), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade/Universidade de São Paulo/USP, 2000.
- _____. *Planejamento do Orçamento Global*. Apostila oferecida para a Graduação do Curso de Turismo da UFRN. 2002.
- SILVA, J. D. G. e 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: *XIV Congresso Latino Americano de Estratégia*. Argentina: Buenos Aires, Maio/2001.
- STAIR, R. M. *Princípios de sistemas de informação: uma abordagem gerencial*. 2ª edição. Rio de Janeiro : Livros Técnicos e Científicos, 1998.

ANEXO

Anexo 01. Modelo do questionário adotado nos hotéis

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

- 1) Qual a posição hierárquica de quem responde ao questionário? (pode ser mais de uma opção)
 - a) Diretor
 - b) Gerente-Geral
 - c) Gerente de Área
 - d) Controller
 - e) Contador
 - f) Outra Posição: especificar _____

- 2) O Hotel pertence a:
 - a) Rede Nacional
 - b) Rede Internacional
 - c) Independente
 - d) Outro: especificar _____

- 3) Qual o tipo de custeio utilizado pelo hotel para efeito de orientar a tomada de decisão econômica?(Pela natureza técnica da pergunta, sugere-se uma consulta ao *Controller* – Contador)
 - a) Absorção (legal)
 - b) Variável ou direto
 - c) Atividade (ABC)

- 4) O hotel utiliza centros de custos para apuração dos gastos departamentais?
 - a) Sim
 - b) Não
 - c) Outro critério: especificar _____

- 5) O hotel conhece qual a margem de contribuição de cada produto/serviço que oferece?
(Por exemplo: o preço de venda de um prato no restaurante é X. O seu custo variável é Y. A margem de contribuição é $X - Y$)
 - a) Sim
 - b) Não
 - c) apenas de alguns produtos / serviços

- 6) Em relação à questão anterior, os gestores do hotel dispõem de um sistema eletrônico que forneça essas informações imediatamente numa tomada de decisão?
 - a) Sim, existe um sistema estruturado para isso
 - b) Não, leva-se um tempo para calcular
 - c) Não, calcula-se na hora
 - d) Não sabe / não quer responder

- 7) Os custos indiretos são rateados por:
 - a) Apartamentos
 - b) Departamento
 - c) Produtos/Serviços
 - d) Não são rateados
 - e) Outro critério, especificar _____

- 8) O hotel utiliza os relatórios produzidos pela contabilidade tradicional (não a gerencial) para tomar decisões econômicas?
 - a) Sim
 - b) Não
 - c) Às vezes

- 9) Em relação às questões 3, 4 e 5, o hotel entende que dispor dessas informações é:
 - a) muito importante
 - b) pouco importante
 - c) já dispõe das informações
 - d) dispõe parcialmente das informações
 - e) não precisa dessas informações

Obs: Não é preciso identificar o hotel