UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ENGENHARIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

PROPOSTA DE UMA SISTEMÁTICA PARA REDUÇÃO DE CUSTOS APOIADA A METODOLOGIA DE CUSTEIO-ALVO: UM CASO DO SETOR HOTELEIRO

RODRIGO RECH CAMPAGNOLO

Porto Alegre, março de 2008

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ENGENHARIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

PROPOSTA DE UMA SISTEMÁTICA PARA REDUÇÃO DE CUSTOS APOIADA A METODOLOGIA DO CUSTEIO-ALVO: UM CASO DO SETOR HOTELEIRO

Rodrigo Rech Campagnolo

Orientadora: Professora Giovana Pasa, Dr.

Banca Examinadora:

Prof. Carlos Alberto Diehl, Dr.
UNISINOS

Prof. Cláudio José Müller, Dr.
PPGEP/UFRGS

Prof. Francisco José Kliemann Neto, Dr.
PPGEP/UFRGS

Dissertação submetida ao Programa de Pós-graduação em
Engenharia de Producãocomo requisito parcial à obtenção do título de
MESTRE EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO
Área de concentração: Sistemas de Produção

Porto Alegre, março de 2008

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção e aprovada em sua forma final pelo Orientador e pela Banca Examinadora designada pelo Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Profa. Giovana Pasa, Dra.
PPGEP / UFRGS
Orientadora

Prof. Flávio Sanson Fogliatto, PhD.
Coordenador PPGEP / UFRGS

BANCA EXAMINADORA:

Professor Carlos Alberto Diehl, Dr.
UNISINOS

Professor Cláudio José Muller, Dr.
PPGEP/UFRGS

Professor Francisco José Kliemann Neto, Dr.
PPGEP/UFRGS

AGRADECIMENTO

Primeiramente agradeço a minha família, em especial ao meu pai e à minha mãe, que sempre estiveram muito presente em minha vida, me motivando e me dando força para continuar minha jornada, nunca deixando que nenhum desvio me tirasse o foco.

Agradeço à minha orientadora Professora Giovana Pasa, não apenas pela disponibilidade, mas também por toda a ajuda no decorrer do desenvolvimento deste trabalho, sendo compreensiva em alguns momentos e rígida quando precisou.

Agradeço também à minha referência acadêmica e profissional, Professor Francisco José Kliemann Neto, que, não apenas no período do desenvolvimento desta dissertação, mas também desde o início da minha graduação, vem contribuindo para meu crescimento profissional, acadêmico e humano.

Agradeço aos professores que participarão da Banca Examinadora desta Dissertação, pela disponibilidade e pelas sugestões e contribuições.

Agradeço à Universidade Federal do Rio Grande do Sul, em especial ao PPGEP/DEPROT, pela estrutura disponibilizada, pelos colaboradores e pelos professores, que sempre estiveram comigo durante estes anos de curso.

Agradeço aos meus amigos e colegas de mestrado que, com certeza, tiveram participação direta tanto com contribuições para o trabalho, quanto para momentos de diversão.

Agradeço também a todos os demais amigos, que, apesar de não possuírem uma ligação direta com o meu trabalho de mestrado, permitiram, junto com a família, a estrutura mínima que uma pessoa deva possuir para alcançar uma meta tão complicada, contribuindo com momentos de lazer, amizade, distração, amor e carinho.

Agradeço por fim a empresa estudada e a seus colaboradores, em especial ao proprietário do Hotel, Núbio Gadelha Neto – amigo e colega de trabalho - por permitirem a execução deste trabalho e pela participação e confiança no mesmo.

RESUMO

Com o objetivo de adaptarem-se às oscilações de mercado e às necessidades dos clientes, as empresas deparam-se com a necessidade cada vez maior de otimizar a combinação entre as dimensões qualidade e custo ao oferecerem produtos e serviços a um público cada vez mais exigente. Desta forma, o objetivo principal desta dissertação consiste no desenvolvimento de uma sistemática de operacionalização da metodologia de custeio-alvo, que contemple as principais etapas necessárias para o desdobramento da meta bruta de custo obtido, em metas ajustadas por setor, processo ou atividades. A metodologia do estudo foi baseada em estudo de caso, o que possibilita investigar o fenômeno dentro do seu contexto real. A sistemática desenvolvida no trabalho, que foi aplicada em uma empresa hoteleira localizada no litoral de Recife/PE, foi estruturada em uma seqüência de 9 etapas, que compreendem: (i) Diagnóstico da situação atual da empresa frente ao mercado em que ela atua; (ii) Elaboração dos mapas de negócios e de produtos da empresa; (iii) Projeção dos custos para o horizonte de tempo de análise; (iv) Definição do custo-alvo para o horizonte de tempo determinado; (v) Definição das metas brutas de redução de custos; (vi) Realização de *benchmarking* interno e externo; (vii) Definição das metas ajustadas de redução de custos; (viii) Elaboração dos projetos de redução de custos; (ix) *Feedback*, manutenção e atualização da Sistemática. A aplicação da sistemática permitiu ao hotel analisar seus processos internos e externos, identificando os pontos considerados fundamentais pelos clientes e criando parâmetros para a análise dos pontos críticos. Além disto, a sistemática apresentou boa aderência às necessidades da Empresa, destacando-se como principais contribuições: (*i*) a elaboração do mapa de negócios e produtos que facilita a análise dos processos internos e orienta as relações com fornecedores, clientes e concorrentes; (ii) identificação do preço praticado pelos concorrentes e do custo-alvo para o horizonte de tempo definido; (*iii*) levantamento dos parâmetros internos e externos a partir de *benchmarking*; (*iv*) definição das metas ajustadas de redução de custos para cada setor da empresa, identificando a partir dos parâmetros levantados e das análises do mapa de negócios, os principais pontos a serem monitorados e trabalhados; e (*v*) criação de uma cultura de análise interna e melhoria contínua, através da retro alimentação e reaplicação da sistemática.

Palavras-chave: Análise de custos; Custeio-alvo; Serviços de Hotelaria.

ABSTRACT

With the aim of adapting themselves to market variations and changes in clients' demands, several business enterprises have been faced with the need to optimize and combine the cost and quality value dimensions, offering suitable products and services to an increasingly demanding public. In this sense, the main objective of this work consists on the development of a procedure for systematic application of the target-cost methodology that considers the necessary steps to deploy the global cost reduction goal, generating specific goals for any sector, process or activity. The research methodology was based on the case study strategy, which allows us to investigate a phenomenon in its real context. The procedure developed in this work, which was applied to a hotel business located in the coastal city of Recife/PE, was structured in a 9-step sequence: (i) Diagnosis of the current situation of the company in relation to the general market on his field of action; (ii) Elaboration of the company's business and product maps; (iii) Projection of costs for the desired time horizon of the analysis; (iv) Definition of the Target Cost for the chosen time horizon; (v) Definition of the global cost reduction goals; (vi) Performing of internal and external benchmarking; (vii) Definition of the adjusted specific goals for cost reduction; (viii) Identification and elaboration of cost reduction projects; (ix) Feedback, maintenance and updating of the whole process. The application of the procedure has allowed the hotel studied to analyze its internal and external processes, identifying the essential points that generate interest and value for the customers, and creating parameters to analyze and control these critical points. Moreover, the systematic proposed was shown to respond adequately to the needs of the company, bringing some important contributions: (i) creation of the business and products maps, which simplify the analysis of internal processes and guide the development of strategies to deal with suppliers, customers and competitors; (ii) identification of prevalent competition prices and definition of target-cost values for the desired time horizon; (iii) survey of critical internal and external parameters trough benchmarking; (iv) definition of adjusted goals for cost reduction for each sector, with identification of the control parameters that should be constantly monitored; and (v) fostering of an internal environment conducive to continuous improvement and evaluation, fed by the regular application of the proposed procedure.

Keywords: Cost Analysis; Target Cost; Hotel Business.

SUMÁRIO

1 COMENTÁRIOS INICIAIS 12

1.1 INTRODUÇÃO 12

1.2 TEMA 14

1.3 OBJETIVOS 14

1.3.1 Objetivo Principal 14

1.3.2 Objetivos Específicos 15

1.4 JUSTIFICATIVA DO TEMA E DOS OBJETIVOS 15

1.5 METODOLOGIA DA PESQUISA 18

1.5.1 Método de Pesquisa 18

1.5.2 Método de Trabalho 19

1.6 DELIMITAÇÕES DO TRABALHO 20

1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO 20

2 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS 22

2.1 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS NO SETOR DE SERVIÇOS 23

2.2 SISTEMAS DE CUSTEIO 26

2.2.1 Princípios de Custeio 26

Princípio de Custeio por Absorção Total 27

Princípio de Custeio por Absorção Ideal 29

Princípio de Custeio Direto ou Custeio Variável 29

Princípio de Custeio por Absorção Parcial 29

Princípio de Custeio Variável Parcial 29

2.2.2 Métodos de Custeio 30

Método do Custo-Padrão 30

Método dos Centros de Custo 32

Método ABC 35

Método da Unidade de Esforço de Produção (UEP) 37

Considerações finais 42

2.3 FORMAÇÃO DE PREÇOS 43

2.3.1 Principais Influências sobre o Preço 45

2.3.2 Considerações sobre Políticas de Formação de Preços 47

2.4 SISTEMAS ALTERNATIVOS DE CUSTEIO E PRECIFICAÇÃO 49

2.4.1 Teoria das Restrições (TOC) 49

2.4.2 Sistema de Gestão Econômica (GECON).....52
2.5 CUSTO-ALVO 55
2.6 DISCUSSÕES SOBRE OS ASSUNTOS ABORDADOS NESTE CAPÍTULO 58
2.6.1 Necessidade de mapeamento dos processos 59
2.6.2 Necessidade de *benchmarking* para a definição de parâmetros.....60
3 SISTEMÁTICA PROPOSTA PARA AJUDAR A OPERACIONALIZAÇAO DO CUSTEIO-ALVO.....61
3.1 ETAPA PREPARATÓRIA: CONTEXTUALIZAÇÃO INICIAL DA EMPRESA...63
3.2 ETAPA 1: ELABORAÇÃO DO MAPA DE NEGÓCIOS E DE PRODUTOS DA EMPRESA 64
3.3 ETAPA 2: PROJEÇÃO DOS CUSTOS PARA O HORIZONTE DE TEMPO DE ANÁLISE 65
3.4 ETAPA 3: DEFINIÇÃO DO CUSTO-ALVO PARA O HORIZONTE DE TEMPO DETERMINADO 66
3.5 ETAPA 4: DEFINIÇÃO DAS METAS BRUTAS DE REDUÇÃO DE CUSTOS....67
3.6 ETAPA 5: REALIZAÇÃO DO *BENCHMARKING* INTERNO E EXTERNO 68
3.7 ETAPA 6: DEFINIÇÃO DAS METAS AJUSTADAS DE REDUÇÃO DE CUSTOS 69
3.8 ETAPA 7: ELABORAÇÃO DOS PROJETOS DE REDUÇÃO DE CUSTOS 70
3.9 ETAPA COMPLEMENTAR: *FEEDBACK*, MANUTENÇÃO E ATUALIZAÇÃO DA SISTEMÁTICA 71
4 VALIDAÇÃO PARCIAL DA SISTEMÁTICA PROPOSTA PARA APOIAR A OPERACIONALIZAÇÃO DO CUSTEIO-ALVO.....72
4.1 ETAPA PREPARATÓRIA: CONTEXTUALIZAÇÃO INICIAL DA EMPRESA...72
4.1.1 Análise da estrutura organizacional da empresa.....73
4.1.2 Análise do planejamento estratégico da empresa 73
Análise crítica do planejamento estratégico frente ao mercado da empresa ..74
4.2 ETAPA 1: ELABORAÇÃO DO MAPA DE NEGÓCIOS E DE PRODUTOS DA EMPRESA 74
4.2.1 Identificação dos macroprocessos da empresa 74
Análise dos fornecedores da Empresa 74
4.2.2 Análise dos clientes da empresa 78
4.2.3 Análise dos principais concorrentes da empresa 79
4.2.4 Análise dos principais processos da empresa 80
Processo de Custeio da empresa.....82
4.2.5 Levantamento dos produtos e serviços e suas principais características 86
4.2.6 Definição do horizonte de tempo.....87
4.3 ETAPA 2: PROJEÇÃO DOS CUSTOS PARA O HORIZONTE DE TEMPO DE ANÁLISE 88

4.4 ETAPA 3: DEFINIÇÃO DO CUSTO-ALVO PARA O HORIZONTE DE TEMPO DETERMINADO 91
4.5 ETAPA 4: DEFINIÇÃO DAS METAS BRUTAS DE REDUÇÃO DE CUSTOS....98
4.6 ETAPA 5: REALIZAÇÃO DO *BENCHMARKING* INTERNO E EXTERNO 99
4.6.1 Realizaçao do *Benchmarking* interno 100
Alocação dos Custos às Atividades 105
Realização de uma análise dos principais processos da empresa 108
4.6.2 Levantamentos dos parâmetros externos 114
4.7 ETAPA 6: DEFINIÇÃO DAS METAS AJUSTADAS DE REDUÇÃO DE CUSTOS 116
4.7.1 Estruturação da matriz de redução de custos de acordo com as necessidades da empresa 117
4.7.2 Realização do processo de negociação entre as partes interessadas 117
4.8 DISCUSSÃO SOBRE OS RESULTADOS E VALIDAÇÃO DA SISTEMÁTICA123
4.8.1 Relativamente à etapa preparatória 123
4.8.2 Relativamente à etapa 1 123
4.8.3 Relativamente à Etapa 2 124
4.8.4 Relativamente à Etapa 3 124
4.8.5 Relativamente à Etapa 4 125
4.8.6 Relativamente à Etapa 5 126
4.8.7 Relativamente à Etapa 6 126
4.8.8 Relativamente à Etapa 7 128
4.8.9 Relativamente à Etapa complementar.....128
5 COMENTÁRIOS FINAIS.....129
5.1 CONCLUSÕES.....129
5.2 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS 131
REFERÊNCIAS.....133
APÊNDICE 1: CUSTOS HISTÓRICOS DO ANO DE 2005.....139
APÊNDICE 2: CUSTOS HISTÓRICOS DO ANO DE 2006ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.
APÊNDICE 3: CUSTOS HISTÓRICOS DO ANO DE 2007ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.
APÊNDICE 4: DIRECIONADORES DOS ITENS DE CUSTOSERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.
APÊNDICE 5: QUESTIONÁRIO APLICADO ....ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Princípios de Custeio	28
Figura 2	Características dos princípios de custeio	30
Figura 3	Exemplo da Distribuição dos Custos no Método dos Centros de Custos	33
Figura 4	Vantagens e Desvantagens do Método ABC	37
Figura 5	Fluxograma das Etapas Sugeridas no Método UEP	40
Figura 6	Características dos métodos de custeio	43
Figura 7	Composição do Preço de Venda Praticado	44
Figura 8	Resumo das Principais Influências sobre o Preço de Venda	46
Figura 9	Políticas de Formação de Preço	48
Figura 10	Etapas Básicas do Método do Custo-alvo	57
Figura 11	Etapas da Sistemática Proposta	62
Figura 12	Organograma da empresa	73
Figura 13	Principais concorrentes da empresa	80
Figura 14	Macroprocessos da empresa	81
Figura 15	Exemplo da planilha de despesas	82
Figura 16	Mapa de negócio da empresa	85
Figura 17	Lista dos serviços oferecidos pelo hotel	87
Figura 18	Lista de atividades de cada setor	102
Figura 19	Nível de interação entre as atividades e os clientes	103
Figura 20	Nível de relação entre as atividades e à necessidade dos clientes	104
Figura 21	Requisitos mínimos dos processos	108
Figura 22	Parâmetros internos para análise	114
Figura 23	Parâmetros externos para análise	116
Figura 24	Fatores considerados fundamentais no processo de negociação	119
Figura 25	Pontos de monitoramento para os processos do hotel	121

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 Critério de pontuação utilizado....75
Tabela 2 Características dos fornecedores de material de estoque....75
Tabela 3 Características dos fornecedores de material de expediente....76
Tabela 4 Características dos forncedores de serviços e recursos....76
Tabela 5 Características dos fornecedores de manutenção....77
Tabela 6 Tipos e representatividade dos clientes da empresa....78
Tabela 7 Custos projetados para 2008....90
Tabela 8 Ocupação média histórica do hotel....91
Tabela 9 Metas mensais de ocupação para 2008....92
Tabela 10 Preços dos concorrentes referentes a março de 2008 – Quarto simples....93
Tabela 11 Preços dos concorrentes referentes a março de 2008 – Quarto duplo....94
Tabela 12 Preços dos concorrentes referentes a março de 2008 – Quarto triplo....94
Tabela 13 Cálculo preliminar do preço-meta....95
Tabela 14 Cálculo do preço-meta....95
Tabela 15 Ocupação média de cada tipo de acomodação....96
Tabela 16 Cálculo do custo-alvo para 2008....97
Tabela 17 Cálculo de definição da meta bruta de redução de custos para 2008....98
Tabela 18 Metas brutas desdobradas por setor....99
Tabela 19 Despesa de cada item de custo....106
Tabela 20 Custo estimado de cada atividade....107
Tabela 21 Metas ajustadas de redução de custos....121
Tabela 22 Comparação entre as metas brutas e ajustadas....127

1 COMENTÁRIOS INICIAIS

1.1 INTRODUÇÃO

Com a transformação de uma economia localizada para uma economia globalizada, as empresas necessitam, cada vez mais, oferecer produtos com boa qualidade, *design* atraente, um pacote de serviços incluso e ainda baixo custo. A diminuição dos custos, então, se torna fundamental para a empresa conseguir sobreviver dentro da pressão exercida pela concorrência, envolvendo cada vez mais um número maior de empresas (GANDHINATHAN *et al.*, 2004).

Segundo Gagne e Discenza (1995), os sistemas de custeio internos tradicionais, utilizados na maioria das empresas, disponibilizam uma quantidade limitada de informações, restringindo o poder de decisão dos gerentes. Sendo assim, com o ciclo de vida dos produtos estando cada vez mais curto, tornando muito mais dinâmica a geração de gastos, torna-se fundamental a busca por novos sistemas de custeio que garantam as informações suficientes na busca pela diminuição contínua dos custos (PENSO, 2003).

Drucker (1993) já dizia que os clientes não enxergam como uma obrigação pagar um preço alto para assegurar os ganhos desejados pelas empresas, eles apenas se disponibilizam a pagar o preço máximo que o mercado consumidor está disposto a pagar. Então, como a exigência do consumidor final vem se tornando cada vez maior, as empresas ficam pressionadas a firmar os seus preços de acordo com o que o mercado está disposto a pagar (MONDEN, 1995). Sendo assim, as organizações precisam buscar novas estratégias de custeio e de formação de preços, para o ingresso de maneira competitiva dentro desta nova realidade. Che (2003) complementa que a melhor estratégia para uma empresa é conhecer os seus clientes e entender o que eles realmente desejam. E, se junto a isso, a empresa conseguir antecipar os passos dos seus principais concorrentes, a mesma poderá ingressar no mercado com a estratégia adequada, agindo de maneira correta frente aos clientes e aos concorrentes.

As definições das estratégias de gestão de custos e de formação dos preços passaram a ser determinantes na sobrevivência das empresas. Cabe ressaltar, ainda, que as estratégias adotadas pelas empresas funcionam como diferencial competitivo no ambiente contemporâneo de negócios. Para Shank e Govindarajan (1997), a gestão estratégica de custos tem como papel principal a análise dos custos, porém, diferindo de inúmeras formas, dependendo de como a empresa escolha competir. O projeto de gestão ou controle de custos é função da estratégia básica escolhida pela empresa. Hansen e Mowen (2001) complementam que o posicionamento

estratégico é a definição da abordagem estratégica a ser adotada pela empresa, sendo possível uma combinação entre duas ou todas as abordagens, sendo elas:

a) Liderança de custos: o objetivo de uma estratégia de liderança em custos é oferecer um produto que contemple as necessidades dos clientes a um custo menor do que aquele oferecido pelos concorrentes;

b) Diferenciação: uma estratégia de diferenciação pretende oferecer aos clientes um produto diferenciado, com um maior valor agregado. Uma vantagem competitiva é criada oferecendo algo para o cliente que não é oferecido pelos concorrentes;

c) Focalização: o objetivo da estratégia de focalização é selecionar e enfatizar uma parte do mercado ou um grupo específico de clientes, no qual competir. Uma possibilidade é selecionar os mercados e clientes que parecem mais atraentes do que outros.

Assim, independente da estratégia escolhida, as empresas devem promover ações coordenadas e integradas visando sempre atingir sua missão e metas (ESBER, 2004). Pereira (2000) complementa que é fundamental a preocupação com a visão estratégica de toda a cadeia em que o mercado está inserido, analisando desde os fornecedores primários até os clientes finais. Na mesma linha, Júnior (2000) afirma que o estudo das relações das empresas com seus fornecedores apresenta papel fundamental na condução das estratégias estabelecidas.

Compete às empresas buscar formas racionais e sistemáticas de gerenciamento de seus custos, que envolvam níveis competitivos de custo e preços. Assim, uma competente administração de custos dos produtos torna-se um fator fundamental para o sucesso da organização (MONDEN, 1995). Esforços da gerência no sentido da redução dos custos são determinados por decisões estratégicas e estão intimamente ligados a elas. Morgan (l993) diz que o controle dos custos dos produtos é levado novamente ao centro do processo gerencial. Os sistemas de custeios apresentados na literatura definem fases que contemplam, parcialmente, tanto a parte de gestão como a de projeto do desenvolvimento do produto. No entanto, estes modelos apresentam lacunas principalmente nas fases que correspondem ao projeto do produto devido à falta de detalhamento e sistematização das mesmas (PENSO, 2003).

Diante disso, os sistemas tradicionais de custos, utilizados para a gestão de custos nas empresas, tornaram-se obsoletos e inadequados para a atual realidade e dinamismo dos negócios, mostrando-se ineficientes para responder, de maneira adequada, as novas demandas relacionadas às flutuações de mercado e às informações gerenciais necessárias. No setor de

serviços, em específico no setor hoteleiro, as mesmas preocupações devem ser consideradas na elaboração e acompanhamento das estratégias de controle de custos e formação de preços. Segundo Araújo (2001), neste setor existe uma pulverização do mercado devido à crescente expansão percebida nos últimos anos, tornando a preocupação com as necessidades dos clientes fundamental e determinante. Sendo assim, torna-se fundamental a necessidade de preocupação com os custos internos das empresas, uma vez que isto pode representar a sua sobrevivência. Portanto, a gestão de custos no setor de serviços, especificamente no setor de hospedagem, deve fazer parte do dia-a-dia da empresa, contribuindo de forma eficiente ao processo de tomada de decisão, gerando condições favoráveis à sobrevivência do hotel a médio e longo prazo.

1.2 TEMA

Esta dissertação de mestrado aborda o tema da gestão estratégica de custos, focalizando principalmente na metodologia do custeio-alvo. A discussão está centralizada na relação entre a estratégia competitiva e a gestão de custos da empresa, buscando a otimização de seus processos visando a preparação das empresas para se adaptarem às oscilações de mercado e às necessidades dos clientes. Para isso, entende-se como necessária a operacionalização da metodologia de custeio-alvo frente às constantes mudanças nos cenários competitivos, desdobrando as metas de redução de custos a partir da análise da melhor alternativa encontrada. O tema deste trabalho está inserido dentro de um campo de atuação onde a metodologia aplicada, o custeio-alvo, não é completamente abordada pelos autores do assunto. A área de aplicação escolhida foi a área de serviços, mais especificamente, a área de turismo, sendo o trabalho aplicado no setor hoteleiro.

1.3 OBJETIVOS

Os objetivos desta dissertação se subdividem em principal e específicos, como descrito a seguir.

1.3.1 Objetivo Principal

Esta dissertação tem como objetivo principal desenvolver uma sistemática de operacionalização da metodologia de custeio-alvo, que contemple as principais etapas

necessárias para o desdobramento das metas brutas de custo em metas ajustadas (por setor, processo ou atividades).

1.3.2 Objetivos Específicos

Como objetivos específicos, tem-se:

a) Identificar os elementos estratégicos de mercado a serem considerados na operacionalização da metodologia de custo-alvo;
b) Identificar os elementos de custeio e de precificação considerados fundamentais e compatíveis para o desenvolvimento da metodologia a ser proposta;
c) Aplicar parcialmente a sistemática proposta a fim de observar sua aderência à realidade particular do setor hoteleiro, através de um estudo de caso.

1.4 JUSTIFICATIVA DO TEMA E DOS OBJETIVOS

O aumento da competitividade entre as empresas, e a conseqüente luta pela sobrevivência, têm forçado acadêmicos e empresários de todos os setores, inclusive do setor de serviços, a refletirem e analisarem mais profundamente os sistemas de gestão de custos utilizados normalmente pelas empresas. A partir desta análise, uma série de novas alternativas vem sendo criada a fim de satisfazer as necessidades associadas.

Nas últimas décadas várias metodologias de precificação e de controle ou alocação de custos surgiram em todos os cantos do mundo. Dentre as metologias de controle ou alocação de custos se destacam algumas, listadas a seguir: (i) Método dos Centros de Custos, criado na Alemanha em 1900; (ii) Método do Custo-Padrão, criado nos Estados Unidos, em 1930; (iii) Método UEP (Unidade de Esforço de Produção), criado na Europa em 1955 e trazido ao Brasil por Franz Allora, no início dos anos 60; (iv) Modelo de análise de custos da TOC (Teoria das restrições), criada em Israel, no início da década de 70 e (v) Método ABC/ABM, criados nos Estados Unidos em 1985. Enquanto que dentre as metologias de precificação, pode-se citar: (vi) Modelo de precificação do sistema GECON (Sistema de Informação de Gestão Econômica), desenvolvido pelo professor da USP Armando Catelli, a partir da década de 70 e (vii) Custo-Alvo, criado no Japão, também em torno de 1970.

A grande quantidade de metodologias de alocação de custos e de formação de preços caracteriza a importância do assunto no cenário atual, e leva à procura de uma sistemática ótima de operacionalização dos métodos. Ellram (2000) afirma que a metodologia utilizada

pelas empresas deve englobar todos os setores da empresa e da cadeia de suprimentos, assim como a mesma deve se adaptar à realidade do mercado em que atua. Esber (2004) complementa que a necessidade dos consumidores é fator fundamental na obtenção de informações para a tomada de decisão, gerando as informações necessárias para toda a cadeia de valor da empresa, envolvendo todos os setores. Visto isso, uma das metodologias que vem sendo implementada nas empresas, principalmente no ocidente, que visa contemplar algumas destas necessidades referenciadas, é a metodologia do custeio-alvo.

A metodologia do custeio-alvo é uma ferramenta estratégica que permite a uma organização combinar as dimensões qualidade e custo simultaneamente. Não objetiva apenas a redução de custos, mas sim a gestão de lucros, controlando os custos antes da sua ocorrência, isto é, no estágio de projeto (ESBER, 2004). Segundo Lee (1994), o verdadeiro poder da metodologia de custo-alvo é permitir que as empresas motivem seus funcionários a buscarem a melhoria contínua e a diminuição progressiva dos custos, além de forçar a criação de um plano de ação no gerenciamento dos custos da empresa.

Esta metodologia representa uma das mais recentes técnicas existentes de controle de custo, para o gerenciamento das informações na estratégia de formação dos preços dos produtos (WOODLOCK, 2000). E, apesar de ser uma metologia com aspectos únicos da cultura japonesa, onde foi criada, Pierce (2002) afirma que o conceito de custo-alvo possui algumas etapas de fácil execução para as empresas, e complementa que esta vem sendo adaptada por outras culturas com sucesso.

Cooper e Slagmulder (1999) dizem que as organizações de maior sucesso no Japão vêm utilizando a metodologia de custeio-alvo como sistema de custeio desde os anos 70, conseguindo uma vantagem competitiva frente a seus concorrentes. As empresas ocidentais começaram a utilizar esta metodologia, apresentando os resultados esperados e semelhantes às empresas orientais. Lee (1994) complementa que a adoção desta metodologia na indústria dos Estados Unidos vem apresentando resultados efetivos, da mesma maneira como aconteceu no Japão, onde a ferramenta foi criada.

No âmbito nacional, por exemplo, De Moro (2003) apresenta uma metodologia de custeio-alvo aplicada à indústria automobilística, onde encontrou resultados satisfatórios. O autor apresenta um estudo de caso aplicado à indústria nacional, que contribui para garantir a viabilidade dos investimentos realizados na criação de novos projetos ao longo do desenvolvimento e do ciclo de vida dos produtos, através da adequada definição do seu custo-

alvo e do controle desse custo desde o planejamento do produto até o momento em que ele vai para as linhas de produção.

Ellram (2000) cita algumas razões para a implementação de uma metodologia de custeio-alvo: (i) redução de custos; (ii) entender e melhorar as relações com os fornecedores; (iii) padronizar a estrutura de custos com toda a cadeia; (iv) melhorar a gestão de custos da empresa; (v) monitoramento constante dos custos e (vi) melhoria contínua. Por outro lado, Woodlock (2000) afirma que a utilização da metodologia de custo-alvo pode ser realizada por um grande número de maneiras distintas. Por outro lado, Pierce (2002) diz que a quantidade de etapas relacionadas à metodologia de custo-alvo pode ser prejudicial ao desenvolvimento da mesma em algumas empresas. Dificuldades relacionadas à geração de valor em todas as etapas podem representar trabalho extra e, conseqüentemente, perda de tempo para a empresa, o que resultaria em custos maiores.

A comparação entre a projeção dos custos com o custo-alvo que a empresa deve atingir para a obtenção de um lucro-meta desejado, permitem a identificação de metas globais de redução de custos. A maioria das metologias utilizadas pelos autores não utiliza o conhecimento dos processos internos das empresas para identificar ineficiências passíveis de redução de custos. Normalmente, as empresas se preocupam apenas com os custos projetados, criando uma cultura de análise pontual sobre os produtos ou distribuindo as metas de acordo com os custos apresentados de cada setor ou processo, deixando de lado critérios globais que influenciam no resultado econômico final da empresa. Outro problema pode aparecer decorrente do conflito que esta metodologia pode gerar entre os setores envolvidos, já que a busca pela diminuição de custos deve ocorrer com uma visão horizontal de processos. Portanto, uma sistemática de operacionalização desta metodologia poderia ser útil para o desenvolvimento e aplicação desses conceitos em empresas.

Esta ferramenta poderia ser muito útil para o setor hoteleiro, uma vez que este mercado vem crescendo cada vez mais nos últimos anos e, com a abertura das fronteiras externas, acabou atraindo o investimento das grandes redes internacionais no país, forçando os hotéis brasileiros a se tornarem mais competitivos. Este fator tem levado as empresas nacionais a aprimorarem as suas ferramentas de gestão, entre elas gestão de custos, redefinindo e consolidando o seu posicionamento dentro desse novo panorama de mercado. Franco e Noriega (2000) complementam que muitos hotéis vêm encontrando dificuldades em sobreviver a esta nova realidade e, dentre algumas razões encontradas pelos autores, destacam-se a falta de experiência dos gerentes, incapacidade de controlar e monitorar os procedimentos operacionais

internos, controle inadequado de inventário e falta de planejamento. Na mesma linha, Andrade e Brito (2000) constatam que as redes internacionais vêm promovendo sistematicamente uma política para ampliar sua participação no mercado brasileiro. Os autores complementam que este fator vem fazendo as empresas nacionais se preocuparem ainda mais com seus sistemas de gestão.

Catarino (1995) afirma que é necessária a criação de estratégias de gestão voltadas especificamente ao negócio, aplicando ferramentas que visem o conhecimento pleno da cadeia em que a empresa está inserida e otimizem o lucro gerado pelo serviço prestado. Marques (2003) complementa que para um hotel ser competitivo deve-se obter uma vantagem não só da qualidade, mas também do preço.

Para Cooper et al. (2001), a indústria turística exerce um grande impacto sobre a economia, a sociedade e o ambiente, sendo assim suficientemente importante e significativa a fim de um estudo a cerca do tema. Segundo Okumus (2002), outro fator importante para o estudo é a escassez de referencial teórico em relação ao tratamento dos custos do setor turístico, especificamente no setor de hotelaria. O autor complementa que a maioria dos estudos existentes foram desenvolvidos apenas em empresas dos Estados Unidos da América e do Reino Unido, e pouco se dedicam a entender as empresas de hospitalidade de outros países. Marques (2003) complementa que a gestão dos custos, que pretende auxiliar na tomada de decisão com informações precisas, está relacionada com a disputa com a concorrência na medida em que facilita a análise interna dos processos e seus respectivos custos, auxiliando na busca pela melhoria contínua frente seus adversários.

1.5 METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia de pesquisa se divide em método de pesquisa e método de trabalho, descritos a seguir:

1.5.1 Método de Pesquisa

As pesquisas podem ser classificadas segundo sua natureza (básica e aplicada), sua abordagem (quantitativa e qualitativa) e seus objetivos (exploratória, descritiva e explicativa), conforme (Gil, 1991).

Esta pesquisa pode ser classificada, quanto à sua natureza, como pesquisa aplicada, porque os conhecimentos adquiridos serão utilizados para uma aplicação prática, voltada para a solução de um problema identificado. Quanto à sua abordagem, pode ser classificada como uma pesquisa qualitativa, pois os fatores necessários para a elaboração da sistemática vieram de dados qualitativos. Quanto à classificação pelos objetivos, trata-se de uma pesquisa exploratória, na medida em que visa obter conhecimento do assunto através de procedimentos técnicos como a pesquisa bibliográfica e o estudo de caso.

De acordo com Yin (1989), a opção pelo método do estudo de caso deve ser feita quando do estudo de eventos contemporâneos, em situações onde os principais comportamentos não podem ser manipulados, porém é possível realizar observações diretas e entrevistas sistemáticas. Yin (1989) complementa que o estudo de caso se propõe a investigar um fenômeno dentro do seu contexto real, onde os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente percebidos, sendo que seu principal objetivo é compreender e aprofundar o estudo do problema.

1.5.2 **Método de Trabalho**

A pesquisa necessitou de várias fontes de informações. Essas fontes vão desde o material teórico (livros, artigos publicados, revistas especializadas, jornais e *websites*), que compõem a revisão teórica sobre o tema, até a coleta de dados obtidos pela observação participante. A seqüência de etapas para a realização deste trabalho está listada a seguir:

- Pesquisa bibliográfica. Esta etapa é de fundamental importância, pois a partir da literatura a sistemática será delineada. Ela tem o intuito de apresentar as principais metodologias de custeio e formação de preços encontrados na literatura, observando os principais fatores de cada método.
- Definição das principais estratégias realizadas no local de estudo e das principais técnicas de alocação dos custos para definição do preço, a partir de observação direta na empresa e dos dados arquivados.
- Definição das principais técnicas de redução de custos a partir da observação direta no local de estudo. As melhores práticas serão observadas e analisadas dentro da empresa, identificando as técnicas mais utilizadas e mais adequadas para o foco do trabalho.
- Observação e análise dos resultados obtidos, ajustando a sistemática.
- Discussões e considerações finais.

1.6 DELIMITAÇÕES DO TRABALHO

Devido à complexidade do tema proposto e o tempo necessário para se validar efetivamente uma sistemática de operacionalização do custo-alvo, esse trabalho possui algumas delimitações, a saber:

A sistemática de operacionalização da metodologia de custeio-alvo é afetada por uma série de etapas, que iniciam com decisões estratégicas e passam pelos métodos de custeios utilizados pela empresa. Não se pretende nesse trabalho realizar uma avaliação das possíveis estratégias nem dos tipos de custeios utilizados; sendo assim, o trabalho será desenvolvido a partir de estratégias e sistemas de custeio existentes dentro da empresa, podendo ser necessárias algumas adaptações de acordo com as necessidades identificadas.

O estudo de caso irá envolver apenas uma empresa; portanto, pretende-se investigar um fenômeno contemporâneo dentro de um contexto específico, não sendo aconselháveis generalizações para outros setores.

A etapa final da sistemática, de criação e acompanhamento dos projetos gerados em função das metas parciais de redução de custos obtidas, não terá sua validação completa, uma vez que para isto acontecer deveria se ter um tempo mais amplo a fim de analisar os resultados obtidos.

Os dados obtidos junto à empresa estudada são de responsabillidade da empresa, e não será foco deste estudo a análise da coerência e da veracidade das informações repassadas, visto exceções em que os valores são claramente absurdos e distorcidos.

Por fim, o estudo não tem como objetivo esgotar toda discussão sobre gestão de custos e precificação. O principal produto deste trabalho está no desdobramento das metas brutas em metas ajustadas de custos, a partir da análise dos processos internos e externos da empresa, procurando incorporar as principais técnicas necessárias para alcançar este objetivo.

1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho está organizado em cinco capítulos. O primeiro capítulo apresenta uma introdução ao tema, os objetivos da dissertação, a justificativa demonstrando a importância e a necessidade do tema, a metodologia de pesquisa e de trabalho utilizada, as delimitações do trabalho e a estrutura da dissertação.

O segundo capítulo apresenta as principais teorias dos pesquisadores da área, relacionadas ao tema proposto na dissertação. É feita uma pesquisa bibliográfica apresentando: (i) Gestão estratégica de custos; (ii) Sistema de custeio; (iii) Políticas de formação de preços; (iv) Métodos de formação de preços e (v) Custo-Alvo.

O terceiro capítulo apresenta os principais fatores observados na revisão bibliográfica, indicando quais as principais variáveis que devem ser monitoradas e observadas na operacionalização da metodologia de custo-alvo. No mesmo capítulo é apresentada a sistemática de operacionalização do desdobramento das metas do custeio-alvo, desenvolvida pelo autor.

O quarto capítulo aplica a sistemática proposta no capítulo anterior, em a um estudo de caso. Neste capítulo serão descritas as etapas da operacionalização da sistemática em uma empresa do setor hoteleiro. Também serão apresentados os resultados encontrados, identificando os principais pontos encontrados durante o desenvolvimento do trabalho. Uma vez que a sistemática tenha sido aplicada, a mesma será ajustada a partir da definição das melhores práticas apresentadas no estudo.

O quinto capítulo apresenta as considerações finais a partir do estudo desenvolvido, apresentando as conclusões em função das limitações da pesquisa. Neste capítulo também são propostas sugestões para trabalhos futuros que possam dar continuidade ao trabalho desenvolvido.

2 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

A gestão de custos é vista, normalmente, como o processo de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais. Abrangendo questões mais amplas, a Gestão Estratégica de Custos é a análise dos custos empresariais dentro de um contexto onde os elementos estratégicos são considerados, assim como possíveis alternativas para alcançar os mesmos (SHANK ; GOVINDARAJAN, 1997).

Na Gestão Estratégica de Custos as informações sobre os custos são usadas para desenvolver as estratégias necessárias para alcançar a missão da empresa. Nesta premissa, os sistemas de custeio existem, principalmente, para facilitar o desenvolvimento e a implementação da estratégia organizacional. Horngren et al. (2000) ressalta que a gestão estratégica de custos pode ser utilizada como importante instrumento gerencial na condução dos negócios, e complementa que a gestão de custos dentro da empresa, em companhia do uso adequado da informação obtida, pode representar um diferencial estratégico. Esta união das informações de custos e informações estratégicas ajuda a empresa a alcançar os seguintes objetivos:

a) Apoio à formulação e comunicação de estratégias empresariais;

b) Escolha de ações táticas para a implementação dessas estratégias;

c) Fornecimento de subsídios ao desenvolvimento e implementação de um sistema de controle gerencial mensurável para a monitoração dos objetivos estratégicos estabelecidos.

Antes de começar a apresentar os principais sistemas e princípios de custeio, é importante a apresentação de alguns conceitos relacionados à gestão de custos, que são de fundamental importância para o entendimento do decorrer do estudo. Dependendo do autor, os conceitos podem se diferenciar. Para o estudo em questão serão utilizados os conceitos apresentados por Bornia (1995), apresentados a seguir:

- Gasto: é o valor dos bens ou serviços adquiridos pelas empresas;
- Custo: é o valor dos bens ou serviços utilizados de maneira eficiente nos processos das empresas, isto é, o que deveria ser utilizado para a obtenção de um produto ou serviço, excluindo perdas e ineficiências;
- Perda: é o valor de bens ou serviços consumidos de forma ineficiente e anormal;

- Custo fixo: são os custos que não dependem do volume de produção em um determinado intervalo de tempo, são obtidos a partir da soma de todos os fatores fixos da empresa. Este custo ocorrerá mesmo que não haja produção;
- Custo variável: são os custos que variam de acordo com a produção ou com a quantidade de trabalho;
- Custo semi-variável: são os custos que se caracterizam por combinar uma parte fixa, que não depende do volume de produção, e uma parte variável, que se modifica em função do volume de produção;
- Custos diretos: são os custos que podem ser apropriados diretamente, são aqueles que possuem critério de distribuição claramente definidos;
- Custos indiretos: estes custos sao referentes àqueles que não se podem ser apropiados diretamente, portanto são apropriados de acordo com critérios pré-definidos.

2.1 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS NO SETOR DE SERVIÇOS

O setor de serviços vem crescendo em todo mundo. Atualmente o mercado de serviços é responsável por, aproximadamente, 70% da porcentagem de trabalhadores na indústria nos Estados Unidos (FITZSIMMONS; FITZSIMMONS, 1997). Já em relação à realidade brasileira, Perez; Oliveira e Costa (1999) afirmam que o setor de serviços tornou-se extremamente expressivo na economia do país e que esta tendência é verificada na maioria dos mercados mundiais e complementam que esse novo panorama se da pelos seguintes motivos:

a) Diminuição da participação da mão-de-obra no setor de transformação decorrente da autonomação e da informatização dos processos industriais;
b) Pressão por parte dos sindicatos para melhoria do ambiente de trabalho e conseqüente robotização para diminuir o risco do ser humano em atividades de alto risco;
c) Terceirizações das atividades que não agregam valor direto ao produto ou que são consideradas complexas e inadequadas para a realidade das empresas;
d) Crescimento das atividades relacionadas a lazer, turismo, cultura e esportes, devido a crescente necessidade da população por uma qualidade melhor de vida;
e) Crescente globalização dos mercados financeiros e de capitais.

Diferente das atividades relacionadas à manufatura, as atividades do setor de serviços apresentam características únicas, fazendo com que a gestão e a análise destas operações sejam distintas das usuais. Segundo Kotler e Armstrong (1998), serviço é toda atividade, considerada intangível, que uma parte pode oferecer à outra e que tem como resultado um bem ou benefício. Conforme os autores, algumas características diferem os serviços dos bens:

a) Os serviços são intangíveis antes do momento da compra, isto é, não podem ser sentidos, cheirados, ouvidos e vistos;
b) Os serviços são inseparáveis de seus fornecedores. Existe o constante contato entre prestador e receptor;
c) Apresentam característica de variabilidade. A qualidade do serviço depende de qm o executa e da percepção de quem recebe;
d) Os serviços não podem ser estocados.

A gestão de custos em serviços ainda está começando em comparação à apreciação existente na manufatura. Os principais estudiosos da área de custos se preocupavam, até um tempo atrás, exclusivamente com a apuração e análise dos custos referentes às empresas industriais. Da mesma forma, é raro encontrar alguma empresa de serviços que apresente um sistema de custeio bem estruturado e de acordo com suas reais necessidades.

As empresas do setor de serviços necessitam de uma gestão de custos para incorporar dentro da empresa uma cultura de análise e alocação de custos, para identificar os custos dos produtos e reduzir os custos desnecessários. De acordo com Castelli (1992), uma das principaus deficiências detectada nas empresas prestadoras de serviços é a falta de controle sobre os custos de suas atividades, uma vez que apesar de elas não apresentarem um alto custo, possuem uma ineficácia bastante aparente.

Cabe ressalta que não há diferenças relevantes nos aspectos conceituais entre os elementos de custeio em empresas industriais e empresas prestadoras de serviços. Sendo os principais conceitos podem ser adaptados a ambas as situações. Similarmente às empresas do setor de manufatura, as empresas prestadoras de serviços apresentam uma estrutura de custos tradicional, podendo ter seus custos dividos em diretos e indiretos, variáveis, fixos e semivariáveis. Da mesma forma, as principais metodologias de alocação de custos e as principais ferramentas de análise são implementáveis nas empresas do setor de serviços.

A implementação de um sistema de custeio estruturado é considerado fundamental em empresas do setor de serviços, visto que contribui para a empresa criar parâmetros internos para analisar e revitalizar a sua estrutura de controle, assegurando o conhecimento necessário a todos os fatores que interferem nas operações da empresa.

O setor de hotelaria apresenta uma lacuna neste quesito pois, devido à complexididade de implementação e à falta de um sistemática específica aplicável aos hotéis, as atividades de custos dentro das empresas são tratadas de maneira secundária ou equivocada. Castelli (1992) complementa que diversos hotéis preferem não adotar um sistema de custeio estruturado, alegando que a sua utilização e implementação elevaria os custos da empresa. O autor indica que esta afirmação não é verdadeira, uma vez que todas as informações necessárias já estão disponíveis dentro das empresas, necessitando apenas saber retirá-las e analisá-las, e complementa que o elevado custo em manter um sistema de custeio se dilui no benefício trazido por esta implementação.

Segundo Silva (2000), não possuir um sistema estruturado de custos diminui a capacidade do hotel na tomada de decisões, portanto, conhecer os custos internos da empresa colabora em:

- Definição dos serviços e produtos a serem oferecidos;
- Mix de serviços e produtos;
- Definição do resultado econômico;
- Melhoramento da competitividade;
- Redução do risco de novos investimentos;
- Facilita uma análise para possíveis terceirizações.

Já para Castelli (1992), o sistema de custos pode ser fundamental para um hotel quando:

- Auxilia o controle através do estabelecimento de padrões internos;
- Facilita a orçamentação e outras formas de previsão;
- Auxilia no processo de tomada de decisão.

Segundo Eller (2002), em busca de inovar os meios de hospitalidade, os hotéis devem buscar meios que identifiquem, mensurem, e analisem os custos dos produtos, a fim de eliminar ou reduzir atividades que não agreguem valor aos produtos, bem como os desperdícios, que apenas aumentam o custo dos produtos, sem agregar valor ao mesmo.

2.2 SISTEMAS DE CUSTEIO

Mowen e Hansen (2001) enfatizam que um sistema de gestão de custos integrado sugere uma necessidade da administração de enfatizar a utilização das informações obtidas para toda a cadeia de valores da empresa. Segundo os autores, a preocupação principal deve ser a obtenção e a distribuição correta das informações necessárias para os usuários internos da empresa. Os autores resumem em três os objetivos principais de um sistema de custeio:

a) Fornecer informações para computar os custos de serviços, produtos ou outros objetos de interesses da gestão;

b) Fornecer informações para o planejamento e controle;

c) Fornecer informações para tomada de decisão.

Ao abordar o tema sistemas de custeio, é necessário realizar uma distinção entre a geração de informações, de acordo com as necessidades da empresa e a problemática de alocação de custos, sejam eles diretos ou indiretos. Segundo Bornia (2002), um sistema de custeio pode ser analisado sob dois pontos de vista:

- Princípios de custeio (informações úteis para análises de curto, médio e longo prazo);
- Métodos de custos (alocação dos custos indiretos e diretos).

Conforme Martins (1997), para a definição de um sistema de custeio a ser adotado, torna-se necessário decidir pelo método de custeio que melhor se adapta ao princípio de custeio escolhido. Deve-se ter em mente que esse processo de custeio deve ser compatível com a filosofia de produção adotada pela empresa, bem como com os seus processos tecnológicos definidos. Sistema de custeio, segundo Bornia (2002), é o conjunto formado pelo princípio de custeio e pelos métodos de custos utilizados para operacionalizá-lo.

Com a diminuição do ciclo de vida dos produtos e as constantes mudanças do mercado, torna-se vital para a sobrevivência da empresa a utilização de um sistema de custeio robusto que se adapte à nova realidade de mercado, permitindo alocar de forma correta os novos recursos necessários.

2.2.1 Princípios de Custeio

Segundo Bornia (2002), os sistemas de custeio podem tratar as informações obtidas para a tomada de decisão da empresa obedecendo três princípios de custeio básicos, que

apresentam em comum a característica de tratar da mesma maneira a alocação dos custos variáveis aos produtos. Em contrapartida, esses princípios apresentam diferenças significativas quanto ao tratamento da alocação dos custos fixos aos produtos. Segundo o autor, os três princípios de custeio básicos são:

a) Absorção total;

b) Absorção ideal;

c) Custeio variável.

O autor diz que os princípios de custeio devem ser seguidos pelos sistemas de custeio das empresas, a fim de gerar a informação adequada ao gestor para o auxílio à tomada de decisão. Beber et al. (2004) complementam que, ao analisar a fundo os princípios de custeio utilizados pelas empresas, percebe-se que não existe um princípio que avalie se as perdas são realmente inerentes aos processos no período de análise ou se são devido à ineficiência das operações. Diante disso, os autores apresentam dois novos princípios de custeio - custeio variável parcial e custeio por absorção parcial – que visam permitir ao gestor, tomador de decisão, uma visão mais ampla dos custos reais de cada operação. Os cincos princípios serão apresentados a seguir, e um pequeno resumo dos mesmos pode ser visto na Figura 1.

Princípio de Custeio por Absorção Total

O princípio de custeio por absorção total tem como principal característica o fato de que cada unidade de produto absorve uma parcela de todos os gastos ocorridos dentro da empresa (BORNIA, 2002). Martins (1997) complementa que a apropriação destes gastos é feita apenas para os produtos bons produzidos, desconsiderando refugos e produtos defeituosos.

Este princípio é aceito pela contabilidade fiscal brasileira e, portanto, utilizado em todas as empresas. Porém, segundo Kraemer (1995), as empresas atualmente utilizam este princípio não apenas para a sua contabilidade financeira (questões legais), mas também como auxílio à tomada de decisão dentro da empresa, relegando a contabilidade gerencial.

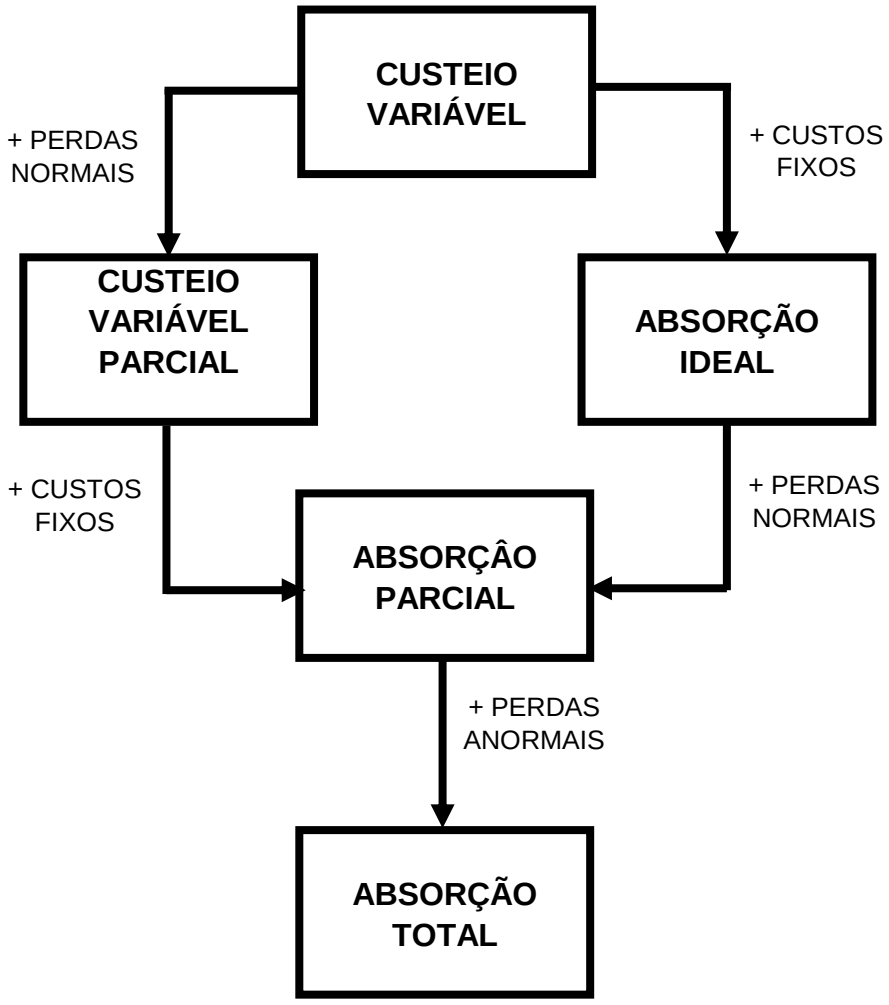

Figura 1 Princípios de Custeio

Fonte: adaptado de BEBER et al. (2004)

Neste princípio, os custos unitários sofrem influência direta do volume de produção, tendo em vista que todos os custos considerados serão obtidos na razão do montante de produção de cada produto. Neste sentido, os custos que não têm relação direta com o volume de produção, em conjunto com custos que mantêm essa relação direta, tendem a exercer uma influência na precificação dos produtos, levando, por vezes, a critérios de formação de preços não competitivos (HORNGREN et al., 2000).

A principal desvantagem deste princípio é de que ele atende parcialmente aos objetivos modernos da gestão de custos nas organizações, não evidenciando de forma efetiva os esforços na obtenção dos produtos e serviços, à medida que não estratifica de maneira adequada as perdas relacionadas aos sistemas. Desta forma, esses custos distorcidos podem gerar informações equivocadas para a tomada de decisão.

Princípio de Custeio por Absorção Ideal

Este princípio considera que todos os custos fixos e variáveis devem ser alocados aos produtos. Porém, as perdas relacionadas ao sistema, consideradas normais ou anormais, não são alocadas aos produtos, sendo elas consideradas como perda do período. Neste princípio, o custo do produto não depende do volume produzido, uma vez que o cálculo do custo a ser alocado ao produto depende da capacidade instalada da organização, e não da produção em determinado período (BORNIA, 2002).

Princípio de Custeio Direto ou Custeio Variável

Neste princípio de custeio, somente a parcela dos custos variáveis é computada nos produtos, sendo que os custos fixos indiretos são contemplados diretamente no resultado global do período. Diante desses aspectos, surge então, o custeio variável, que simplesmente desconsidera qualquer distribuição dos custos indiretos aos produtos, tratando-os como despesas do período (BORNIA, 2002).

Princípio de Custeio por Absorção Parcial

Este princípio parte do pressuposto que existem perdas normais relacionadas ao sistema, isto é, perdas que podem ser mensuradas e pré-estabelecidas como padrões esperados. Segundo Beber et al. (2004), esse princípio desdobra o princípio por absorção ideal e ajuda na análise das perdas normais e anormais, pois força a análise mais fina sobre esse assunto, além de forçar as empresas a conhecerem mais seus processos.

Princípio de Custeio Variável Parcial

Este princípio, assim como o citado anteriormente, incorpora as perdas normais inerentes ao processo. Porém, diferentemente do princípio por absorção parcial, ele se apóia no princípio do custeio variável, onde os custos fixos, e conseqüentemente suas possíveis perdas, não são alocadas aos produtos (BEBER et al. 2004).

A Figura 2 apresenta, resumidamente, algumas características dos princípios de custeio.

Princípio de custeio	Absorção total	Absorção ideal	Custeio variável	Absorção parcial	Custeio variável parcial
Conceito usado	Gasto	Custo	Custo variável	Custo	Custo variável
Alocação das perdas normais aos produtos	Sim	Não	Não	Sim	Sim
Alocação das perdas anormais aos produtos	Sim	Não	Não	Não	Não
Parcela apropriada	Fixa + variável	Fixa* + variável	Variável	Fixa + variável	Variável
Aceito pelo fisco	Sim	Não	Não	Não	Não
Relevância para o processo de mediçao de perdas	Baixa	Alta	Média	Alta	Média

* Apenas a parte referente ao nível de atividade boa

Figura 2 Características dos princípios de custeio

Fonte: adaptado de Müller (1996)

2.2.2 **Métodos de Custeio**

Atualmente, os métodos de custeios são apresentados e discutidos sob o enfoque de duas correntes. A primeira é representada pelos métodos de custeio tradicionais que, segundo Martins (1997) tiveram sua origem após a revolução industrial, devido à necessidade de controle e avaliação dos estoques. Com o tempo, surgiu a necessidade pela busca da informação a fim de ajudar na tomada de decisão da empresa. Com ela, aparece um novo enfoque determinado gestão estratégica de custos, que possui suas bases devido a nova exigência do de um mercado extremamente competitivo e dinâmico. A principal motivação para a geração de novos métodos de custeio foi a detecção da fragilidade dos métodos tradicionais de custeio em avaliar e alocar os custos indiretos de fabricação, cada vez maior na relação com os custos totais das empresas. Os métodos tradicionais de custeio são o método do custo-padrão e o método dos centros de custo, enquanto que os métodos de gestão estratégicas de custos são o Activity-Based Costing (ABC) e o método da UEP.

Método do Custo-Padrão

O Método do Custo-Padrão foi concebido no final do século XIX, nos Estados Unidos, e continua sendo muito utilizado em seu país de origem. O método tem como principal objetivo fornecer informações para o controle dos custos da empresa através da criação de um

padrão de comportamento, gerando elementos comparativos entre o realizado e o previsto pela empresa. Assim, é possível observar diferenças significativas entre o realizado e o padrão estabelecido, para então analisar as causas dessa diferença a fim de corrigir as distorções. Bornia (2002) ressalta que o custo-padrão não se enquadra exatamente no termo método, uma vez que trabalha com a informação para o auxílio do controle gerencial de custeio, não se restringindo ao cálculo dos custos dos produtos ou serviços. Neste trabalho será utilizado o termo método para o custo-padrão, uma vez que a maioria dos autores da área utiliza essa terminologia.

Segundo Kraemer (1995), este método é indicado para a alocação de custos de matéria-prima (MP), podendo ser utilizado também para a mão-de-obra direta (MOD) somente nos casos em que a utilização do funcionário pode ser distribuída perfeitamente a cada produto ou processo. Porém, devido à flexibilização da MOD – realidade entre as empresas atualmente - a utilização deste método para este meio apresenta uma relação ruim de custo e benefício, normalmente não sendo adequado (MARTINS, 1997).

Portanto, o custo-padrão é uma metodologia de controle gerencial de custeio, utilizado principalmente nos custos de matéria-prima e não sendo recomendável sua utilização nos custos de transformação e nos custos indiretos. Este método consiste em:

1. Fixar um padrão para os custos, servindo como referência para a análise dos custos;
2. Determinar o custo real incorrido em determinado produto;
3. Realizar o levantamento da variação ocorrida entre o real e o padrão estabelecido;
4. Analisar as variações encontradas a fim de encontrar as causas desse desvio.

Segundo Bornia (2002), o custo-padrão deve ser utilizado em conjunto com outras metodologias de alocação de custos, já que não tem como essência o cálculo do custo do produto, apenas pretende identificar e analisar os desvios encontrados frente aos parâmetros pré-definidos.

O cálculo dos custos de matéria-prima é realizado pela multiplicação da quantidade de matéria-prima utilizada, em um determinado período, pelo custo unitário da matéria-prima. Então, a partir desta informação obtida, realiza-se a comparação com o padrão fixado pela empresa, podendo discriminar as variações encontradas de acordo com diversos fatores – externos ou internos - específicos. Essa comparação é realizada através da diferença entre o

custo-padrão de matéria-prima (quantidade padrão a ser consumida, multiplicada pelo preço unitária padrão) e o custo real de matéria-prima. A partir desta análise, pode-se detectar se a variação ocorreu devido ao não atingimento do preço-padrão, do não atingimento da quantidade padrão ou por causa dos dois fatores em conjunto.

Método dos Centros de Custo

O método dos centros de custos é de origem européia, tendo sido criado na Alemanha, em torno do ano de 1900. Segundo Kraemer (1995), este método vem sendo utilizado pela maioria das empresas no mundo, sendo muito utilizado pelas empresas brasileiras.

O método dos centros de custos também é conhecido como Método *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* (RKW), método das seções homogêneas, método BAB (*Betriebsabrechnungsbogen*) e mapa de localização de custos. Esses modelos, apesar da nomenclatura distinta, apresentam a mesma base conceitual, apresentando pequenas diferenças, principalmente na utilização prática pelas empresas. Sendo assim, todas essas definições podem ser consideradas sinônimas. Neste trabalho foi adotada a nomenclatura de centro de custos.

Este método representa os procedimentos da contabilidade de custos tradicional e somente contempla a alocação dos custos de transformação e dos custos indiretos de fabricação. O cálculo do custo da matéria-prima pode ser realizado a partir do método do custo-padrão, como por outro método alternativo.

Segundo Lere (2001), a principal característica deste método é a divisão de toda a organização em centros de custos, onde os custos totais são alocados aos centros por meio de uma base de rateio definida pela empresa e, após esta etapa, são repassadas para os produtos a partir de uma taxa de utilização do produto em cada centro de custos, conforme a Figura 3.

Segundo Hansen e Mowen (2001), um centro de custo é um centro de responsabilidade onde o gestor é responsável pelo controle dos custos gerados em um determinado período. Sendo assim, Horngren et al. (2000) complementa que cada centro de custos deve ser homogêneo, onde todos os custos incluídos possuem a mesma relação ou relações similares de causa e efeito, tornando mais apurada a alocação dos custos, principalmente os custos indiretos, para os produtos.

Bornia (2002) diz que para um centro de custos ser considerado homogêneo basta que o trabalho realizado no centro independa do produto que o utiliza, em outras palavras, todos os produtos que passam pelo centro são submetidos ao mesmo tipo de trabalho.

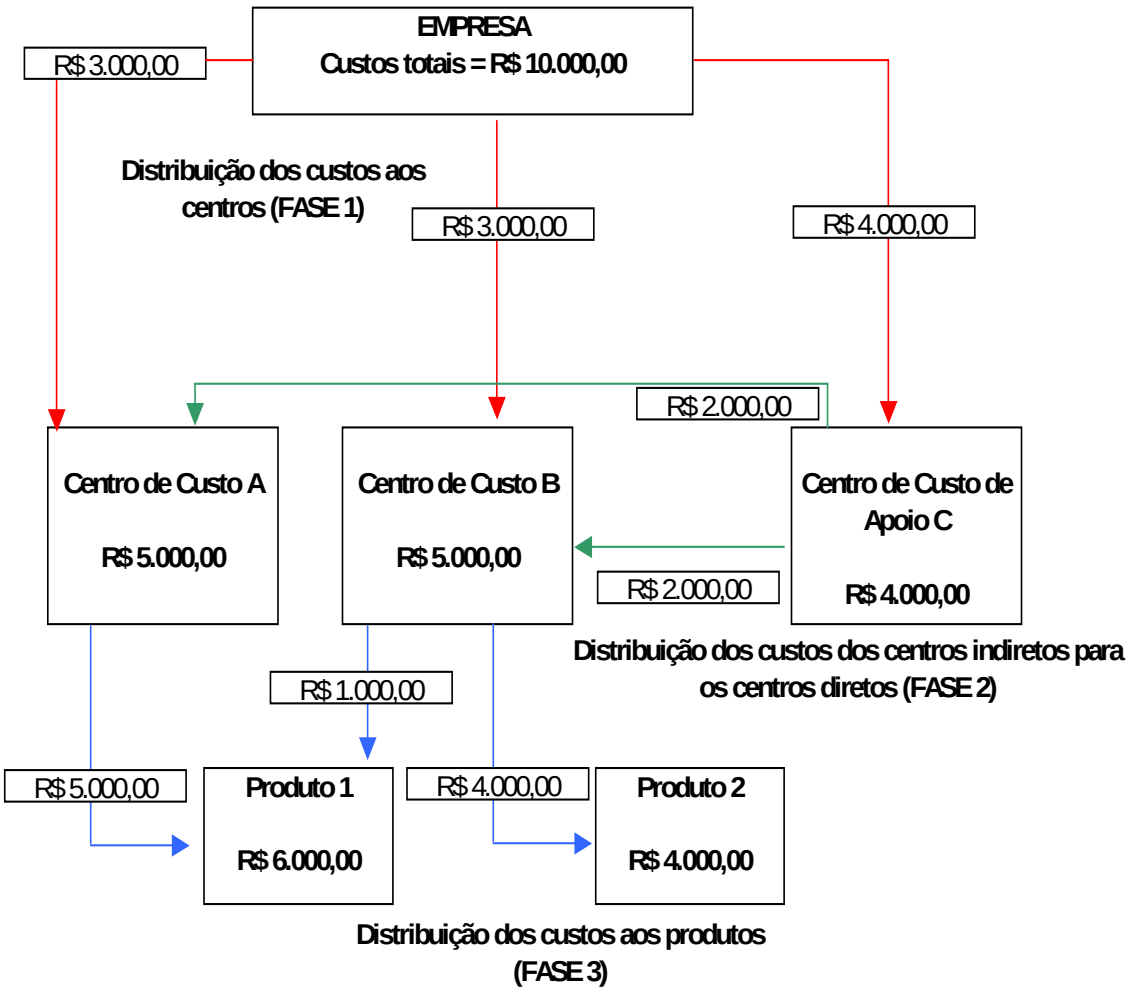

Figura 3 Exemplo da Distribuição dos Custos no Método dos Centros de Custos

Fonte: BORNIA (2002)

Este método é constantemente utilizado devido a sua simplicidade, sendo necessário apenas coletar os dados dos gastos incorridos por centro de custos e distribuí-los aos produtos nele fabricados (KRAEMER, 1995). É importante ressaltar que, normalmente, o método utiliza o princípio do custeio por absorção total, dividindo aos produtos todos os custos, inclusive as perdas dos períodos.

Segundo Bornia (2002) o método dos centros de custos é composto de cinco etapas, apresentadas a seguir:

1. Separação dos custos em itens;
2. Divisão da empresa em centro de custos;
3. Distribuição primária – identificação dos custos em cada centro;
4. Distribuição secundária – distribuição dos custos dos centros indiretos (centros de apoio que não possuem ligação direta com os produtos) para os centros diretos (centros que possuim ligação direta com os produtos);
5. Distribuição final – distribuição dos custos dos centros diretos para os produtos.
6. A divisão da empresa em centros de custos deve levar em conta fatores como a homogeneidade, a organização e a localização dos setores, assim como quem será o responsável por cada centro. Segundo Kraemer (1995), os agrupamentos são feitos conforme as funções que desempenham, tais como:

• **Centros Comuns**: função principal de coordenação de todas as atividades. Exemplos: diretoria, tesouraria, contabilidade, auditoria, departamento jurídico e etc.

• **Centros Auxiliares**: função principal de executar os serviços que beneficiam e colaboram com os processos e atividades da empresa. Exemplo: a engenharia, manutenção, administração de materiais, PCP e etc.

• **Centros Produtivos**: função principal de produção de certo produto e/ou serviço, normalmente localizado no chão-de-fábrica. Exemplo: soldagem, corte, montagem e etc.

• **Centros de Vendas**: função principal de vendas. Exemplo: importações, exportações, marketing, expedição e etc.

• **Centros Independentes**: centros produtivos que não possuem relações diretas com os produtos principais.

A terceira etapa do método dos Centros de Custos é a identificação dos custos gerais e a alocação dos mesmos aos centros. A distribuição destes custos é feita a partir de uma base de distribuição pré-definida pela empresa, ou seja, critérios para a alocação (BORNIA, 2002).

A quarta etapa do método é a realocação dos cutos alocados aos centros de custos indiretos para os centros de custos diretos. Isto é, deve-se realizar a distribuição secundária, que transfere os custos dos centros indiretos para os centros diretos (LERE, 2001).

Por último, deve-se realizar a distribuição dos custos dos centros diretos para os produtos fabricados, tendo como base de alocação o esforço que cada centro de custo ofereceu a cada produto. Bornia (2002) complementa que, pela existência desta base de rateio pré-estabelecida pela empresa, é fundamental que os centros de custos sejam bem definidos e o homogêneos possíveis.

Método ABC

O método ABC foi idealizado por pesquisadores da Universidade de Harvard - professores Robert Kaplan e Robin Cooper - no início da década de oitenta. Este método parte do princípio que os custos são gerados por atividades desenvolvidas dentro da empresa e, portanto, devem-se verificar quais as atividades que são necessárias para a execução e criação de cada produto para determinar os custos dos mesmos (BORNIA, 2002).

Hornegren (2000) diz que o método ABC, ou método do Custeio Baseado em Atividades, é uma metodologia de custeio que procura reduzir consideravelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Martins (1997) complementa que com o constante avanço da tecnologia e o aumento da complexidade dos sistemas de produção, os custos indiretos vêm crescendo consideravelmente no contexto global da empresa, tendo ainda como outro fator importante a grande quantidade diversificada de produtos, exigência de mercado, e o curto ciclo de vida dos mesmos.

Bornia (2002) complementa que a idéia básica do ABC é estabelecer os custos de cada atividade realizada dentro da empresa e compreender o seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos e estas atividades. Sendo assim, Kaplan e Cooper (2000) afirmam que o método ABC disponibiliza aos tomadores de decisão um mapa econômico mais preciso das atividades e gastos organizacionais da empresa.

O modelo ABC também indica, conforme Kaplan e Cooper (2000), quais os produtos ou serviços que realmente são rentáveis e geram lucro para a empresa, possibilitando decisões estratégicas como exploração do aumento do mercado para os produtos mais lucrativos ou

como a diferenciação do preço de venda para clientes mais complexos e mais caros, ou ainda, segundo Shank e Govindarajan (1997), permite o gerenciamento das atividades, podendo eliminar aquelas que não agregam valor ao produto final.

Segundo Bornia (2002), a idéia principal do método ABC é atribuir os custos às atividades e posteriormente atribuir custos dessas atividades aos produtos ou serviços. Sendo assim, primeiramente faz-se o rastreamento dos custos que cada atividade gerou, para posteriormente verificar como cada produto consumiu essas atividades, a fim de alocar corretamente, ou com a maior precisão possível, os custos indiretos e diretos. O sistema ABC parte do princípio de que as atividades executadas pela empresa geram custos, e que os diversos produtos consomem essas atividades. Assim, na operacionalização desse método, procura-se estabelecer a relação entre atividades e produtos, utilizando-se o conceito de direcionadores de custos. Apura-se o custo das diversas atividades sendo esses custos alocados aos produtos via direcionadores específicos (MOWEN; HANSEN 2001).

Para Abbas (2001), o objetivo do método ABC é avaliar com precisão as atividades desenvolvidas dentro de uma empresa (tanto industrial quanto de serviços), utilizando direcionadores para alocar as despesas indiretas de uma forma mais realista aos produtos e serviços. O ABC parte do princípio de que não é o produto ou serviço que consome recursos, mas sim os recursos que são consumidos pelas atividades e estas, por sua vez, são consumidas pelo produto ou serviço.

O método ABC tem utilidade tanto para o custeio de produtos e serviços quanto para a tomada de decisões, servindo como apoio à gestão estratégica de custos. Segundo Horngren et al. (2000), a mensuração do custo das atividades e do custo do produto via direcionadores de custos revelam informações importantes para a gestão empresarial. Uma informação pode ser considerada importante ou não dependendo da necessidade do usuário e o método ABC gera uma série de alternativas de possíveis análises.

O sistema ABC, segundo Kaplan e Cooper (2000), é desenvolvido com base em quatro etapas:

1- Identificação das atividades mais importantes em cada setor da empresa. Nesta etapa a empresa deve identificar as atividades que estão sendo desenvolvidas e que possuem recursos indiretos e de apoio relacionadas diretamente a elas.

2- Atribuição dos custos, de acordo com os direcionadores de custos (critérios de rateios pré-definidos), às atividades. Esta etapa implica na criação de um mapa que deve conter as informações relativas às despesas de cada atividade. As despesas geradas pelo sistema são

utilizadas pelos geradores de custos (itens geradores de custos) para calcular o quanto está sendo gasto na execução das atividades.

3- Identificação dos objetos de custos. A organização necessita das atividades para criar, gerar e entregar produtos e serviços aos seus clientes. Assim, é preciso identificar todos estes produtos, serviços e clientes, a fim de tornar as atividades e processos mais eficientes e calcular a adequada remuneração da organização.

4- Alocação dos custos das atividades aos objetos de custo. A ligação entre as atividades e os objetos de custo - produtos, serviços e clientes - são realizadas por meio de geradores de custo da atividade, que são medidas quantitativas do resultado de uma atividade.

Para melhor entendimento dos conceitos relacionados ao método ABC, a seguir são apresentadas as vantagens e desvantagens deste método (Figura 4).

VANTAGENS	DESVANTAGENS
Informações gerenciais mais concretas devido à diminuição da arbitrariedade.	Gastos elevados com a implementaçao e manutenção.
Proporciona melhor visualização dos processos da empresa.	Dificuldade em comprometer os funcionários devido à complexidade do método.
Força a empresa a criar, revisar e controlar os indicadores internos.	Necessidade de revisão constante.
Atende aos princípios da contabilidade legal.	Quantidade de informações geradas (prejudicial em alguns casos).
Identifica onde os itens estão consumindo mais recursos.	Controle interno constantemente revistos.

Figura 4 Vantagens e Desvantagens do Método ABC

Método da Unidade de Esforço de Produção (UEP)

O método da Unidade de Esforço de Produção (UEP) foi idealizado pelo Engenheiro francês George Perrin que, na época da segunda guerra mundial, criou uma metodologia que pretendia calcular, alocar e controlar os custos produtivos das empresas. Esse método foi chamado de método GP, devido às iniciais do nome de seu idealizador (BORNIA, 2002).

O método GP acabou esquecido, não havendo aplicações de seus conceitos até o final dos anos 70. Franz Allora, discípulo de George Perrin, modificou o método GP nos anos 60, denominando o novo método como UP ou UEP, vindo para o Brasil onde começou a divulgação e aplicação da nova metodologia através de uma empresa de consultoria e a ajuda de algumas universidades federais brasileiras.

Atualmente, o mercado consumidor exige que as empresas disponibilizem uma grande variedade de produtos. Essa grande variedade de produtos – excluindo, então, empresas monoprodutoras – torna difícil a mensuração da produtividade da empresa, uma vez que produtos que consomem processos e recursos diferentes (ou esforços de produção) não podem ser comparados linearmente (ALLORA e OLIVEIRA, 2005). Dessa maneira, Kliemann e Antunes (1988) e Müller (1996) dizem que o principal produto de uma empresa é o seu trabalho, ou seja, o esforço de produção que a empresa disponibiliza para a geração dos produtos, a partir do consumo dos insumos e da matéria-prima. Kraemer (1995) complementa que a matéria-prima é considerada apenas um objeto de trabalho, que é repassada aos clientes após um processo de transformação exercido pela empresa.

Segundo Allora (1996), o esforço de produção total de uma empresa corresponde ao somatório de todos os esforços produtivos parciais, correspondente ao esforço despendido de todas as operações e atividades realizadas a fim de conceder seus produtos ou serviços. O mesmo autor complementa que o cálculo do esforço de produção de cada operação ou atividade representa o esforço da máquina, esforço humano, consumo de insumos e consumo de energia elétrica, entre outros itens que podem ser considerados, levando em conta o impacto que ele representa em cada processo ou atividade.

O método da UEP busca simplificar o processo de controle de gestão a partir da unificação da produção (BORNIA, 2002). Esta unificação dá-se a partir de uma medida única que engloba diferentes fatores de produção existentes nos processos da empresa.

A alocação dos custos no método da UEP é realizada de baixo para cima, ou seja, a empresa é repartida em postos operativos, que consomem recursos, tanto diretos quanto indiretos. Segundo Kliemann e Antunes (1988) e Muller (1996), postos operativos representam uma ou mais operações que devem ser claramente parametrizadas e definidas, que mantenham seus esforços de produção constante em médio prazo, não precisando a realização de revisões seguidas. Bornia (2002) complementa que um posto operativo é composto por operações homogêneas, ou seja, máquinas que executam o mesmo processo podem ser agrupadas em um mesmo posto operativo, fazendo com que o custo do posto operativo seja a média ponderada dos custos de todas as máquinas do posto.

Após a definição dos postos operativos da empresa e da obtenção dos roteiros de produção dos diversos produtos fabricados, devem-se levantar os tempos de passagem de cada produto em seus respectivos postos operativos. O custo final de transformação do produto, necessariamente, será o somatório do custo do produto em cada posto operativo que ele passa.

É importante ressaltar que o método da UEP apresenta uma solução apenas para os custos de transformação da empresa. A matéria-prima é considerada um objeto de trabalho, uma vez que, quando o método foi desenvolvido, as empresas utilizavam, de maneira eficiente, a metodologia do Custo-Padrão, apresentada anteriormente nessa dissertação.

Segundo Kliemann e Antunes (1988), o método da UEP apresenta três princípios básicos, apresentados a seguir:

A) **Princípio do Valor Agregado**: este é o princípio mais geral do Método da UEP, onde, segundo Kliemann e Antunes (1988), o produto de uma empresa é o trabalho que ela realiza sobre as matérias-primas refletindo o valor agregado a essas matérias-primas durante o processo de fabricação (KLIEMANN; ANTUNES, 1988). De acordo com este princípio, o método da UEP enxerga a matéria-prima como um objeto de trabalho.

B) **Princípio das Relações Constantes**: independente de quais sejam os esforços de produção despendidos pela empresa, executado pelas diversas operações da empresa, a relação entre eles é constante ao longo do tempo, devendo ser atualizada. Portanto, as relações entre os esforços de produção são constantemente fixas entre si. Esta consideração parte de uma noção que é abstrata e é inerente à própria tecnologia de produção (BORNIA, 1988). A relação entre os potenciais produtivos também não deve variar ao longo do tempo.

C) **Princípio das Estratificações**: o princípio das estratificações pode ser descrito como o grau de exatidão desejado na alocação dos itens de custos aos postos operativos, isto é, quanto mais custos puderem ser alocados aos postos, mais real será a informação fornecida no final do método. No limite desta afirmação, pode-se dizer que o máximo de precisão possível que se pode alcançar ocorre quando todos os itens de despesas fabris puderem ser passíveis de serem alocados diretamente aos postos operativos.

O método da UEP pode ser dividido em cinco etapas básicas: divisão da empresa em postos operativos, determinação do foto-índice (custos horários dos postos operativos) de cada posto operativo, determinação do produto-base (produto que serve para amortecer as variações dos potenciais produtivos), cálculo dos potenciais produtivos e determinação dos valores, em UEP, dos produtos (KLIEMANN; ANTUNES, 1988; BORNIA, 2002).

Para a realização plena de todas essas etapas é necessário que a empresa busque uma série de informações que servirão como base para o desenvolvimento da aplicação da metodologia. Um fluxograma completo das etapas sugeridas no método da UEP é apresentado na Figura 5.

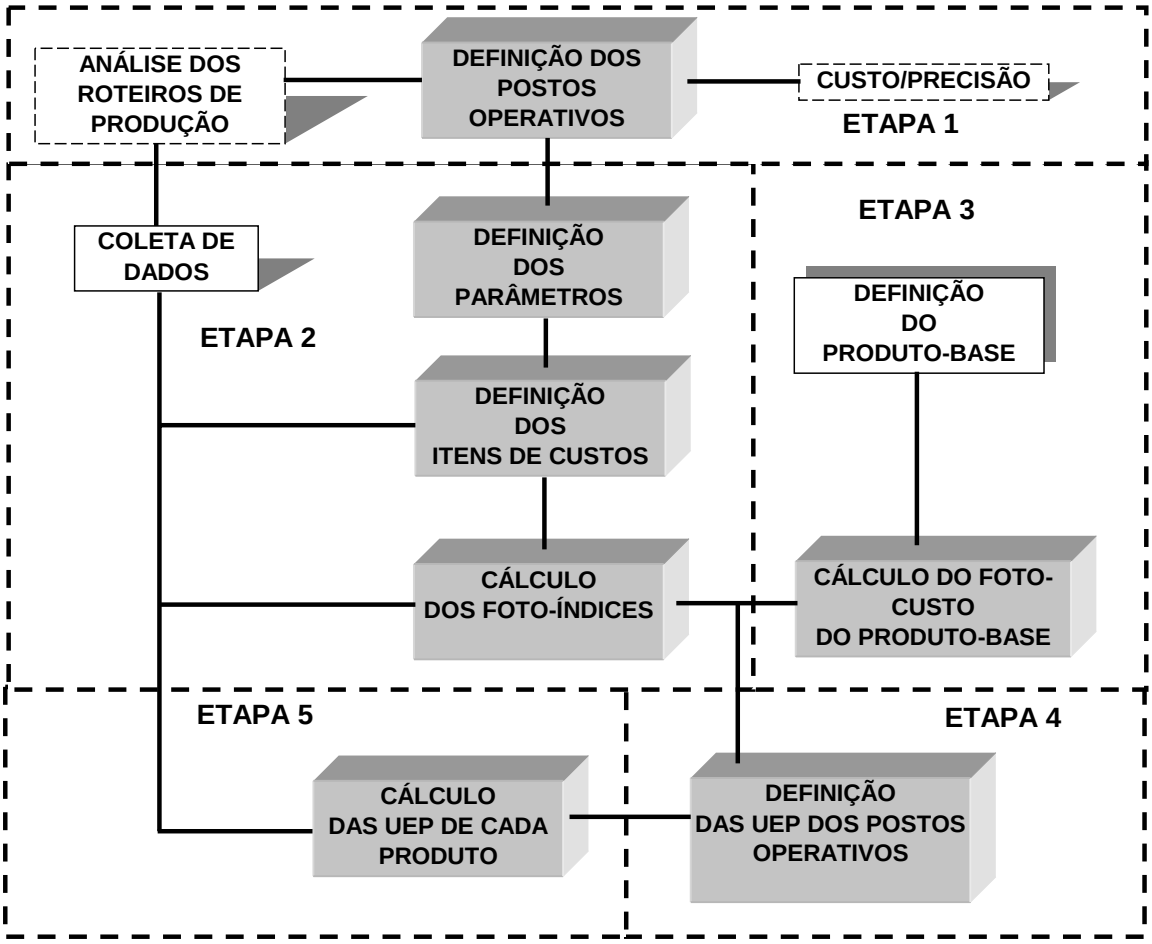

Figura 5 Fluxograma das Etapas Sugeridas no Método UEP

Fonte: Kliemann e Antunes (1988)

Na sequência, os elementos do fluxograma da Figura 5 são explicados:

- Divisão da Empresa em Postos Operativos

Considerando que a empresa possui diversas operações de produção, que exigem esforços de trabalho diferentes, dependendo das suas características, é de fundamental importância que essas operações sejam agrupadas, seguindo a regra da homogeneidade, em postos operativos. Segundo Kliemann e Antunes (1988), o posto operativo é o elemento operacional básico e fundamental da metodologia de UEP. Sendo assim, esta etapa deve ser

realizada com a maior clareza possível, pois servirá como base para toda a estruturação do método.

Desta maneira, a empresa será vista como uma união sincronizada de postos operativos, que geram os produtos ou serviços, sendo que cada posto operativo apresentando suas deficiências e limitações (BORNIA, 2002). Portanto, cada produto que passa por um posto operativo irá absorver uma parte do esforço por ele realizado.

- Determinação do Foto-Índice de cada Posto Operativo (FIPO)

A definição do Foto-Índice de cada Posto Operativo é feita a partir da análise de todos os gastos que apresentam um impacto representativo na estrutura de custos dentro da empresa. Isto é, seguindo o princípio das estratificações, não vale a pena para a empresa fazer uma análise fina de todos os gastos, se alguns desses gastos são insignificantes. A empresa deve realizar uma análise de custo e benefício da informação, até onde vale a pena estratificar. De uma maneira geral, os itens de custos utilizados são os seguintes (BORNIA, 2002):

- Mão-de-obra direta;
- Mão-de-obra indireta;
- Encargos e benefícios;
- Depreciação técnica;
- Materiais indiretos;
- Manutenção;
- Utilidades.

- Determinação do Produto Base

A escolha do produto-base pode ser feita de várias maneiras. De acordo com Allora (1996), qualquer que seja a escolha, o princípio das relações constantes será obedecido. Kliemann e Antunes (1988) dizem que o produto-base ideal, que minimiza a variação em longo prazo, é o produto mais representativo dentro dos processos produtivos da empresa, isto é, normalmente o produto que passa pela maioria dos processos. Os autores complementam afirmando que uma união de dois ou mais produtos pode ser considerado um produto-base,

uma vez que, dificilmente, em uma organização complexa, existirá um produto que passe por todos os postos operativos.

Já segundo Bornia (1988), o produto base ideal seria um produto imaginário, que englobaria a média ponderada do tempo que cada produto da empresa passa por cada posto operativo.

A escolha correta do produto base é fundamental para o método da UEP, visto que servirá como referencial para os demais esforços de produção disponibilizados pelos diversos postos operativos da empresa. Após a definição do produto-base deve-se calcular o foto-custo do produto base (custo do posto operativo em relação ao produto base escolhido), que será utilizado para o cálculo dos postos operativos na seqüência da metodologia.

- Cálculo dos Potenciais Produtivos dos Postos Operativos

O primeiro passo para calcular os potenciais produtivos de cada posto operativo é a definição de uma unidade única que servirá de padrão para o cálculo desses potenciais. A unidade mais utilizada pelas empresas e sugerida pelos autores da área é a quantidade de produtos ou componentes produzidos por hora (BORNIA, 2002). Após isso, deve-se alocar a cada posto operativo o seu valor horário – foto índice do posto operativo (FIPO). O valor resultante do FIPO de cada posto operativo pelo foto-custo base será a capacidade que o posto oferece de esforço de produção para a produção do produto-base.

- Determinação dos Valores dos Produtos em UEP

A última etapa compreende o cálculo, em esforços de produção, de cada produto ou serviço realizado pela empresa. Este cálculo é feito a partir do tempo-padrão de cada produto em cada posto operativo, sendo que este estará absorvendo uma parcela – o quanto foi utilizado – do custo horário do posto (FIPO). Após isso, divide-se este valor pelo valor do foto custo base, que servirá como referencial para os demais produtos.

2.2.2.1 Considerações finais

Em relação aos principais métodos de custeio citados, é possível estabelecer uma diferença bastante significativa entre a estrutura usada no custo-padrão e no centro de custos frente a estrutura utilizada nos métodos ABC e da UEP. Os dois primeiros, apesar de úteis e com algumas aplicações específicas – como o cálculo do gasto com matéria-prima pelo custo-padrão – apresentam algumas limitações que os outros dois métodos buscam contemplar. Entretanto, algumas diferenças básicas podem ser citadas em relações aos métodos ABC e

UEP, como por exemplo a utilização deles, preferencialmente, na área de apoio e na área produtiva, respectivamente. Visto isso, é importante ressaltar que ambos apresentam características importantes para uma empresa, sendo aconselhável a união entre os dois métodos, uma vez que existe uma complementaridade entre eles. Por fim, em consideração aos princípios de custeio apresentados, considera-se que o princípio de custeio por absorção parcial é considerado como o mais completo, portanto, devendo dar suporte aos métodos de custeio escolhidos pela empresa.

Após a discussão sobre os métodos de custeio, são apresentadas resumidamente, as principais características de cada um deles, na Figura 6, segundo Bornia (1995).

Características	**Métodos**			
	Custo-padrão	**Centro de custos**	**ABC**	**UEP**
Análise dos custos de MP	Boa	Não faz	Não faz	Não faz
Análise dos CIF	Ruim	Boa	Boa	Boa
Medição de perdas	Ruim	Ruim	Bom	Bom
Análise de despesas de estrutura	Ruim	Regular	Bom	Ruim

Figura 6 Características dos métodos de custeio

Fonte: Bornia (1995)

2.3 FORMAÇÃO DE PREÇOS

A definição do preço de venda dos produtos ou serviços é uma das decisões estratégicas mais críticas de uma empresa, e a decisão incorreta deste preço pode ocasionar em uma série de problemas. Normalmente, as empresas definem seus preços de venda de acordo com uma estimativa, enquanto deveriam seguir uma abordagem estratégica baseada na definição de metas de preços a longo prazo, modificações estratégicas na precificação e análise fina na estrutura de preços praticada (CHE, 2003).

Horngren et al. (2000) diz que a atual competitividade tem exigido das empresas a busca contínua em aprimorar a qualidade em todos os processos e atividades que executam, buscando obter a aceitação dos seus produtos e/ou serviços e alcançar não apenas a permanência no mercado que atuam, mas também outros objetivos desejados. Alguns dos aspectos que impactam a obtenção dos objetivos estratégicos traçados pela empresa são aqueles que dizem respeito à análise dos custos e suas influências nas decisões que afetam a formação do preço de venda. Este tipo de decisão não atende, de forma coerente, as necessidades que o novo mercado deseja.

O alcance do lucro desejado pela empresa não depende apenas do poder de competição da mesma frente o mercado, mas de como a empresa observa e trabalha, com seus custos e despesas, para a alocação dos mesmos para a venda de um produto, assim como o volume vendido e a estratégica praticada. Esses ingredientes interligados darão origem ao preço de venda praticado pela empresa (MOWEN; HANSEN, 2001).

Uma correta apropriação de todos os custos – vinculados corretamente a cada produto ou serviço – cria uma base para futuras negociações e uma facilidade para a flexibilização dos preços praticados e dos próprios custos de produção. Uma alocação errada dos custos aos produtos pode ocasionar um desequilíbrio entre os mesmos, obtendo informações distorcidas sobre o retorno dos produtos para o resultado global da empresa (SANTOS, 1995).

O preço de venda de um produto é formado, de uma maneira geral, pelos custos marginais e pela sua margem de contribuição (custos fixos + lucro desejado). A composição do preço de venda praticado neste caso pode ser vista na representação apresentada na figura 8:

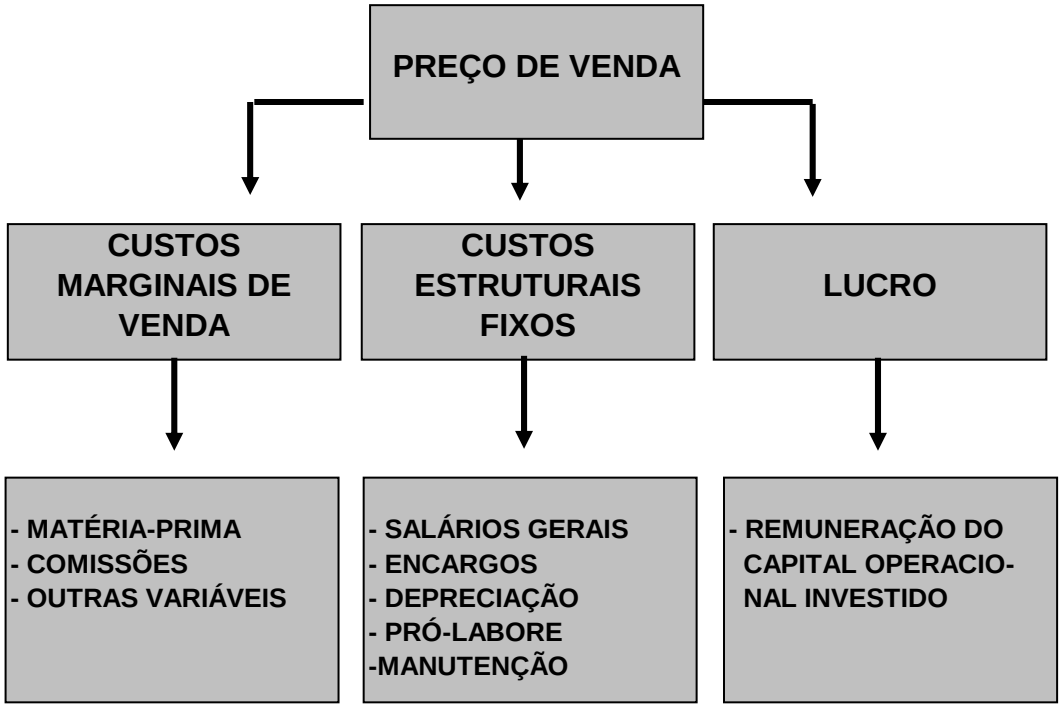

Figura 7 Composição do Preço de Venda Praticado

Fonte: Santos (1995)

Os custos marginais de venda de um produto, serviço ou mercadoria podem ser constituídos de maneiras distintas, dependendo dos processos existentes na empresa. Santos (1995) apresenta, de maneira resumida, a constituição desses custos. Segundo o autor, os custos

marginais dos produtos industrializados podem ser constituídos pelo custo da matéria-prima aplicada, pelas embalagens, pelas comissões sobre as vendas e pelos custos indiretos variáveis, enquanto que os custos marginais dos serviços prestados podem ser constituídos pelos custos dos materiais aplicados, pelas comissões sobre as vendas e pelos custos indiretos variáveis.

Já os custos fixos estão diretamente ligados à capacidade instalada da empresa. Se a empresa não produzisse nada, os custos fixos continuariam existindo (HORNGREN et al., 2000). Esses custos podem aparecer como salários e encargos sociais, honorários de diretores, depreciação de equipamentos, manutenção de equipamentos e instalações, impressos e materiais de expediente, energia elétrica (parte fixa), materiais de limpeza e EPI´s – Equipamentos de Proteção Individual.

A partir da definição dos custos marginais e dos custos fixos por produto, a última etapa da formação de preço normalmente utilizada pelas empresas é a definição da margem de lucro desejada. Segundo Santos (1995), a margem de lucro embutida no preço de venda dos produtos surge, dentre outro fatores, a partir de uma projeção de vendas esperadas.

2.3.1 **Principais Influências sobre o Preço**

Segundo Horngren et al. (2000), as principais influências sobre os preços são os clientes, os concorrentes e os custos. Segundo o autor, as empresas devem sempre examinar as questões relativas à formação do preço de venda baseando-se nos seus principais clientes, uma vez que a manutenção desses clientes é vital para as empresas. Mowen e Hansen (2001) afirmam que, em geral, os clientes procuram produtos e serviços de alta qualidade, porém com um preço baixo, sendo de fundamental importância para a empresa o controle contínuo da demanda e da oferta, uma vez que esses fatores podem influenciar muito o preço dos produtos e da concorrência.

O cliente sempre buscará pelo produto com o preço mais baixo, porém que possua as características desejadas. Desta forma, monitorar os passos dos concorrentes se torna um ponto estratégico fundamental para a sobrevivência de uma empresa. Horngren et al. (2000) diz que a variação de preço, normalmente para baixo, dos concorrentes pode forçar as empresas a diminuírem seu preço de venda, mesmo antes de diminuir seus custos. O autor complementa que atualmente a empresa precisa ter uma visão global dos seus concorrentes, uma vez que vários países adotam políticas agressivas de exportação, influenciando no mercado nacional em que eles atuam. Outro fator importante sobre o preço é que ele deve, no mínimo, cobrir todos os

custos vinculados ao produto em questão em curto prazo. Isto é, as empresas fixam os seus preços de venda de modo que superem os seus respectivos custos de fabricação. A Figura 8 apresenta um resumo das principais influências sobre o preço de venda.

A estrutura de mercado também afeta diretamente o preço de venda dos produtos. Em geral, pode-se dividir a estrutura de mercado em quatro tipos, conforme Mowen e Hansen (2001): 1) Concorrência Perfeita; 2) Concorrência Monopolística; 3) Oligopólio e 4) Monopólio. Estes são apresentados a seguir:

Figura 8 Resumo das Principais Influências sobre o Preço de Venda

1) **Concorrência Perfeita**: existem muitos compradores e muitos vendedores. Nenhum deles é capaz de manipular e controlar os preços de vendas. Os produtos são pouco ou nada diferenciados e as barreiras de entrada muito baixas, isto é, as empresas encontram facilidade para entrar na concorrência. As empresas vinculadas a esta estrutura não podem aumentar o seu preço de venda, pois ninguém compraria, e em contra partida não precisam diminuir o preço pois o mercado consegue absorver todos seus produtos pelo preço de mercado;

2) **Concorrência Monopolística**: possui características dos monopólios e da concorrência perfeita, porém apresenta uma maior similaridade ao mercado perfeitamente competitivo. Basicamente, existem muitos compradores e vendedores, porém os produtos apresentam algum ponto de diferenciação, o que provoca as empresas deste mercado uma flexibilização do seu preço de venda. As suas barreiras de entrada são baixas, isto é, a entrada neste mercado é simples e facilitada;

3) **Oligopólio**: sua principal característica é a existência de poucos vendedores, sendo difícil o acesso de entrada no mercado, uma vez que, normalmente, uma empresa domina uma indústria. Os gastos de vendas são muitos altos devido à necessidade de investimento em custos de diferenciação e de propaganda. Muitas vezes existe um líder de preço, o qual estabelece o preço que os outros seguirão;
4) **Monopólio**: a principal característica deste mercado é sua alta barreira para a entrada de novas empresas, pois este mercado possui apenas uma empresa que comanda todas as ações. Isto é, o produto é único, portanto a empresa pode determinar o preço do produto.

2.3.2 Considerações sobre Políticas de Formação de Preços

Segundo Noble e Gruca (1999), a adoção de estratégias para a formação de preço se torna fundamental para a sobrevivência dentro de um mercado com tantas variáveis influentes. Nesse mesmo caminho, Santos (1995) apresenta quatro métodos de formação de preços utilizados pelas empresas. São eles:

- Método baseado no custo da mercadoria;
- Método baseado nas decisões das empresas concorrentes;
- Método baseado nas características do mercado;
- Método misto.

Noble e Gruca (1999) complementam que, além dos métodos acima citados, existe outra maneira de penetração no mercado conhecido como Precificação pela linha de produtos, que pode ser desdobrado em: a) precificação pela complementaridade do produto; b) precificação *bunding* e c) precificação segundo o valor do produto. Essas políticas de formação de preços são apresentadas, resumidamente, na Figura 9.

ESTRATÉGIA DE PRECIFICAÇÃO	DESCRIÇÃO
Método Baseado no Custo da Mercadoria	O preço de venda é definido a partir dos custos da empresa, adicionando uma margem de lucro desejada.
Método Baseado nas Decisões das Empresas Concorrentes	
Método do Preço Corrente	O preço de venda é o mesmo para todos os concorrentes, podem ser decorrentes a questões de costume ou de características econômicas.
Método da Imitção de Preços	Devido a falta de conhecimento técnico, a empresa imita o preço de venda de outro concorrente da indústria.
Método de Preços Agressivos	Ocorre quando um grupo de empresas definem por adotar um preço bem abaixo do mercado, quase que economicamente injustificáveis.
Método de Preços Promocionais	Situação em que a empresa adota preços tentatores a fim de trazer o público para o local de venda
Método Baseado nas Características do Mercado	Definição do nicho de mercado que a empresa deseja atuar, por exemplo: adoção de um preço mais alto para um público de classe elevada.
Método Baseado na Linha do Produto	
Método da Complementaridade do Produto	Adoção de um preço relativamente baixo quando seus acessórios ou outros complementos podem trabalhar com margens altas.
Método segundo o Valor do Produto	Adoção de preços relativamentes altos de acordo com o grau de valor agregado percebido pelo cliente.
Método "Bunding"	Adoção de preços agregados, englobando vários produtos.
Método Misto	Junção de todos ou de alguns métodos citados acima.

Figura 9 Políticas de Formação de Preço

Analisando os métodos de precificação citados, percebe-se que existem três grandes caminhos que as empresas podem seguir; formação dos preços em função de seus custos, dos preços praticados pelos seus concorrentes e em função do mercado de atuação. A utilização do método baseado nos custos garante que a empresa obtenha o lucro desejado de acordo com a venda esperada, mas por outro lado este método pode ser prejudicial uma vez que as empresas que o utilizem não tiverem uma estrutura de custos confiável ou no momento que outras empresas apresentarem o mesmo produto com um preço mais atrativo.

O método de precificação em função dos concorrentes garante que as empresas concorram de maneira competitiva dentro deste mercado, porém condiciona sua sobrevivência em torno de um conhecimento apurado de seus custos. Já em relação ao método de precificação em função do valor percebido pelos clientes, as empresas que conseguem segmentar e entender estes fatores corretamente podem obter ganhos consideráveis, porém, normalmente é difícil obter estes elementos corretamente, uma vez que o mercado e as perspectivas dos clientes são extremamentes dinâmicos.

Nota-se que é necessário a estruturação de um sistema de custeio confiável e a gestão por processos dentro da empresa, para a criação de conhecimento que alimentem e dêem consistência ao método de precificação escolhido. Caso contrário, as empresas devem utilizar-se de um método misto, considerando os fatores internos e externos que eles dominem.

2.4 SISTEMAS ALTERNATIVOS DE CUSTEIO E PRECIFICAÇÃO

Existem alguns sistemas de custeio e precificação que possuem conceitos e premissas distintas aos sistemas tradicionais, apresentados anteriormente neste capítulo. Estes sistemas específicos apresentam características particulares que visam preencher algumas lacunas observadas nos métodos tradicionais, utilizadas como apoio no decorrer do estudo. Alguns destes sistemas são apresentados a seguir.

2.4.1 Teoria das Restrições (TOC)

A Teoria das Restrições (TOC) foi criada no início da década de 70 pelo físico israelense Eliyahu Goldratt devido, inicialmente, ao seu envolvimento com problemas de logística da produção. Goldratt não enxergava nenhum sentido nos modelos de administração da produção tradicionais. Desta forma, elaborou um método de administração da produção totalmente novo, que buscava maximizar o lucro operacional. A TOC considera a empresa como um sistema conjunto de elementos que possuem alguma relação de interdependência entre si, sendo que o desempenho global da empresa depende dos esforços de todos esses elementos do sistema (GOLDRATT, 1991).

Este modelo de administração descreve a maximização do lucro operacional a partir de três medidas fundamentais, apresentadas a seguir:

1. **Ganho (throughput)**: receita das vendas menos os custos dos materiais diretos. Conforme Corbett (1997), margem de contribuição, ou ganho, é igual a todo o dinheiro que entra na empresa, diminuindo o que ela paga para seus fornecedores;

2. **Investimentos (inventário):** soma dos custos do estoque de materiais diretos e do estoque de produtos semi-acabados e acabados; custo de P&D; e custos de equipamentos e edificações. Conforme Corbett (1997), investimento é também todo o dinheiro que a empresa investe na compra de coisas que pretende vender;

3. **Custos Operacionais:** total dos custos operacionais para conseguir o ganho desejado (excluindo material direto) Exemplo: remunerações, salários, aluguel, depreciação e etc. Segundo Goldratt (1991), custos operacionais é todo o dinheiro que a empresa precisa colocar diariamente para manter a fábrica em pleno funcionamento, sendo também

todas as despesas que não foram computadas como margem de contribuição e investimento.

Segundo Horngren et al. (2000), o objetivo principal da teoria das restrições é o aumento da margem de contribuição da empresa, juntamente com a diminuição das despesas em função dos custos operacionais. Outra grande contribuição da TOC é o seu processo de otimização contínua. Esse processo de otimização contínua contém 5 etapas, descritas a seguir:

Etapa 1: Identificação da restrição do sistema. O reconhecimento do gargalo identifica onde está a restrição da margem de contribuição de toda a empresa.

Etapa 2: Exploração da restrição do sistema. Localizando o gargalo da produção e identificando as etapas anteriores que apresentam grandes quantidades de estoque aguardando processamento.

Etapa 3: Subordinação das demais alternativas às etapas anteriores. Manter contínuo o funcionamento da operação gargalo, isto é, a determinação da programação da produção dos processos não-gargalos depende diretamente das dificuldades apresentadas pelo gargalo.

Etapa 4: Elevar a restrição do sistema. Procura-se aumentar a capacidade da restrição. Algumas sugestões são apresentadas por Horngren et al. (2000): a) eliminação do tempo ocioso da operação gargalo; b) prioridade de processamento dos produtos que geram maior margem de contribuição para a empresa, não produzindo o que irá ficar em estoque; c) deslocamento da produção de elementos que podem não ser realizados na operação gargalo para operações não gargalos ou deslocamento destes elementods para outra fábrica; d) redução dos tempos de preparação e de produção da operação gargalo; e) aumento da qualidade dos produtos realizados na operação gargalo.

Etapa 5: Se uma restrição for quebrada, voltar à etapa 1, tomando cuidado para que a inércia não tome conta do sistema. Esta etapa cria um ciclo para que o sistema seja sempre melhorado.

A idéia principal da TOC é que, qualquer que seja o sistema, o mesmo sendo tangível, ele deve ter pelo menos uma restrição que estrangule a produção. O gestor interessado em obter maiores lucros deve então aprender a gerenciar as restrições do sistema, conforme as etapas apresentadas anteriormente.

A TOC dá ênfase ao gerenciamento das restrições encontradas no sistema como ponto-chave para o aumento do desempenho global da empresa. Goldratt e Fox (1989) são contra a determinação dos custos para a geração do preço de venda dos produtos. Segundo os autores, é impossível distribuir os custos fixos corretamente para os produtos, sendo os mesmos então

desconsiderados em um primeiro momento, visto que o preço de venda é determinado pelo mercado e não pelos custos existentes na empresa.

A TOC clama que os problemas na tomada de decisão não são devidos às distorções nos custos dos produtos e questiona se de fato os custos dos produtos precisam ser calculados. Essa teoria propõe a mudança no pensamento gerencial – do mundo dos custos para o mundo dos ganhos. Essa é a visão de que o sistema consiste de uma série de variáveis dependentes que precisam trabalhar juntas para alcançar a meta, e cuja habilidade de fazê-la é limitada por alguma restrição no sistema. A conclusão inevitável é que o melhoramento global é o resultado direto do melhoramento na restrição, e a alocação de custos é totalmente desnecessária e ilusória. Esse paradigma está em conflito com o paradigma do mundo dos custos.

- Mundo dos Custos x Mundo dos Gastos

Segundo Goldratt (1991), a contabilidade de custos representou um papel importante no desenvolvimento das organizações no início do século XX, porém, com o avanço da tecnologia, as bases que dão sustentação à contabilidade de custos já não são mais válidos. Desta forma, diversos autores (GOLDRATT, 1991; CORBETT, 1997) acreditam na existência de dois mundos: o mundo dos custos e o mundo dos ganhos.

A principal característica do mundo dos custos é a procura constante da redução de despesas operacionais. Os seguidores deste mundo acreditam que a redução de custos operacionais em qualquer ponto da organização melhora a rentabilidade da organização como um todo (BORNIA, 2002).

Segundo diversos autores (GOLDRATT, 1991; NOREEN et al., 1996) os métodos de custeio baseados no Mundo dos Custos levam a decisões que não melhoram diretamente o resultado global da empresa. Apesar disso, inúmeras empresas e gestores permanecem utilizando estes métodos. Na ótica do mundo dos custos, a lucratividade se dá pela eficiência de todos os fatores de produção e pela eliminação da sua ociosidade.

Goldratt (1991) complementa afirmando que a base do mundo dos ganhos é que todo o sistema possui uma restrição, que limita a lucratividade da empresa. O mundo dos ganhos admite essa ociosidade nos recursos que não são restritivos ao sistema, isto é, essa lógica admite que a lucratividade acontece pela utilização plena do recurso restritivo. Tanto o mundo dos custos como o mundo dos ganhos possuem uma meta em comum: melhorar os resultados das organizações. Porém, no mundo dos ganhos a forma de melhorar o resultado da organização é o aumento dos ganhos reais, uma vez que o aumento dos ganhos é, em tese,

ilimitado, enquanto a redução dos custos, lógica do mundo dos custos, tem no limite o fechamento da organização.

Um dos raciocínios que pode manter as organizações no mundo dos custos é o fato de que os procedimentos para precificação e avaliação dos produtos e serviços são os legalmente aceitos. Contudo, na visão do mundo dos ganhos argumenta-se que não há a necessidade de utilizar os processos de precificação e avaliação de produtos e serviços legalmente aceitos para a tomada de decisões nas organizações.

Em relação ao alinhamento entre as filosofias de custeio no mundo dos custos e no mundo dos ganhos, percebe-se que, tanto o custeio por absorção total como o custeio por absorção ideal, estão alinhados ao mundo dos custos, enquanto que o custeio variável ou direto é o que mais se aproxima dos pressupostos do mundo dos ganhos. As críticas realizadas pelos métodos de custeio alinhados ao mundo dos custos em relação ao mundo dos ganhos estão centradas no horizonte de tempo para a tomada de decisões, os seguidores do mundo dos custos afirmam que a lógica utilizada pelo mundo dos ganhos pode trazer resultados satisfatórios quando realizada uma análise em curto prazo, podendo ser prejudicial a empresa se utilizada em uma análise de médio a longo prazos.

2.4.2 **Sistema de Gestão Econômica (GECON)**

O sistema GECON (Gestão Econômica) começou a ser estruturado no final da década de 70 pelo professor Armando Catelli, devido à constatação de que as empresas necessitavam de um determinado nível de informação a fim de ajudar na tomada de decisões. Catelli afirma que a contabilidade de custos tradicionais possuía pouca relevância para os gestores na utilização das informações obtidas.

O sistema de Gestão Econômica é um sistema gerencial que incorpora um conjunto de conhecimentos que busca o controle da eficiência global da empresa, a partir de resultados e análises econômicas. Segundo Guerreiro e De Ângelo (2001), o GECON contesta o modelo tradicional de análise de resultado – normalmente considerando apenas o atingimento da meta estabelecida – colocando em questão os custos realizados para o alcance da meta e levantando a questão de quanto de lucro foi gerado para a empresa ao atingir essa meta.

Segundo Guerreiro e De Ângelo (2001), este modelo foi desenvolvido dentro de uma concepção holística e apresenta a integração dos seguintes elementos:

- Modelo de gestão – princípios, crenças e valores que delineiam os passos da empresa e controlam as variáveis necessárias, colaborando no processo de decisão;

- Modelo de decisão – modelo específico sobre a tomada de decisão;

- Modelo de mensuração de resultado – modelo relativo à mensuração dos resultados físicos e econômicos, confrontando com os eventos realizados ou planejados;

- Modelo de informação – modelo relativo ao processo de geração e distribuição das informações necessárias para a empresa.

O GECON engloba, portanto, os processos de planejamento, execução e controle operacional das atividades da empresa, sendo direcionado a partir de uma missão pré-estabelecida, baseando-se em crenças, valores, na filosofia administrativa e no planejamento estratégico (CATELLI, 2001). Em termos operacionais, o modelo trabalha com centros de resultados, no lugar dos tradicionais centros de custos. Os relatórios são voltados para a avaliação do resultado dos produtos e/ou serviços, gerados pelas atividades, e para a avaliação de desempenho das áreas que executam tais atividades.

Os princípios do modelo GECON são apresentados a seguir (CATELLI, 2001):

- o resultado global da empresa é proporcional ao resultado final de cada centro de lucro, assim como à eficácia da empresa;

- as ineficiências/eficiências de cada área não são atribuídas aos produtos e/ou serviços, nem a outras áreas;

- cada área é tratada como uma empresa, onde seus gestores são considerados donos e a avaliação de desempenho é realizada confrontando os recursos consumidos com os recursos gerados;

- a base para a avaliação da gestão de cada área deve ir ao encontro da missão da empresa, otimizando sempre a eficácia empresarial;

- os resultados das decisões financeiras tomadas pelos gestores operacionais são alocadas às áreas respectivas, separando dos resultados das decisões operacionais;

  a área financeira é o banco interno da empresa.

Segundo Júnior (2001), a decisão sobre a formação do preço de venda dos produtos e/ou serviços no modelo GECON deve ser realizada a partir da visão sistêmica da empresa, ou seja, considerando os aspectos importantes e relevantes da empresa como um todo. Portanto, a tomada de decisão da formação do preço deve estar ligada com o cumprimento dos objetivos estratégicos da empresa, vinculados diretamente ao seu processo operacional. Segundo Guerreiro e de Ângelo (2001), o modelo de criação do preço de venda à luz do modelo GECON apresenta algumas premissas básicas, apresentadas a seguir:

a) A realidade física e operacional da empresa deve ser representada em termos econômicos nas informações geradas pelo sistema. Derivando essa premissa chega-se ao conceito de unidade do produto – onde apenas cada elemento necessário para a criação do produto é alocado como custo individual de cada produto – portando, o modelo GECON baseia a formação do custo de cada produto a partir do princípio do custeio variável;

b) Os custos fixos são relacionados a diferentes objetos da empresa como um todo, sendo sempre atribuídos a um período de tempo. O impacto dos custos fixos no resultado global da empresa está expresso no custo fixo que cada centro de resultado consome no período em questão;

c) O mercado é o principal criador dos valores econômicos da empresa, ou seja, dos preços dos produtos e/ou serviços consumidos ou produzidos. Logo, a decisão do preço de venda está diretamente relacionada às condições e às variáveis do mercado em que a empresa atua, como produtos concorrentes, características dos segmentos de mercado, produtos substitutos, poder aquisitivo dos consumidores, entre outras;

d) Em relação aos preços da matéria-prima, a principal premissa é que os valores de compra a prazo incorporam dois componentes, ou seja, o valor intrínseco do insumo e o valor do financiamento cobrado pelo fornecedor. O custo do financiamento é considerado uma despesa financeira, e não deve ser considerada como parte do valor do bem adquirido. Então, os valores econômicos dos insumos correspondem aos valores de mercado na data de referência;

e) O modelo GECON considera o custo-padrão como o custo verdadeiro da matéria-prima ocorrido, tanto do ponto de vista da avaliação de desempenho interno como do ponto de vista dos impactos que podem ocasionar na estrutura de custos da

empresa. Sendo assim, o custo real em determinado período é considerado apenas como uma informação histórica para o confronto com o parâmetro pré-estabelecido;

De acordo com o modelo GECON, a formação do preço a prazo deve seguir uma premissa básica do modelo, na qual a margem de contribuição gerada deva ser equivalente à margem de contribuição gerada pelo preço à vista.

2.5 CUSTO-ALVO

A metodologia *Target Costing* foi originalmente desenvolvida pelos japoneses nos anos 60, baseando-se no conceito americano da ferramenta de redução de custos conhecido como Engenharia de Valor, adaptando seus conceitos em um sistema dinâmico de redução de custos e planejamento de lucro para as empresas. Segundo Scarpin (2000), esta metodologia – também conhecida como Custeio-alvo em português e *Genka Kikaku* em japonês – tem como data de nascimento o ano de 1965, ano no qual a empresa *Toyota* criou esta ferramenta que mais tarde revolucionaria a indústria japonesa. Sendo assim, cabe ressaltar que esta ferramenta não foi criada fundamentalmente em meios acadêmicos, não tendo, a princípio, nenhuma base científica.

Segundo Sakurai (1997), o custo-alvo começou a ser utilizados nas empresas japonesas na década de 70, sendo utilizada pela maioria das empresas atualmente. Por outro lado, a partir dos anos 80 esta ferramenta começou a se difundir para a Europa e para as Américas, tendo hoje focos de estudos muito fortes, como a Alemanha. Segundo Pierce (2002), mesmo após a globalização deste método, a sua utilização vem crescendo em várias partes do mundo, enquanto que na Europa ainda continua sendo pouco difundida. Scarpin (2000) apresenta três razões para esta defasagem entre a criação do custeio-alvo e a sua completa absorção pelas indústrias européias:

- O excesso de atenção dispensada para a técnica do *just-in-time*, dominante na indústria na década de 70 e 80, deixando de lado outras técnicas como o custeio-alvo;

- A constante busca das empresas japonesas para a melhor utilização desta nova técnica, aperfeiçoando-a;

- O sigilo das empresas japonesas, uma vez que a técnica é baseada fortemente nas atividades de desenvolvimentos de novos produtos.

No Brasil o estudo do custeio-alvo ainda está no seu início, existindo apenas alguns livros traduzidos, principalmente de Sakurai (1997) e Monden (1995), enquanto que algumas indústrias utilizam alguma forma de precificação semelhante, porém dificilmente se baseiam nesta técnica.

Conceitualmente, o custo-alvo é o custo resultante da diminuição do preço-alvo – preço de venda praticado pelo mercado – pela margem de lucro desejada pela empresa, tornando como meta de produção o atingimento do custo-alvo estabelecido, englobando todas as etapas de produção do produto (MONDEN, 1995). Portanto, esta metodologia pode ser definida como sendo uma forma de gerenciamento dos custos e dos lucros da empresa.

De acordo com Monden (1995), o custo-alvo gerencia a obtenção dos lucros de uma organização durante a etapa de desenvolvimento do produto. Sendo assim, o custo-alvo deve corresponder ao custo de produção projetado a partir da geração de metas de produção pré-estabelecidas no desenvolvimento do projeto do produto. O custo-alvo possui dois objetivos principais e fundamentais, segundo este autor:

1. Reduzir os custos de novos produtos produzidos pela empresa, fazendo com que o lucro desejado seja alcançado, não deixando diminuir a qualidade dos produtos, satisfazendo os níveis de qualidade, tempo de entrega e preço exigidos pelos clientes;

2. Motivar os funcionários da empresa a buscar o lucro-alvo estabelecido durante o processo de desenvolvimento dos novos produtos.

Sendo assim, Horngren et al. (2000) complementa que a metodologia de custo-alvo visa:

- Estabelecer o custo total de produção de cada novo produto;
- Criar a cultura, na empresa, de planejamento e cumprimento de um cronograma estabelecido com metas parciais;
- Motivar a criatividade dos funcionários de todos os departamentos envolvidos para a criação de novos métodos de redução de custos na fase de produção dos novos produtos;
- Avaliar e selecionar planos alternativos – novos produtos, novas tecnologias, novas estratégias.

O custo-alvo baseia-se em alguns princípios que devem servir de guia para o planejamento desta metodologia dentro da empresa. O primeiro princípio, já dito anteriormente,

é que os custos são guiados pelo preço fornecido pelo mercado, e não ao contrário. Outro princípio, que segue o primeiro, diz respeito à necessidade de satisfazer os clientes. Em seguida, deve-se certificar que as reduções de custos devem ser otimizadas no projeto dos novos produtos, e por fim, deve se conseguir o envolvimento da empresa como um todo, assim como da cadeia de valor (MONDEN, 1995). A Figura 10 mostra as etapas básicas de implementação do custo-alvo, explicadas na seqüência.

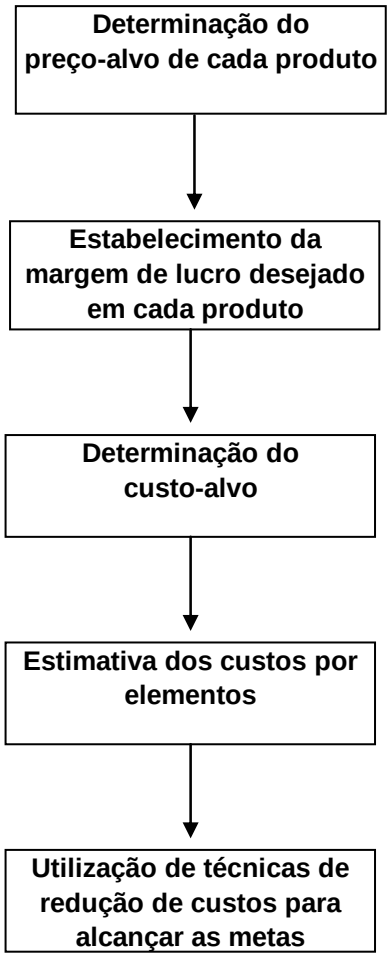

Figura 10 Etapas Básicas do Método do Custo-alvo

Fonte: adaptado de Pierce (2002)

1 – **Definição do preço-alvo de cada produto**: a partir da análise do mercado, análise dos concorrentes e análise dos clientes, a empresa deve conseguir a informação do preço de mercado do produto, ou semelhante, que a empresa irá produzir. Isto é, utilizam-se os modelos de precificação para essa definição;

2 - **Determinação do Custo-Alvo**: é a definição do custo máximo permitido para o desenvolvimento do novo produto. Esta meta é definida, como dito anteriormente, pela subtração da margem de lucro desejada e esperada pela empresa do preço de venda encontrando na etapa anterior;

3 - **Estimativa dos custos em elementos**: a partir da meta maior estabelecida – custo-alvo – a empresa deve transformar este custo total em custos intermediários por componentes, normalmente de acordo com o grau de valor que ele agrega ao produto. Normalmente, essas metas são bastante baixas, visando o esforço ao máximo dos funcionários para diminuírem os custos operacionais do produto;

4 – **Utilização de técnicas de redução de custos**: após as três etapas anteriores concluídas, o projeto entra na fábrica para ser produzido. A partir daí, técnicas de redução de custos são utilizadas visando o atingimento das metas estabelecidas. Normalmente, as técnicas mais utilizadas são as análises de valor e as engenharias de valor, não abordadas neste trabalho.

2.6 Discussões sobre os assuntos abordados neste capítulo

Embora a gestão estratégica de custos seja considerada fundamental e determinante para o desenvolvimento e o crescimento das empresas, ainda percebe-se uma dificuldade por parte delas, principalmente no setor de serviços, em relação à estruturação de um sistema consistente e confiável, que crie as informações necessárias para a análise dos processos, produtos e serviços da empresa. Este processo deveria ser considerado premissa básica para o entendimento da rentabilidade de todos os negócios da empresa, criando parâmetros para comparações entre eles e possibilitando uma análise mais detalhada das reais necessidades internas e externas da empresa.

Desta forma, percebe-se que uma série de fatores deveria ser levada em conta paralelamente à implementação de um sistema de custeio; fatores como análise do mercado, dos processos e dos concorrentes são exemplos que contribuem para uma melhor estruturação dos custos dentro de uma empresa, uma vez que contribuem para um aproveitamento mais adequado das estruturas físicas, organizacionais e dos processos. Na mesma linha, nota-se fundamental, portanto, que as empresas mapeiem seus processos e gerem parâmetros internos e externos para analisar e melhor continuamente as atividades realizadas pela empresa.

2.6.1 Necessidade de mapeamento dos processos

Villela (2000) diz que o mapeamento dos processos é uma ferramenta fundamental para o tomador de decisão, uma vez que as empresas deveriam estar constantemente preocupadas com o aprimoramento dos processos e/ou diminuição dos custos. O autor afirma que o conhecimento histórico dos processos e dos parâmetros ganha uma importância significativa por sua função de documentação histórica da organização e de seu desempenho. Portanto, pode-se afirmar que o mapeamento correto das atividades realizadas pela empresa pode significa um constante desafio aos processos existentes, identificando pontos críticos e pontos de qualidade dentro da empresa.

Segundo Datz (2004), pode-se utilizar o mapeamento dos processos para prover informações de custos para analisar a rentabilidade dos processos e serviços. Hunt (1996) complementa que esta análise estruturada de processos permite, ainda, reduzir custos no desenvolvimento de produtos e serviços, falhas de interface entre sistemas e promover melhoria de desempenho organizacional.

Isso é interessante de ser ressaltado, uma vez que ao analisar o serviço ou produto sem as alternativas apresentadas no mapa dos processos, a alocação de custos poderá deixar de considerar custos relevantes ou ainda pode-se contemplar custos a mais ou a menos. Trata-se de um ponto crítico a ser considerado, pois sem a contabilização dos custos de forma apropriada, os erros poderão incidir sucessivamente e trazer grandes distorções ao resultado final.

A utilização de um sistema de custeio baseado em atividades, aliado a um mapeamento dos processos, pode contribuir para um entendimento operacional mais racional, e para uma gestão estratégica mais consolidada em relação aos custos e a percepção do valor dos bens produzidos. As informações de custos obtidas do sistema de custeio, se adequadas, poderão ser utilizadas para uma avaliação profunda do objeto do negócio, tal que seja possível propor tanto melhorias nos processos, como novas formas de relacionamento com clientes e fornecedores.

Conseqüentemente, os processos poderão ser modificados, cancelando-se ou redesenhando-se algumas atividades; os contratos com clientes e fornecedores poderão ser renegociados ou cancelados; a força de trabalho e os recursos em geral poderão ser redimensionados. Assim, o sistema de custeio baseado em atividades, sob a ótica do mapeamento de processos, oferecerá à empresa os detalhes necessários para a gestão inteligente de cada um de seus recursos e clientes ao longo do tempo.

2.6.2 Necessidade de *benchmarking* para a definição de parâmetros

Slack (1999) comenta que a empresa Xerox Corporation usou o termo *benchmarking* competitivo, em 1989, para descrever o processo usado para se revitalizar, comparando suas características, os conjuntos e os componentes de seus produtos aos dos concorrentes.

Benchmarking é uma forma que as empresas encontraram de criar parâmetros para análise dos seus desempenhos internos. Esta abordagem pode ser realizada tanto externamente (com empresas concorrentes e/ou empresas de outros setores) quanto internamente (comparando e levantando informações sobre os processos internos). Já para Camp (1996), "benchmarking é um padrão com o qual alguma coisa pode ser comparada. Uma marca de levantamento de uma posição previamente determinada usada como ponto de referência".

O uso do *benchmarking* não se aplica somente a operações de manufatura, mas também a áreas funcionais como compras, marketing e serviços. A grande maioria das empresas deveria aumentar seu campo de visão, identificando e importando novas tecnologias, habilidades, treinamentos, estruturas e competências (BOGAN e ENGLISH, 1996). O conhecimento das melhores práticas, processos e de desempenho econômico das concorrentes consideradas líderes em excelência poderá desenvolver as empresas de qualquer setor.

A criação de parâmetros para análise de mostra de fundamental importância para a criação contínua de uma sistemática de redução de custos dentro de qualquer empresa. Criar metas que norteiem a empresa em torno de objetivos estratégicos e econômicos comuns, facilitam e ajudam, tanto no comprometimento dos funcionários quanto na cobrança da direção sobre os resultados.

Este estudo teórico permitiu que uma nova proposta fosse desenvolvida, a fim de operacionalizar o processo de criação das metas de redução de custos, após o desdobramento do custo-alvo. O próximo capítulo apresentará este proposta, identificando cada etapa individualmente.

3 SISTEMÁTICA PROPOSTA PARA AJUDAR A OPERACIONALIZAÇAO DO CUSTEIO-ALVO

A sistemática proposta neste estudo tem como objetivo agrupar características de alguns dos métodos revisados na literatura, utilizando os principais conceitos da metodologia do custo-alvo e identificando possíveis meios para o desdobramento deste custo para os setores e processos das empresas.

As etapas da sistemática são descritas e caracterizadas a seguir:

- Etapa Preparatória: Contextualização inicial da empresa – Diagnóstico da situação atual da empresa frente ao mercado em que ela atua;
- Etapa 1: Elaboração do mapas de negócios e de produtos da empresa;
- Etapa 2: Projeção dos custos para o horizonte de tempo de análise;
- Etapa 3: Definição do custo-alvo para o horizonte de tempo determinado;
- Etapa 4: Definição das metas brutas de redução de custos - Comparação entre a projeção de custos e o custo-alvo;
- Etapa 5: Realização de benchmarking interno e externo;
- Etapa 6: Definição das metas ajustadas de redução de custos;
- Etapa 7: Elaboração dos projetos de redução de custos;
- Etapa Complementar: *Feedback*, manutenção e atualização da Sistemática.

A sistemática proposta é ilustrada na Figura 11 e suas etapas serão detalhadas nos próximos tópicos. Observar que, para cada uma das etapas, é apresentado o produto final obtido (circundado por uma elipse), os quais podem ser considerados resultados parciais da sistemática

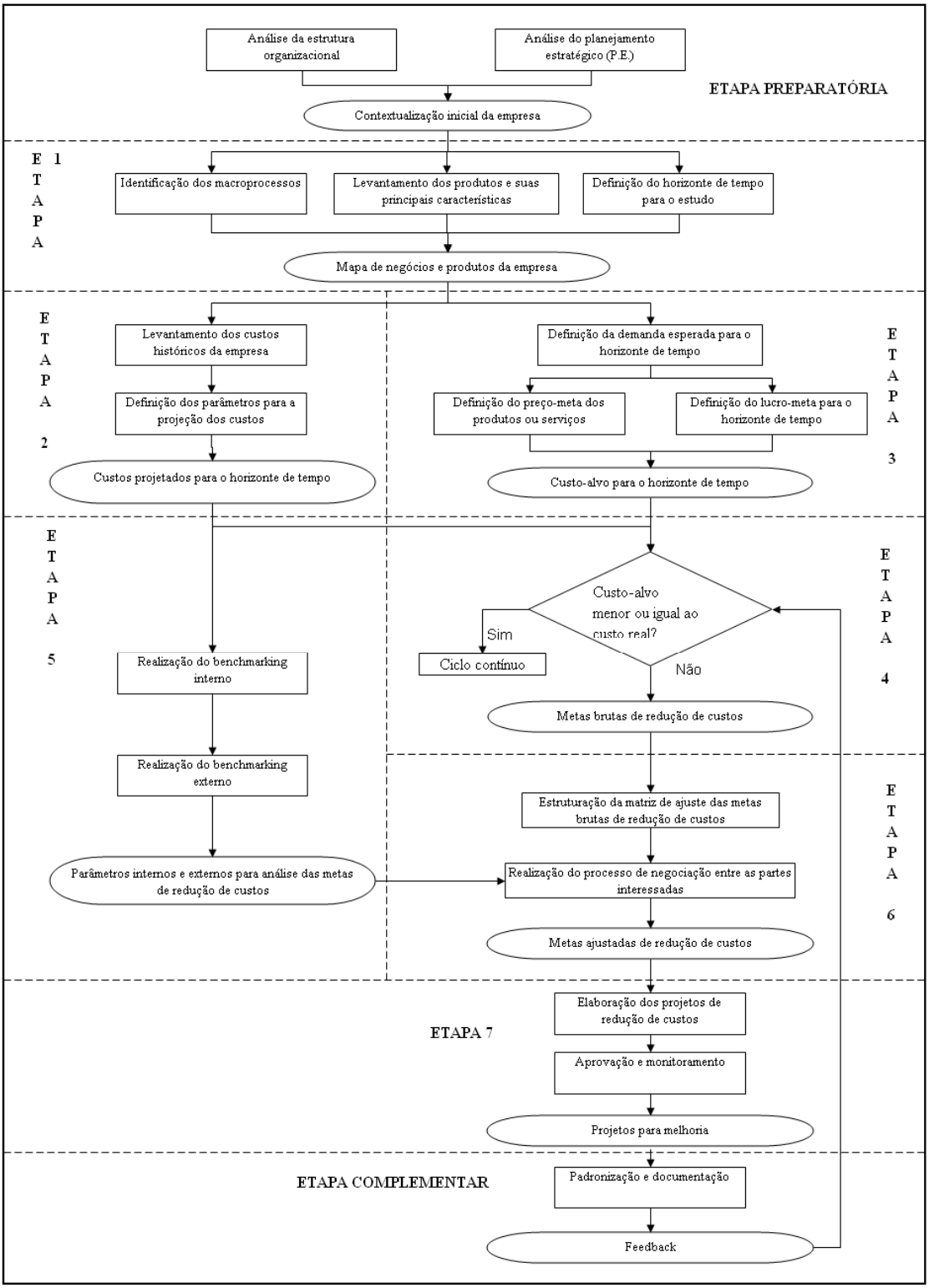

Figura 11 Etapas da Sistemática Proposta

3.1 Etapa Preparatória: Contextualização inicial da empresa

Objetivo da etapa: nesta etapa o objetivo principal estabelecido consistiu em contextualizar preliminarmente a empresa frente ao mercado em que ela atua, discutindo as questões fundamentais referentes à empresa e buscando entender a situação atual em que ela se encontra. Também é objetivo desta etapa entender o funcionamento interno da empresa estudada, isto é, compreender a sua organização, avaliando-se tanto aspectos estruturais quanto estratégicos, a fim de estabelecer os primeiros parâmetros para o desenvolvimento do estudo.

Importância da etapa: é de fundamental importância uma apreciação sobre a empresa frente ao mercado em que ela atua, uma vez que, dependendo do posicionamento estratégico e da situação em que ela se encontra, ações e priorizações deveriam ser realizadas e acompanhadas a fim de fortalecer a empresa no mercado atuante, melhorando seus pontos fracos e mantendo seus pontos fortes (CHE, 2003).

Passos da etapa: esta etapa inicial compreende os seguintes passos:

1. Análise da estrutura organizacional da empresa: apresentação do organograma da empresa, identificando os setores existentes assim como os principais processos realizados na empresa;
2. Análise do planejamento estratégico da empresa: descrição da estratégia adotada pela empresa, sua missão, valores, visão, clientes-alvos, metas, objetivos estratégicos e etc.

Fechamento da etapa: a principal saída desta etapa é a análise crítica da estratégia utilizada pela empresa em relação à estrutura organizacional que ela apresenta e ao mercado em que atua.

Considerações sobre a etapa: é importante ressaltar que, em um primeiro momento, nenhuma modificação na estrutura ou na estratégia adotada da empresa será realizada neste estudo, uma vez que a sistemática tem como intuito adaptar e guiar a empresa de acordo com as opções estabelecidas. Entretanto, caso se detecte algum ponto que poderia ser modificado para o alcance de um melhor resultado, sugestões poderão ser apresentadas para melhorar a aderência da empresa ao mercado em que atua.

3.2 Etapa 1: Elaboração do mapa de negócios e de produtos da empresa

Objetivo da etapa: esta etapa consiste em identificar as principais relações existentes, interna e externamente, nos processos da empresa, apresentando e analisando fornecedores, concorrentes, processos internos, produtos, clientes, etc, de forma a permitir a visualização do mapa de negócios e de produtos da empresa, assim como a definição do foco de atuação e do horizonte de tempo para o estudo.

Importância da etapa: nesta etapa fortalece-se o entendimento interno e externo da empresa, observando as principais relações existentes na cadeia envolvida – fornecedores, processos e clientes. Espera-se com esta etapa uma visualização facilitada de todos os processos de entrada e de saída existente no sistema da empresa, estabelecendo critérios de análise para os fornecedores e clientes, uma vez que os mesmos serão desdobrados. De acordo com Monden (1995), uma das principais fontes de redução de custos nas empresas é a melhoria de sua relação com os fornecedores.

Destaca-se que a definição do foco de atução se torna fundamental, uma vez que, atualmente, os ciclos dos produtos estão cada vez mais curtos e mais complexos, como salienta Penso (2003).

Passos da etapa: esta etapa apresenta os seguintes passos:

1. Identificação dos macroprocessos da empresa:
   - 1.1. Análise dos fornecedores da empresa:
     - 1.1.1. Levantar os principais fornecedores – de insumos e recursos - identificando o produto e as principais características destes (qualidade, preço, tempo de atendimento, etc);
     - 1.1.2. Identificar o tipo de relação existente com cada fornecedor;
     - 1.1.3. Identificar as principais características dos fornecedores analisando as necessidades da empresa.
   - 1.2. Análise dos clientes da empresa:
     - 1.2.1. Identificar os clientes-alvos (estratégia da empresa) estabelecendo uma porcentagem média representativa de cada tipo de cliente;

1.2.2. Identificar os clientes reais da empresa;

1.2.3. Analisar os clientes da empresa e identificar as principais necessidades dos mesmos.

1.3. Análise dos principais concorrentes:

1.3.1. Identificar as empresas que concorrem no setor na mesma cidade;

1.3.2. Identificar os principais produtos oferecidos, com suas principais características;

1.3.3. Analisar criticamente os principais concorrentes.

1.4. Análise dos principais processos da empresa, com particular ênfase ao processo de custeio:

1.4.1. Descrever os principais processos e as suas relações com os setores envolvidos;

1.4.2. Identificar os donos dos processos;

1.4.3. Descrever o sistema de custos da empresa, para entender como funciona o processo de geração da informação para, a partir de então, criar os indicadores econômicos necessários para a metologia de custo-alvo.

2. Levantamento dos produtos e serviços e suas principais características para delimitação do estudo em um produto, ou, em uma análise global da empresa, caso necessário.
3. Definição do horizonte de tempo para o estudo.

Fechamento da etapa: o encerramento desta etapa é a elaboração e apreciação do mapa de negócios e de produtos da empresa. Uma análise da cadeia em que a empresa está inserida deverá também ser um produto desta etapa.

3.3 Etapa 2: Projeção dos custos para o horizonte de tempo de análise

Objetivo da etapa: o principal objetivo desta etapa é a projeção e consolidação dos custos para o horizonte de tempo determinado anteriormente. Nesta etapa devem-se estabelecer os critérios para que se possam alcançar estimativas de custos confiáveis.

Importância da etapa: esta etapa torna-se fundamental uma vez que, quanto mais aproximada da realidade for a definição dos custos para o horizonte de tempo determinado, mais confiáveis serão as metas de redução de custos que serão observadas a partir da comparação dos custos estimados com o custo-alvo a ser determinado.

Passos da etapa: os passos necessários para o desenvolvimento desta etapa estão descritos na seqüência:

1. Levantamento dos custos históricos da empresa.
2. Definição dos parâmetros para a projeção dos custos no horizonte de tempo determinado.

Fechamento da etapa: o encerramento desta etapa apresenta os custos projetados para o horizonte de tempo determinado.

Considerações sobre a etapa: é importante ressaltar que esta etapa também será fundamental para as futuras análises que serão realizadas nos processos internos da empresa, uma vez que os custos considerados para esta análise serão os mesmos estimados nesta etapa.

3.4 Etapa 3: Definição do custo-alvo para o horizonte de tempo determinado

Objetivo da etapa: o principal objetivo desta etapa é a definição do custo-alvo para o horizonte de tempo determinado anteriormente. Esta etapa vai fundamentar a definição das metas de redução de custos por setores ou por processos.

Importância da etapa: nesta etapa deve-se definir uma série de fatores fundamentais para o andamento do estudo. Fatores como preços praticados pela concorrência, margem de lucro desejado pela empresa, demanda esperada, entre outros, darão sustentação ao produto final da etapa: o custo-alvo para o horizonte de tempo de análise, de forma a permitir o atingimento da estratégia e dos objetivos econômicos e financeiros da empresa. Uma correta definição de todos os fatores envolvidos nesta etapa se torna fundamental para o estudo.

Passos da etapa: os passos necessários para o desenvolvimento desta etapa estão descritos na seqüência:

1. Definição da demanda esperada para o horizonte de tempo.
2. Definição do preço-meta dos produtos ou serviços:
   2.1. Levantar os preços praticados pelos principais concorrentes:
      2.1.1. Preços especiais;
      2.1.2. Preços regulares;
      2.1.3. Preços promocionais.
   2.2. Projetar os preços para o horizonte de tempo definido:
      2.2.1. Definir influências que podem impactar no preço do produto;
      2.2.2. Identificar os fatores de elevação dos custos para o horizonte de tempo.
3. Definição do lucro-meta desejado pela empresa para o horizonte de tempo.
4. Calculo do custo-alvo do horizonte de tempo:
   4.1. Calcular o faturamento total esperado;
   4.2. Calcular o lucro total esperado;
   4.3. Calcular o custo-alvo para o horizonte de tempo determinado.

Fechamento da etapa: o encerramento desta etapa apresenta o custo-alvo que a empresa deverá alcançar para atingir o objetivo de lucro estabelecido pela direção. Logo, ao próxima etapa será a comparação com a projeção dos custos reais, para então obter-se as metas brutas de redução de custos ao longo do horizonte de tempo analisado.

3.5 Etapa 4: Definição das metas brutas de redução de custos

Objetivo da etapa: o principal objetivo desta etapa é a definição de uma meta bruta para a redução dos custos no horizonte de tempo determinado.

Importância da etapa: esta etapa apresenta-se como parâmetro para o futuro ajuste fino do custo-alvo. Portanto, quanto mais confiável for a definição destas metas, mais confiáveis tenderão a ser as metas finais de redução de custos.

Passos da etapa: os passos necessários para o desenvolvimento desta etapa estão descritos na seqüência:

1. Comparação do custo estimado para o horizonte de tempo com o custo-alvo calculado na etapa anterior.
2. Obtenção da meta bruta de redução de custos:
   2.1. Meta bruta anual;
   2.2. Metas brutas mensais por setor.

Fechamento da etapa: o encerramento desta etapa apresenta a meta bruta final e suas possíveis alocações em função da estrutura da empresa. Esta alocação incial servirá como parâmetro de análise após o ajuste destas metas estabelecidas.

3.6 Etapa 5: Realização do *benchmarking* interno e externo

Objetivo da etapa: esta etapa se divide em duas grande partes; *benchmarking* interno e *benchmarking* externo. O principal objetivo da primeira parte é o desdobramento dos custos por processo, subprocesso, atividade ou setores, conforme identificação da necessidade nas etapas anteriores. Esta etapa prevê também a definição dos pontos que devem ser melhorados e monitorados ao longo do tempo, isto é, os setores ou processos que poderão serem analisados mais profundamente para o alcançamento das metas de redução de custos ao longo do horizonte de tempo definido. Já na parte de *benchmarking* externo o principal objetivo é a apreciação de outras empresas, do mesmo setor ou não, para o levantamento de parâmetros para a comparação com os processos internos da empresa.

Importância da etapa: nesta etapa serão definidos os principais processos e setores da empresa, analisando o funcionamento dos mesmos baseados tanto em um *benchmarking* interno quanto em um *benchmarking* externo – listado na etapa seguinte. Esta etapa se torna fundamental no momento em que escala os processos ou setores em nível de importância e custos, cruzando a necessidade com a realidade aplicada à empresa. Tem-se então uma

apreciação detalhada de todos os custos pertinentes na empresa, suas possíveis melhorias e metas de redução de custos ou de aumento de eficiência, caso necessário.

Passos da etapa: os passos necessários para o desenvolvimento desta etapa estão descritos na seqüência:

Etapas do *benchmarking* interno:

1. Alocação dos custos aos processos, atividades ou setores - dependendo da definição nas etapas anteriores;
2. Realização de uma análise detalhada dos principais processos, atividades ou setores;
3. Identificação das possíveis perdas inerentes aos processos ou setores;
4. Criação dos pontos de melhorias.

Etapas do *benchmarking* externo:

1. Levantar empresas para realizar o *benchmarking*;
2. Criar a planilha de *benchmarking*, que será enviada por e-mail as empresas ou respondida através de entrevistas diretas com os funcionários das empresas;
3. Levantar as informações necessárias e elaborar o relatório final dos parâmetros externos.

Fechamento da etapa: o encerramento desta etapa apresenta um relatório apontando os pontos que podem ter seus custos reduzidos a partir de benchmarking interno e externo. Procura-se definir os pontos principais a serem monitorados ao longo do tempo a fim de garantir que o sistema funcione de acordo com a estratégia, a necessidade e as intenções da empresa. Perdas nos processos e setores também será um produto desta etapa.

3.7 Etapa 6: Definição das metas ajustadas de redução de custos

Objetivo da Etapa: o objetivo principal desta etapa é a discussão entre os donos de processos ou setores e os donos de recursos e insumos para a definição das metas de redução de custos formais para o horizonte de tempo definido. Esta discussão será realizada a partir da

elaboração de uma estrutura de análise em função das informações obtidas nas etapas anteriores, denominada matriz de desdobramento do custo-alvo (MDC-a).

Importância da Etapa: a importância desta etapa está na necessidade de se chegar em um consenso em relação às metas de redução de custos para o estudo, isto é, será necessário a colaboração de todos os envolvidos para que o estudo seja efetivado e, para isso, todos os setores devem estar cientes e de acordo com as futuras ações tomadas. Esta etapa também fortalece o conhecimento dos funcionários em relação aos processos e aos recursos da empresa, forçando os participantes da matriz de redução de custos a se atualizarem sobre o funcionamento do sistema da empresa e da utilização dos recursos pelos processos para posterior análise e negociação.

Passos da Etapa:

1. Estruturação da matriz de ajuste das metas brutas de redução de custos de acordo com as necessidades da empresa;
2. Realização do processo de negociação entre as partes interessadas;
3. Definição dos pontos de monitoramento e seus indicadores;
4. Definição das metas ajustadas de redução de custos ao longo do horizonte de tempo definido.

Fechamento da Etapa: a partir da definição definitiva das metas de redução de custos os projetos pro setores devem ser apresentados para posterior aprovação, início e acompanhamento.

3.8 Etapa 7: Elaboração dos projetos de redução de custos

Objetivo da Etapa: o principal objetivo desta etapa é a elaboração dos projetos de redução de custos. Procura-se nesta etapa incentivar os donos de processos à criar projetos de melhorias que visem contribuir com a discussão realizada na etapa passada. Também é objetivo desta etapa a constante realização do monitoramento destes projetos aprovados e dos indicadores econômicos e operacionais gerados a partir das discussões realizadas.

Importância da Etapa: esta etapa é de fundamental importância uma vez que visa criar uma cultura de melhoria contínua para a empresa. Isto é, não haveria sentido algum se a empresa realizasse todo um processo para a obtenção de informações sobre seus processos e seus custos e não utilizasse elas para melhorar o desempenho operacional e estratégico. Já em relação ao monitoramento dos projetos e indicadores, este garante que as metas obtidas sejam cumpridas, caso contrário, ações diferentes devem ser adotadas.

Passos da Etapa:

1. Elaboração dos projetos de redução de custos;
2. Aprovação e monitoramento.

Fechamento da Etapa: o fechamento desta etapa é a lista de projetos aprovados e o constante levantamento de indicadores para o monitoramente da situação da empresa frente ao projetado na sistemática.

3.9 Etapa complementar: *Feedback*, manutenção e atualização da sistemática

Objetivo da Etapa: o objetivo principal desta etapa é a padronização da implementação da sistemática proposta. Criando dentro da empresa uma cultura de melhoria contínua e de constante redução de custos.

Importância da Etapa: a importância desta etapa está na necessidade de se criar uma rotina de análises de dados dentro da empresa. Pois, com as informações necessárias quanto aos processos internos e externos, os gestores terão as informações necessárias e de confiança para a tomada de decisões dentro da empresa.

Fechamento da Etapa: o principal produto desta etapa é o acompanhamento dos projetos de redução de custos e o controle constante da estrutura de custos da emrpesa. Isto é, uma constante análise para verificar se as metas previstas estão sendo cumpridas.

No próximo capítulo do trabalho será descrita a validação parcial da sistemática proposta, com a intenção de verificar a sua aplicabilidade em um ambiente particular do setor de serviços, identificando os fatores principais para sua estruturação.

4 VALIDAÇÃO PARCIAL DA SISTEMÁTICA PROPOSTA PARA APOIAR A OPERACIONALIZAÇÃO DO CUSTEIO-ALVO

O objetivo deste capítulo é apresentar a validação parcial da sistemática de desdobramento do custo-meta proposta. Esta aplicação ocorrerá em uma empresa do setor de serviços, mais especificamente no setor de hotelaria, apresentada na seqüência.

4.1 Etapa Preparatória: Contextualização inicial da empresa

A empresa onde foi aplicada a sistemática proposta presta serviços de hospedagem. O hotel está localizado na praia de Boa Viagem, em Recife, Pernambuco, onde o mercado predominante é o turismo de lazer. Entretanto, após alguns incidentes – como, por exemplo, ataques de tubarões na beira do mar – o turismo de lazer entrou em uma fase de retração, apresentando uma diminuição no número de turistas. Para contornar esta situação e evitar o refluxo de atividade, o governo de Pernambuco vem incentivando o desenvolvimento de negócios na região, aumentando o mercado e possibilitando novos investimentos ao setor hoteleiro.

O hotel estudado foi fundado em 1995 e pode ser enquadrado como uma empresa de pequeno porte. O mesmo possui 35 acomodações e apresenta um faturamento anual em torno de 700 mil reais. No início de sua história atuava diretamente com o mercado de turismo de lazer, e seus principais clientes eram famílias brasileiras e estrangeiras que procuravam um lugar tranqüilo para passar suas férias. Porém, com o passar do tempo, percebeu-se um crescimento significativo do mercado de negócios nesta região, tornando-se fundamental uma reavaliação do planejamento estratégico adotado pela empresa. Percebeu-se que, devido à localização do hotel – próximo ao aeroporto e aos principais pólos econômicos – a reformulação da estratégia a fim de atender ao mercado de negócios traria para o hotel uma nova expectativa de crescimento. Portanto, a partir de 2004, o hotel vem atuando neste novo mercado, tendo como cliente-alvo empresas e empresários autônomos que estão de passagem pelo Nordeste, a trabalho.

4.1.1 Análise da estrutura organizacional da empresa

O organograma da empresa é apresentado na Figura 12. A quantidade atual de funcionários do hotel é de 26 pessoas, distribuídas em diferentes funções, listadas a seguir:

- Hospedagem: quatro recepcionistas, um chefe de recepção, um atendente de reserva e um segurança;
- Governança: uma governanta e sete camareiras;
- Alimentação e bebidas: quatro cozinheiros e dois garçons;
- Manutenção: dois funcionários de serviços gerais e um chefe de manutenção;
- Administração: um gerente administrativo e um auxiliar administrativo.

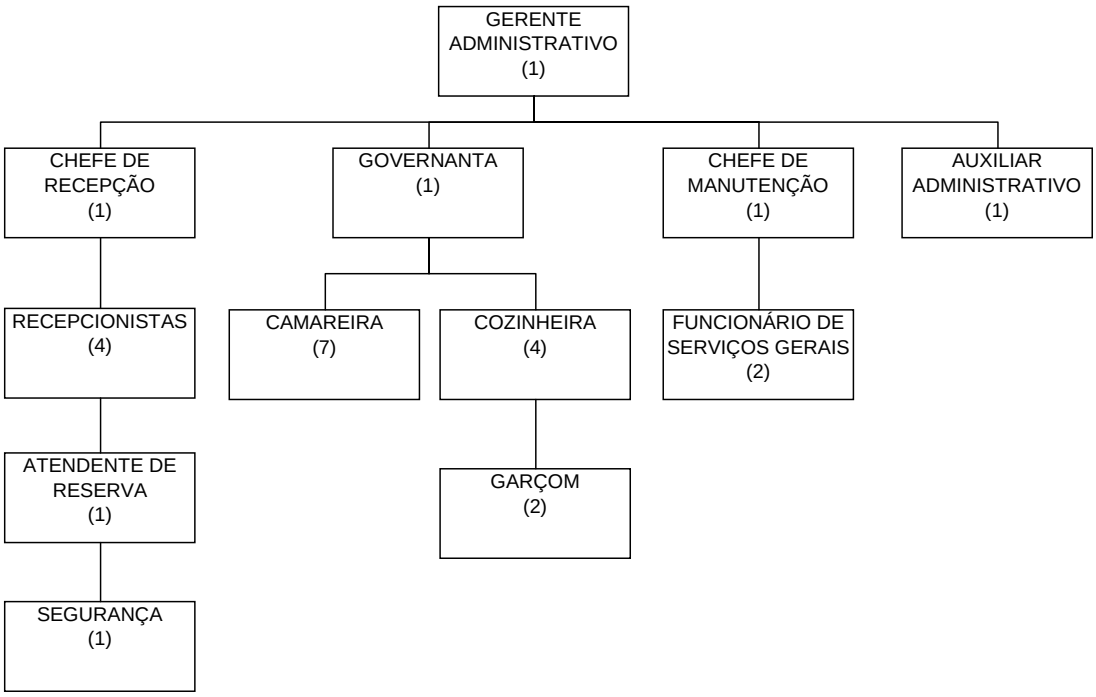

Figura 12 Organograma da empresa

4.1.2 Análise do planejamento estratégico da empresa

Apesar da empresa não possuir um planejamento estratégico formalizado e documentado – o gerente relatou que este já está em processo de formalização - as questões estratégicas estão cada vez mais presentes no sistema de gestão da empresa.

Ainda não existe uma formalização de conceitos dentro da empresa, referentes à sua missão, visão, valores e metas específicas, sendo identificada apenas a existência de alguns norteadores estratégicos que indicam o comportamento interno da organização.

Análise crítica do planejamento estratégico frente ao mercado da empresa

Apesar da empresa ter passado por uma atualização das estratégias operacionais, a modificação desta estratégia não saiu do papel e da intenção, sendo implementadas apenas algumas modificações que se tornaram fundamentais ao longo do tempo. Vale ressaltar que, apesar do comprometimento da direção em alcançar os objetivos estipulados, percebe-se uma lacuna entre as intenções da empresa e o funcionamento interno dos processos e dos funcionários. Não se percebe um comprometimento em atender as solicitações da direção, uma vez que elas são apenas informais. Torna-se fundamental a formalização de um planejamento estratégico dentro da empresa, incentivando o comprometimento de todos com os objetivos traçados. Também é visível a necessidade de indicadores de desempenho que verifiquem se esta estratégia esta sendo atingida ou não.

4.2 Etapa 1: Elaboração do mapa de negócios e de produtos da empresa

A empresa estudada não possui um mapa de negócios elaborado e documentado. Todas as tomadas de decisões em relação aos processos internos e externos são tomadas em função da experiência dos empregados e de alguns dados obtidos ao longo do tempo. Pode-se perceber que não existe nenhuma preocupação aparente no desenvolvimento interno e externo dos processos. Desta forma, apresentou-se fundamental a geração do macroprocesso da empresa e, após isso, a criação e análise do mapa de negócios.

4.2.1 Identificação dos macroprocessos da empresa

Análise dos fornecedores da Empresa

Como a empresa não possuía uma lista de fornecedores formalizada, foi preciso realizar uma série de reuniões com o gerente administrativo – responsável pela questão estratégica e pelas compras – e com a governanta – responsável pelo controle das compras e da execução. A partir destas reuniões, em conjunto com a apreciação das

planilhas de despesas de todos os anos, pode-se listar os principais fornecedores e suas principais características (Tabelas 2, 3, 4 e 5). Cada fornecedor foi avaliado de acordo com três fatores, qualidade, tempo e preço. E, para cada fator, foi gerada uma classificação seguida de uma pontuação (1 ponto para RUIM, 2 pontos para MÉDIO e 3 pontos para BOM). Este crtério utilizado pode ser visto na tabela 1.

Tabela 1 Critério de pontuação utilizado

Nível	**Pontuação**
A	8 a 9
B	6 a 7
C	3 a 5

Tabela 2 Características dos fornecedores de material de estoque

Fornecedor	**Qualidade**	**Tempo**	**Preço**	**Pontuação**	**Nível**
Águas Serra Branca	MÉDIA	BOM	MÉDIO	7	B
Bompreço	BOA	MÉDIO	BOM	8	A
Doces Finos	BOA	RUIM	MÉDIO	6	B
DPC comércio	MÉDIA	RIOM	BOM	6	B
Extrafrios	MÉDIA	BOM	BOM	8	A
Horti Recife	BOA	BOM	MÉDIO	8	A
JVS Mercearia	MÉDIA	RUIM	BOM	6	B
Metaforte	BOA	MÉDIO	MÉDIO	7	B
Nacional Gás	BOA	BOM	BOM	9	A
Nosso Suco Ind.	MÉDIA	MÉDIO	BOM	7	B
Oscar Salgados	RUIM	MÉDIO	BOM	6	B
Ovos Magnólia	BOA	MÉDIO	MÉDIO	7	B
Padaria Boa Viagem	BOA	BOM	MÉDIO	8	A
Padaria Santos	MÉDIA	MÉDIO	BOM	7	B
Parmalat	BOA	RUIM	MÉDIO	6	B
Recife Lácteos	MÉDIA	MÉDIO	BOM	7	B

Recife Mercantil	MÉDIA	MÉDIO	BOM	7	B
Recigelo	BOA	BOM	MÉDIO	8	A
S.O.S. Água	BOA	BOM	BOM	9	A
Santos Panificadora	BOA	MÉDIO	RUIM	6	B
WRI comércio	MÉDIA	BOM	MÉDIO	7	B

Tabela 3 Características dos fornecedores de material de expediente

Fornecedor	**Qualidade**	**Tempo**	**Preço**	**Pontuação**	**Nível**
Ink New	BOA	RUIM	MÉDIO	6	B
Livraria Saraiva	BOA	BOM	BOM	9	A
My Print	BOA	MÉDIO	MÉDIO	7	B
Xérox Mania	BOA	BOM	BOM	9	A

Tabela 4 Características dos forncedores de serviços e recursos

Fornecedor	**Qualidade**	**Tempo**	**Preço**	**Pontuação**	**Nível**
Água Sena	BOA	BOM	BOM	9	A
Atlas	BOA	BOM	BOM	9	A
Base Gráfica	BOA	BOM	BOM	9	A
Carsoft	BOA	BOM	BOM	9	A
Celpe	BOA	BOM	BOM	9	A
Claro	BOA	BOM	BOM	9	A
Colortel	BOA	BOM	BOM	9	A
Compesa	BOA	BOM	BOM	9	A
Correios	BOA	BOM	BOM	9	A
Destilagua	BOA	BOM	BOM	9	A
Emecinco	BOA	BOM	BOM	9	A
Listel	BOA	BOM	BOM	9	A
Napolitana	MÉDIA	BOM	MÉDIO	7	B
Telemar	BOA	BOM	BOM	9	A

Tabela 5 Características dos fornecedores de manutenção

Fornecedor	Qualidade	Tempo	Preço	Pontuação	Nível
Amadeu Barbosa	BOA	MÉDIO	MÉDIO	7	B
Armazém Boa Viagem	BOA	BOM	RUIM	7	B
Armazém Coral	BOA	RUIM	BOM	7	B
Comercial Losan	BOA	RUIM	BOM	7	B
Ferreira Costa	BOA	MÉDIO	BOM	8	A
Tupan	MÉDIA	MÉDIO	BOM	7	B

Após o levantamento de todos os fornecedores de material de estoque, pode-se perceber que não existe nenhuma relação de parceria entre a empresa e fornecedores. Portanto, o sistema gerencial adotado para a compra é realizado de acordo com o preço e a disponibilidade do fornecedor. De semana em semana o responsável entra em contato com os fornecedores e efetua a compra para a semana seguinte. Para os casos de urgência, o mesmo procedimento é tomado, e o responsável liga para os fornecedores e efetua a compra de quem puder entregar o mais rápido possível.

Desta forma, analisando a tabela 2, percebe-se que existem alguns fornecedores que se destacam em relação aos demais, isto é, são classificados como nível A. Estes fornecedores apresentam características que condizem de maneira coerente com a necessidade demonstrada da empresa. Desta forma, uma possibilidade de melhoria seria a criação de um relacionamento mais freqüente e sólido com os fornecedores classificados como nível A.

Já em relação aos fornecedores de material de expediente, pode-se perceber que, com estes fornecedores, já existe uma relação de parceria. De acordo com o responsável pela compra destes materiais, as empresas fornecedoras se comprometem em entregar o pedido no prazo de um dia, com um custo já pré-determinado, podendo ser alterado a cada mês, desde que com aviso prévio. Este tipo de relacionamento iniciou-se a partir de março de 2007 e, desde então, vem apresentando uma resposta satisfatória, uma vez que os custos e os tempos de entregas permanecem constantes ao longo do tempo, facilitando a gestão interna da empresa.

Já analisando os fornecedores de serviços e recursos, percebe-se que eles também estão de acordo com as necessidades da empresa, uma vez que a empresa que oferece o recurso é única ou opção própria do hotel. Portanto, analisando a tabela 4 percebe-se que das opções tomadas pela empresa, apenas a empresa Napolitana não

apresenta desempenho ótimo nos requisitos pré-determinados. Esta empresa oferece serviço de lavanderia, fundamental para um hotel. Desta forma, uma melhor análise acerca deste fornecedor se torna fundamental para a empresa.

Por fim, analisando os fornecedores de material para manutenção, percebe-se que apenas uma empresa apresenta desempenho considerado nível A, entretanto nenhuma empresa apresenta um desempenho considerado crítico. Portanto, a partir da criação de planos preventivos para a manutenção, pode-se criar algum tipo de relacionamentos com os fornecedores para diminuir a criticidade de alguns fatores percebidos.

4.2.2 Análise dos clientes da empresa

Como dito anteriormente, os clientes-alvo da empresa são empresas e empresários autônomos de passagem por Recife. Porém, uma parcela de seus clientes continuam sendo turistas, tanto nacionais quanto estrangeiros, devido à proximidade que o hotel se encontra da praia. A Tabela 6 apresenta os principais clientes e seus respectivos percentuais de representatividade para o hotel.

Tabela 6 Tipos e representatividade dos clientes da empresa

TIPO DE CLIENTE	**REPRESENTATIVIDADE (%)**
PASSANTES	45
EMPRESAS	20
EXECUTIVOS AUTÔNOMOS	15
FAMÍLIA – LAZER	15
OUTROS	5

Analisando a tabela acima percebe-se que o principal cliente da empresa são os clientes passantes, isto é, clientes que procuram o hotel para passar alguns dias sem um motivo aparente. Normalmente, são empresários autônomos que perderam o avião ou tiveram que ficar mais alguns dias. Neste caso, a procura pelos serviços do hotel decorre do fato do mesmo se constituir em uma opção mais barata. Desta forma, nota-se que a direção não possui um conhecimento apurado dos seus principais clientes, uma vez que

eles aparecem aleatoriamente em função de imprevistos nas suas viagens. Percebe-se, então, que a empresa está dependendo destes imprevistos, o que pode vir a ser perigoso.

Um melhor relacionamento com seus outros clientes pode vir a ser uma saída para aumentar a utilização do hotel, criando parcerias e descontos para empresas, buscando diminuir a incerteza na utilização da capacidade do estabelecimento.

Outro tipo de cliente, não incluso na análise inicial, por se tratar de um cliente intermediário, porém não menos importantes, são as agências de turismo. Estas recebem uma bonificação e um preço especial quando conseguem clientes para o hotel. Neste caso, esta alternativa não será profundamente analisada, uma vez que o dono do hotel possui uma agência de turismo, localizada ao lado do estabelecimento em estudo.

4.2.3 **Análise dos principais concorrentes da empresa**

Por se tratar de uma empresa situada em um ambiente altamente turístico, com um alto índice de crescimento no turismo de negócios, a concorrência neste setor é muito competitiva, existindo uma vasta gama de hotéis, pousadas e outros modelos de hospedagem na região. O hotel em estudo, portanto, concorre tanto com pousadas mais simples até com grandes redes internacionais de hotéis. A maioria dos concorrentes diretos apresenta uma melhor estrutura, porém um preço mais alto. Desta forma, o principal diferencial obtido pela empresa em estudo é o preço, uma vez que o pacote de serviços oferecidos se iguala à maioria, podendo se diferenciar apenas na qualidade. A lista dos principais concorrentes é apresentada na Figura 13.

CONCORRENTES	PORTE
Pousada Aconchego	médio
Hotel Marolinda	pequeno
Hotel Marolinda inn	médio
Hotel Aquamar	pequeno
Hotel Saveiro	médio
Hotel Boa Viagem Praia	médio
Hotel Canários	grande
Bianca Praia Hotel	médio
Barramares Hotel	médio
Best Western Maribu Recife Hotel	grande
Coral Hotel	médio
Holiday inn Hotel	médio
Park Hotel	grande
Vila Rica Hotel	médio
Nacional inn Recife Hotel	médio

Figura 13 Principais concorrentes da empresa

4.2.4 **Análise dos principais processos da empresa**

A empresa em estudo não apresenta uma estrutura de processos, apenas é dividida por setores, os quais possuem atividades específicas. Ela está estruturada em cinco setores, sendo eles:

1. Setor de hospedagem;
2. Setor de Bar e Alimentos;
3. Setor Administrativo;
4. Setor de Manutenção;
5. Setor de Governança.

Cada setor executa uma série de atividades que contribuem para o funcionamento geral do sistema. Os setores, ou processos, e suas principais atividades podem serem vistas na Figura 14, onde é apresentado o macroprocesso resumido da empresa.

Para facilitar as análises que serão realizadas na seqüência, foram definidos os donos de cada processo (cada setor foi considerado como um processo). A definição se deu a partir do conhecimento e da capacidade crítica e de comprometimento das pessoas. Para o setor de hospedagem foi definido o chefe de recepção, para o setor de bar e

alimentos e governança foi definido a governanta, para o setor administrativo foi definido o gerente, e por fim, para o setor de manutenção, foi definido como dono do processo o chefe de manutenção.

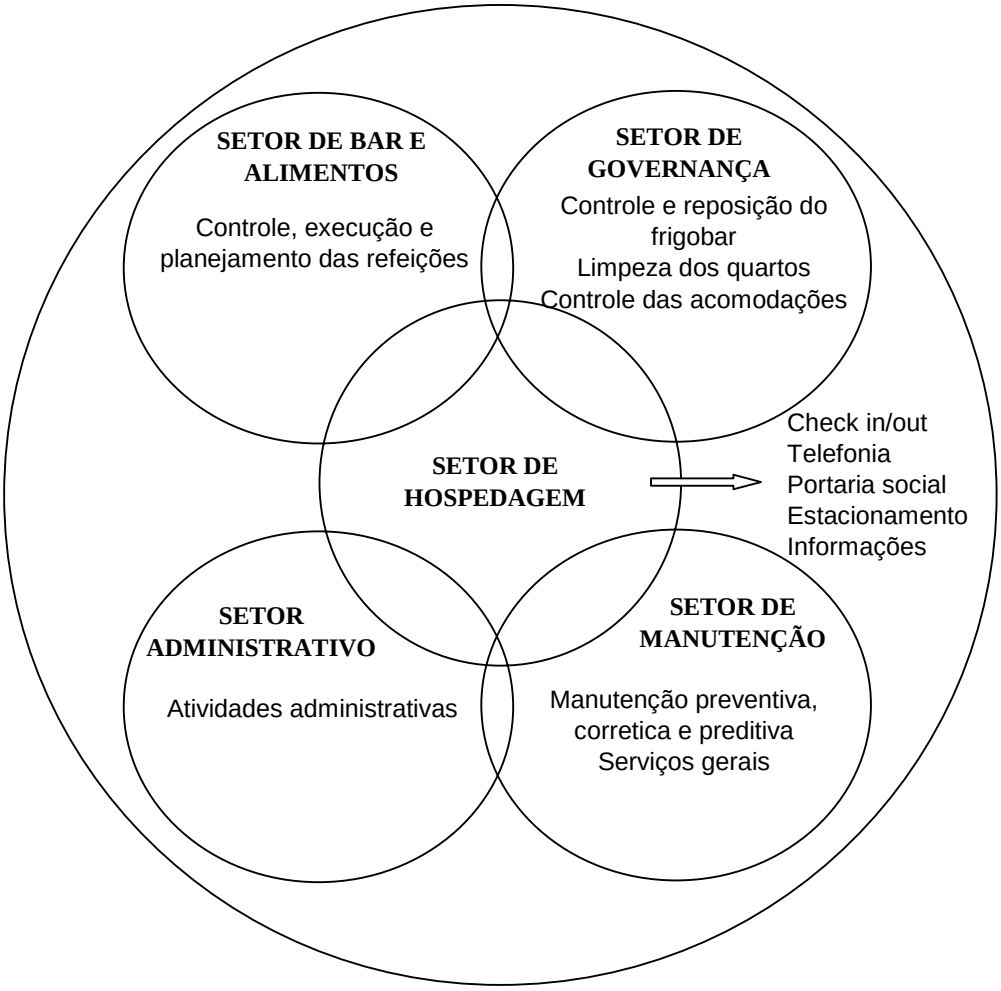

Figura 14 Macroprocessos da empresa

Analisando os setores e suas atividades, torna-se visível a falta de fluxo de informação entre eles, fazendo com que cada setor trabalhe individualmente, ignorando o sistema como um todo. Desta forma, muitas operações se tornam repetitivas, não agregando valor ao produto final. Percebe-se, então, uma real necessidade de aprofundamento dos conceitos de processos na empresa e, conseqüentemente, uma análise mais detalhada do funcionamento de cada setor.

Processo de Custeio da empresa

O sistema de custeio atualmente utilizado pela empresa não pode ser considerado como um sistema de custeio propriamente dito. O modelo utilizado pelo hotel em estudo se resume em distribuir os custos ocorridos durante o mês, diferenciando os tipos de despesas, como: despesas com impostos e pessoal, com material de expediente, com estoque, com serviços e com manutenção. A Figura 15 demonstra uma planilha dessas despesas, que são explicadas a seguir.

Figura 15 Exemplo da planilha de despesas

- Despesas com impostos e pessoal: estão incluídos neste item todos os custos relacionados a impostos e funcionários. Estão contabilizados também todos os diversos gastos que o hotel tem com os funcionários, como o custo com combustível, com imposto de renda e outros itens particulares. É importante ressaltar que, por se tratar de uma empresa com caráter familiar, a empresa tem o histórico em ajudar seus funcionários mais antigos;

- Despesas com manutenção: estão incluídos neste item apenas os acessórios e insumos necessários para a realização de todo tipo de manutenção dentro da empresa – preventiva, preditiva e corretiva. O processo completo de execução da manutenção (compra de materiais, planejamento e controle) não é mensurado neste item;
- Despesas com serviços: neste item estão relacionados todos os serviços prestados para a empresa, incluindo contas como água e energia. Por exemplo, se for necessária a contratação de mão-de-obra especializada para a realização de um processo de manutenção, o custo incorrido nela é alocado à essa conta, não sendo contabilizada como um custo de manutenção especificamente;
- Despesas com estoque: neste item de custos estão relacionadas apenas as aquisições realizadas no mês em relação a insumos para a cozinha, bar e frigobar e limpeza. Apesar do nome utilizado, nenhum custo de estoque é considerado dentro da empresa. Logo, a lógica de custeio utilizada para os insumos comprados é o valor cedido no mês em questão;
- Despesas com Material de Expediente: neste item de custos estão relacionados todos os materiais utilizados para o funcionamento das áreas. Materiais como caneta, lápis, papel, entre outros são constantemente adquiridos pela empresa.

A empresa é considerada como um centro de custo único, onde todos os custos fazem parte do custo global. A medição é feita mês a mês, porém, sem nenhum controle gerencial. O único controle realizado pela empresa é o acompanhamento do crescimento dos itens de custos pré-selecionados; entretanto, não é feita nenhuma análise específica quando observa-se um crescimento exagerado de determinado item, realizando-se apenas cortes sem nenhuma análise mais profunda.

Como dito anteriormente, o sistema de custeio utilizado pela empresa não fornece informações referentes ao custo dos produtos, serviços e, muito menos, processos da empresa. As informações obtidas são apenas referenciais globais, onde no fim de cada mês é realizada uma comparação com o faturamento. Desta forma, a empresa só possui a informação em relação ao lucro ou prejuízo mensal, não conseguindo identificar quais setores, produtos, serviços ou processos contribuem de maneira positiva ou negativa para

a empresa. Alguns aspectos negativos em relação à utilização deste sistema de custeio são descritos a seguir:

1. A contabilização dos custos é realizada no momento da liquidação das contas, isto é, no sistema de custeio atual da empresa as despesas apresentadas em um determinado período podem ser referentes a períodos anteriores, quando as contas podem ter sido negociadas a prazo. Desta forma, as informações geradas se tornam distorcidas, uma vez que as despesas determinadas não representam, de fato, o mês em questão.
2. Outro aspecto negativo do sistema de custeio utilizado pela empresa é a falta de informações referentes aos insumos adquiridos. Isto é, a compra é efetuada e debitada na conta do mês sem a estratificação de qual insumo foi comprado, apenas apresentando o custo incorrido. Desta forma, análises específicas se tornam complicadas, visto que não se pode relacionar cada tipo de insumo e seu custo.
3. Como a análise das despesas é realizada em cada mês, podem ocorrer distorções em função da diferença na taxa de ocupação de cada mês. Isto se explica uma vez que o ramo hoteleiro apresenta uma sazonalidade anual muito clara, apresentando um aumento de demanda no começo e no meio do ano, enquanto que os outros meses apresentam uma demanda bem menor. Desta forma, todo e qualquer custo realizado em meses de baixa demanda para benefeciar em meses onde a demanda é superior são considerados como custo do período, resultando em constantes cortes em função da distorção que isto representa.
4. A empresa trabalha as informações de custos de acordo com o princípio de absorção total, dada a necessidade de uniformização com as exigências das fiscalizações. A gerência do hotel não conhecia outros princípios de custeios, o que restringe a análise das informações obtidas, não existindo nenhuma análise em relação aos custos reais e perdas vinculadas aos produtos e serviços.
5. A empresa utiliza a apreciação sobre os custos – em conjunto com uma análise dos preços praticados por alguns concorrentes – para a formação do preço de venda de seus produtos e serviços. Desta forma, como foi verificado que existe uma deficiência em relação a apuração destes custos,

este procedimento adotado pela empresa pode ser considerado de alto risco, uma vez que se baseia em premissas que não são consideradas confiáveis.

O sistema de medição de desempenho utilizado pela empresa não representa o real desempenho do hotel em relação a seus serviços e clientes, uma vez que apenas o lucro ou o prejuízo é observado. Sendo assim, toda e qualquer perda incorrida dentro dos processos são absorvidos pelo sistema. Então, para finalizar esta etapa, é apresentado o mapa de negócios resumido da empresa, na figura 16.

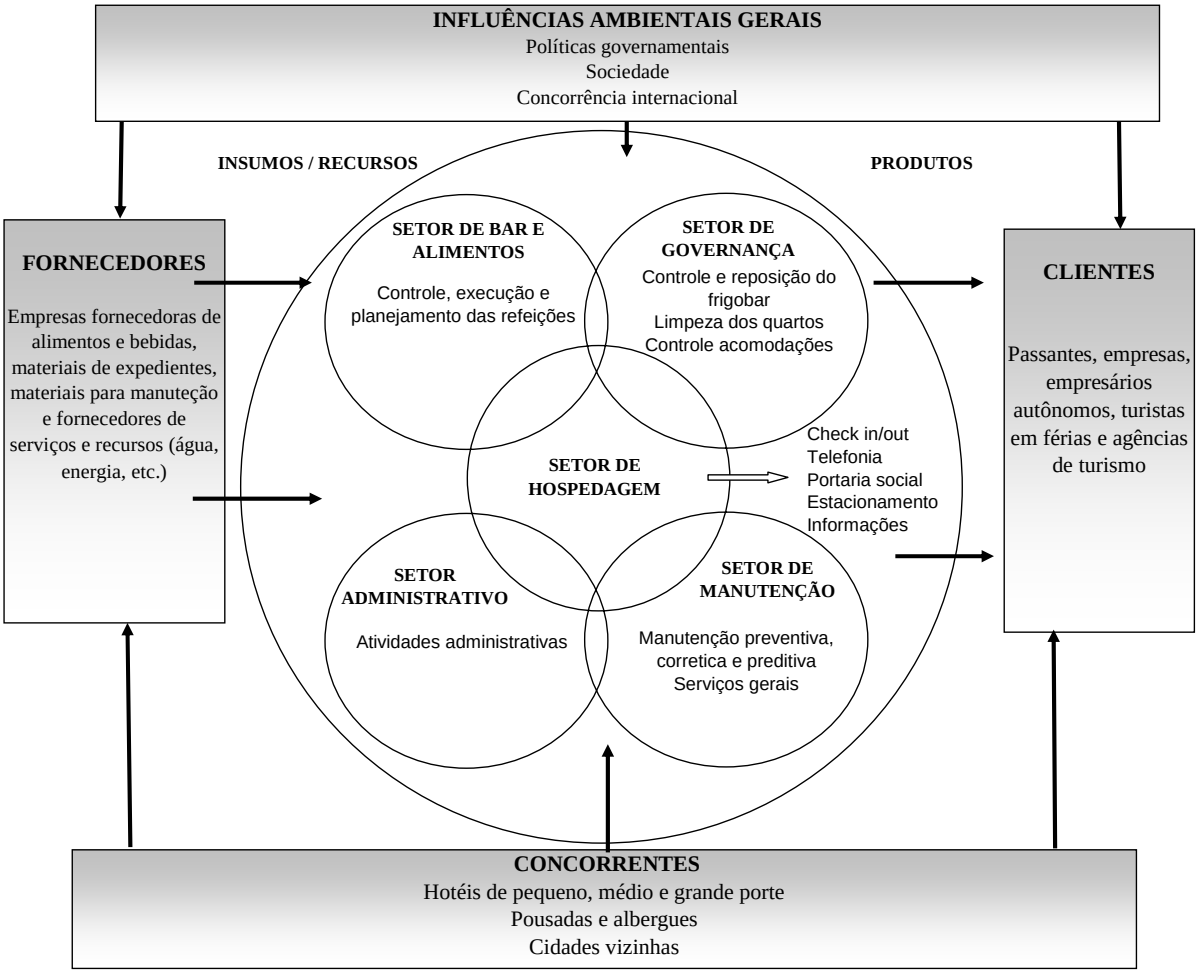

Figura 16 Mapa de negócio da empresa

A partir da elaboração de um mapa do negócio resumido, podem-se perceber mais claramente algumas limitações na cadeia de suprimentos da empresa. Nota-se que o relacionamento com os fornecedores está muito aquém do que poderia ser, tornando a empresa refém dos seus fornecedores, inclusive em relação ao preço e ao tempo de entrega.

Outro aspecto importante é que, apesar da empresa possuir uma estratégia bem definida, ela não possui um completo conhecimento de quem são seus clientes. Porém, estudos internos da empresa apontam que, mesmo que os clientes não estejam claramente caracterizados e definidos, as suas principais necessidades são preço justo, uma acomodação agradável e limpa para um sono tranqüilo, um café da manhã consistente e de qualidade, atendimento ágil e um acesso irrestrito a internet. Desta forma, o hotel procura adequar suas atividades em função destas necessidades, mas não apresenta uma gestão competitiva nos setores de governança e de bar e alimentos, fundamentais para a satisfação dos clientes.

Em relação aos concorrentes, o hotel apresenta um bom posicionamento, no momento em que escolhe concorrer pelo preço. As opções oferecidas no mercado levam alguma vantagem em relação à qualidade dos serviços oferecidos; porém, os serviços buscados pelos clientes-alvo da empresa são disponibilizados pela empresa em estudo, tornando o hotel bastante competitivo.

Em relação às influências externas, se identificou uma lacuna dentro do sistema do hotel, uma vez que não existe um planejamento estratégico com metas a serem alcanças e planos secundários caso ocorra alguma reviravolta no ambiente. Desta forma, o hotel se mostra vulnerável a alterações de mercado.

4.2.5 **Levantamento dos produtos e serviços e suas principais características**

O hotel, na sua essência, oferece serviços de hospedagem para seus clientes. Porém, para atender as necessidades de determinado tipo de clientes, a empresa deve incluir no seu pacote de serviços uma série de atividades que fortaleçam o relacionamento empresa/cliente, fundamental neste mercado altamente competitivo e com muitas opções de escolha (CASTELLI, 1992). No hotel em questão, alguns serviços estão inclusos dentro do preço da diária, enquanto que outros são disponibilizados com algum custo extra para os clientes. O hotel disponibiliza três tipos de acomodações – simples, duplo e triplo – que representam aproximadamente 96% do faturamento total. Todos os serviços oferecidos gratuitamente estão inclusos nas três modalidades das acomodações oferecidas. A lista dos serviços oferecidos gratuitamente dentro da diária e os que são cobrados é apresentada na Figura 17.

Observando o pacote de serviços oferecido, percebe-se que a empresa oferece praticamente todos os serviços considerados fundamentais para o tipo de cliente desejado.

Analisando os concorrentes do hotel, a empresa apenas não disponibiliza salas de reuniões e eventos, considerado um fator diferencial para os hotéis que concorrem no segmento. A direção informou que possui uma parceria com um hotel vizinho, que disponibiliza salas de eventos quando solicitada antecipadamente.

O principal problema detectado é a capacidade em oferecer todos os serviços prestados, com a qualidade necessária para o cliente, uma vez que a estrutura organizacional da empresa é considerada bastante enxuta, existindo uma série de funcionário que exercem mais do que uma função. Constantemente existem reclamações em função de um serviço mal prestado, porém a empresa não possui um histórico sobre estes fatos.

Serviços incluídos no preço da diária	**Serviços não incluídos no preço da diária**
Ar condicionado	Pacotes de passeios
Toalhas e roupas de cama	Transfer (movimentação hotel-aeroporto)
Chuveiro elétrico com box blidex	Restaurante
Garagem rotativa	Frigobar
Serviço de governança	Lavanderia (pessoal)
Serviço de telefonia (local)	Serviços de telefonia DDD e DDI
Televisão a cabo com controle opcional	
Café da manhã	
Internet sem fio	
Piscina	

Figura 17 Lista dos serviços oferecidos pelo hotel

4.2.6 **Definição do horizonte de tempo**

Esta definição está totalmente ligada ao tipo de produto, e, consequentemente, ao seu ciclo de vida. Por se tratar de uma empresa do setor de serviços, é importante analisar a sazonalidade do mercado e do serviço oferecido.

Analisando o serviço oferecido pela empresa, percebe-se que existe uma diferença bastante significativa em relação aos meses do ano, apresentando uma sazonalidade ao longo do ano. Por exemplo, no hotel em estudo, os picos durante o ano são janeiro, fevereiro (quando acontece o carnaval de Olinda), junho e dezembro. Desta

forma, a melhor opção para o estudo é a definição de um horizonte de tempo de 1 ano (12 meses), buscando contemplar todas as demandas, altas e baixas, durante o ano.

4.3 Etapa 2: Projeção dos custos para o horizonte de tempo de análise

Nesta etapa todas as despesas históricas serão levantadas e posteriormente analisadas, em conjunto com a direção, para então estabelecer os principais critérios para a estimativa dos custos.

Em um primeiro momento, todos os custos históricos a partir de 2005 foram levantados e podem ser vistos nos Anexo 1, 2 e 3. É importante ressaltar que estas informações, apesar de coletadas constantemente desde 2005, não são consideradas de total confiança, uma vez que os critérios de alocação dependia do ano e da pessoa que realizava, não havendo portanto uma consistência histórica da base de dados.

Desta forma, foi afastada a hipótese inicial de estimar os custos de acordo com sua evolução histórica pois, além da possibilidade de diferença de critérios na alocação dos mesmos, a direção constatou, também, que várias modificações na estrutura foram feita ao longo do ano, até chegar-se à atual. Outro problema identificado foi que muitos custos eram alocados pela época de desembolso, não significando que estes tenham sido efetivamente consumidos na época em questão.

Logo, mesmo existindo uma base histórica dos custos, esta só foi utilizada para eventuais ajustes na projeção para 2008. Desta forma, a metodologia utilizada foi definida a partir de uma reunião com a direção da empresa. A forma encontrada para a estimativa dos custos foi a projeção, baseando-se nos dados de 2007 – uma vez que este foi considerado como ideal – identificando as principais modificações previstas em cada tipo de despesa. Estes critérios de modificações e metas foram definidos pela direção e utilizadas para calcular os custos. Estes critérios são vistos a seguir:

- Despesas com estoque: estas despesas, consideradas como uma das mais problemáticas para o hotel, tendem segundo a direção a crescer, pois o hotel não se estruturou de maneira eficiente a fim de controlar estes custos que estão aumentando a cada ano. Desta forma, a direção do hotel estabeleceu que a taxa de aumento esperado, em uma situação normal, será em torno de 5 a 10% ao longo do ano. Esta estimativa baseia-se em uma leitura realizada pelo responsável das compras junto aos fornecedores, uma vez que ele

estima um aumento em torno de 10% para os produtos consumidos na empresa.

- Despesas com material de expediente: estas despesas apresentam uma melhor condição para o estabelecimento de um critério de análise, para estimar os custos futuros, uma vez que o relacionamento com os fornecedores já estão claramente definidos e controlados. Desta forma, estima-se para este ano um aumento entre 3 e 5%.
- Despesas de manutenção: estas despesas foram consideradas como uma das mais problemáticas pela direção, uma vez que, segundo o gerente do hotel, as manutenções preventiva e preditiva ocorrem de maneira precária dentro da empresa. Desta forma, a direção pretende investir de maneira gradual e constante na área de manutenção, buscando, até o final do ano, estabelecer um grau de eficiência satisfatório. Sendo assim, a direção prevê um aumento considerável de custos para o ano de 2008, podendo variar entre 15 e 25% ao longo do ano.
- Despesas com serviços e mão-de-obra terceirizada: de acordo com a direção, ações de melhorias serão realizadas na questão dos serviços prestados para a empresa. A direção pretende elaborar um plano de melhorias que visam melhorar os serviços de internet, contabilidade, entre outros, considerados fundamentais para o hotel. Desta forma, entende-se que existirá, além de um aumento natural de mercado, uma elevação em torno de 10% ao longo do ano.
- Despesas com investimentos: esta despesa representará um dos maiores aumentos para os custos do hotel no ano de 2008, uma vez que a direção pretende realizar uma série de investimentos na estrutura e no marketing para garantir a demanda pretendida para o ano. Segundo o gerente, historicamente o hotel apresenta um investimento muito baixo frente aos seus concorrentes. Desta forma, a empresa pretende incrementar a orçamentação desta área em torno de 50% ao longo do ano.
- Despesas com quitação de débitos: este tipo de despesa é considerado constante e, segundo a direção, não apresenta necessidade de uma apreciação mais detalhada.

- Despesas com comissão e incentivos: de acordo com as previsões de aumento de demanda para o ano de 2008, ocorrerá um aumento nas bonificações para os taxistas (estas bonificações ocorrem quando o taxista indica o hotel e leva o cliente até o mesmo). O aumento deverá acompanhar o aumento da demanda do ano.

- Despesas com funcionários: estas despesas, segundo a direção, tendem a aumentar consideravelmente, uma vez que o quadro funcional da empresa, hoje de 26 funcionários, tende a sofrer duas grandes modificações. A primeira delas é o aumento dos salários dos principais funcionários, considerados baixos para os padrões dos concorrentes. A segunda grande modificação é a contratação de pessoal qualificado para melhorar o atendimento dos clientes. Desta forma, estima-se um aumento entre 30% e 50%, de acordo com as necessidades encontradas ao longo do ano.

- Despesas com impostos: estas despesas tendem a ter um aumento significativo dentro da estrutura de custos da empresa. Este aumento, segundo a direção, será em torno de 50%, pois acompanhará o crescimento da folha de pagamento dos funcionários.

Após o levantamento dos principais fatores para a estimativa dos custos de 2008, outra reunião foi realizada para a projeção e a consolidação da projeção dos custos para este período. Os custos projetados podem ser vistos na Tabela 7.

Tabela 7 Custos projetados para 2008

	DESPESAS COM ESTOQUE	DESPESAS COM MATERIAL DE EXPEDIENTE	DESPESAS COM MANUTENÇÃO	DESPESAS COM SERVIÇOS E TERCEIROS	INVESTIMENTOS	QUITAÇÃO DE DÉBITOS	COMISSÕES E INCENTIVOS	FUNCIONÁRIOS	IMPOSTOS	TOTAL
JANEIRO	R$ 14.763,8	R$ 301,3	R$ 1.082,1	R$ 13.290,3	R$ 1.195,7	R$ 399,1	R$ 4.438,8	R$ 11.909,1	R$ 7.745,0	R$ 57.256,4
FEVEREIRO	R$ 12.613,5	R$ 243,1	R$ 1.564,0	R$ 13.254,6	R$ 461,9	R$ 399,1	R$ 3.274,9	R$ 11.534,0	R$ 8.027,4	R$ 53.156,6
MARÇO	R$ 6.098,8	R$ 134,0	R$ 3.716,2	R$ 9.169,9	R$ 1.793,6	R$ 399,1	R$ 1.255,2	R$ 10.301,6	R$ 8.443,7	R$ 41.246,9
ABRIL	R$ 6.526,0	R$ 208,7	R$ 1.983,8	R$ 9.560,7	R$ 3.587,2	R$ 399,1	R$ 1.939,8	R$ 10.569,5	R$ 8.028,8	R$ 42.615,8
MAIO	R$ 6.173,0	R$ 103,9	R$ 3.246,2	R$ 7.580,9	R$ 12.376,0	R$ 399,1	R$ 1.255,2	R$ 10.181,0	R$ 8.338,1	R$ 47.642,8
JUNHO	R$ 9.093,7	R$ 218,2	R$ 263,3	R$ 9.715,1	R$ 1.046,6	R$ 399,1	R$ 2.723,7	R$ 10.850,8	R$ 9.038,3	R$ 43.849,6
JULHO	R$ 12.604,9	R$ 520,4	R$ 2.044,9	R$ 10.677,6	R$ 1.059,7	R$ 399,1	R$ 4.195,8	R$ 11.397,4	R$ 8.471,9	R$ 52.852,5
AGOSTO	R$ 7.511,4	R$ 127,8	R$ 961,9	R$ 10.775,6	R$ 837,0	R$ 399,1	R$ 2.168,0	R$ 10.766,3	R$ 8.711,3	R$ 42.674,3
SETEMBRO	R$ 9.509,6	R$ 238,9	R$ 2.017,5	R$ 6.589,1	R$ 5.948,8	R$ 399,1	R$ 2.396,2	R$ 11.342,5	R$ 9.038,3	R$ 46.867,9
OUTUBRO	R$ 8.441,0	R$ 477,9	R$ 1.227,6	R$ 8.789,4	R$ 448,4	R$ 399,1	R$ 1.584,9	R$ 11.641,2	R$ 8.516,3	R$ 41.927,4
NOVEMBRO	R$ 4.826,1	R$ 197,4	R$ 2.281,0	R$ 7.336,4	R$ 12.062,1	R$ 409,5	R$ 4.423,9	R$ 16.730,4	R$ 11.865,8	R$ 57.149,6
DEZEMBRO	R$ 9.838,3	R$ 228,5	R$ 6.011,6	R$ 7.260,4	R$ 4.783,0	R$ 399,1	R$ 3.943,5	R$ 16.775,9	R$ 11.775,1	R$ 60.160,1
TOTAL	R$ 108.000,0	R$ 3.000,0	R$ 26.400,0	R$ 114.000,0	R$ 45.600,0	R$ 4.800,0	R$ 33.600,0	R$ 144.000,0	R$ 108.000,0	R$ 587.400,0

Pode-se perceber que estes custos tiveram sua projeção de acordo com os fatores levantados nas reuniões com a direção da empresa. Desta forma, entende-se que estes custos estão o mais próximo possível da realidade, e, portanto, representarão, de maneira satisfatória, a situação enfrentada pela empresa no ano em questão.

4.4 Etapa 3: Definição do custo-alvo para o horizonte de tempo determinado

Nesta etapa será apresentada a aplicação da metodologia de custeio-alvo tradicional, incluindo uma projeção do preço-meta de cada concorrente, da demanda esperada e do lucro desejado para este ano. Para então, com esses dados, determinarem o custo máximo anual e médio mensal que a empresa pode obter para conseguir alcançar as metas financeiras e econômicas estabelecidas.

Com o horizonte de tempo do estudo já definido, torna-se necessário a definição da demanda esperada para este período. Desta forma, analisou-se a demanda média a partir de 2005 para se alcançar a demanda estimada de 2008. As demandas mensais são apresentadas na Tabela 8 a seguir.

Tabela 8 Ocupação média histórica do hotel

Mês	**Utilização de 2005 (%)**	**Utilização de 2006 (%)**	**Utilização de 2007 (%)**	**Média mensal (%)**
Janeiro	60	73	69	67
Fevereiro	60	70	72	67
Março	55	55	60	57
Abril	40	45	40	42
Maio	45	45	48	46
Junho	60	65	70	65
Julho	60	60	63	61
Agosto	35	45	50	43
Setembro	35	40	40	38
Outubro	35	43	49	42
Novembro	52	57	59	56
Dezembro	60	62	65	62
Média anual	50	55	57	54

Analisando as demandas dos anos anteriores, percebe-se uma crescente evolução dos valores ao longo do tempo. Isto se deve, segundo o gerente administrativo do hotel, aos diversos esforços e investimentos acontecidos nos últimos anos. Analisando ano a ano, percebe-se um aumento significativo da taxa de ocupação.

Ainda, analisando a relação entre as médias e os resultados obtidos no último ano (2007), mostrada na tabela anterior, torna-se visível o crescimento de rendimento do hotel ao longo dos anos, podendo, então, prever um cenário mais favorável para 2008. Visto isso, a partir de reuniões com o gerente administrativo do hotel, foi estabelecida uma meta de alcançar o valor de 60% em média de ocupação ao longo do ano de 2008. Isto significa que o hotel irá investir uma boa quantia em estrutura e marketing para atingir esta meta. Portanto, a meta mensal de ocupação é apresentada na tabela 9, mostrada a seguir.

Tabela 9 Metas mensais de ocupação para 2008

Mês	**Média mensal Para 2008 (%)**
Janeiro	75
Fevereiro	75
Março	65
Abril	45
Maio	55
Junho	70
Julho	65
Agosto	45
Setembro	50
Outubro	50
Novembro	60
Dezembro	70
Média	60

Com o estabelecimento da demanda média esperada, parte-se agora para a definição do preço-meta para o ano de 2008. É importante ressaltar que existem várias modalidades de preços ao longo do tempo, que diferenciam o preço do serviço. Estas

diferentes modalidades de preços diferem-se de acordo com o tipo de serviço e o tipo de abordagem do cliente ao hotel. Os diferentes preços são descritos a seguir:

- Preço de agência: O hotel oferece um preço promocional para as agências que obtiverem clientes. Este preço é relativamente mais baixo, pois facilita a análise interna, uma vez que os clientes reservam as passagens com antecedência, facilitando a previsão de utilização durante o mês;
- Preço de tabela: todo o hotel é obrigado a possuir uma tabela de preço para cada tipo de acomodação oferecida. Este preço é considerado o preço médio que o hotel pode oferecer;
- Preço de balcão: este preço costuma ser o mais caro em alguns hotéis, e no caso do hotel estudado, não é diferente. Como o cliente aparece de última hora, o hotel oferece um preço acima do preço de tabela, para lucrar com a possível falta de opção do cliente.
- Preço especial de carnaval: como o carnaval de Pernambuco é famoso no Brasil e em outros países, o hotel oferece seus serviços na época com um acréscimo de até 100% aos preços.

Visto isso, foi realizada uma pesquisa em oito hotéis, considerado pelo gerente administrativo como os mais representativos e concorrentes. Os preços obtidos podem ser vistos nas tabelas 10, 11e 12.

Tabela 10 Preços dos concorrentes referentes a março de 2008 – Quarto simples

Concorrente	**Preço de Agência (R$)**	**Preço de Tabela (R$)**	**Preço de Balcão (R$)**
Concorrente 01	79,00	90,00	100,00
Concorrente 02	58,00	88,00	88,00
Concorrente 03	60,00	86,00	86,00
Concorrente 04	65,00	90,00	95,00
Concorrente 05	83,00	91,00	91,00
Concorrente 06	85,00	100,00	100,00

Concorrente 07	74,00	95,00	95,00
Concorrente 08	70,00	85,00	90,00

Tabela 11 Preços dos concorrentes referentes a março de 2008 – Quarto duplo

Concorrente	**Preço de Agência (R$)**	**Preço de Tabela (R$)**	**Preço de Balcão (R$)**
Concorrente 01	91,00	110,00	130,00
Concorrente 02	70,00	110,00	110,00
Concorrente 03	72,00	105,00	115,00
Concorrente 04	77,00	110,00	125,00
Concorrente 05	93,00	102,00	102,00
Concorrente 06	120,00	140,00	140,00
Concorrente 07	90,00	115,00	120,00
Concorrente 08	85,00	110,00	118,00

Tabela 12 Preços dos concorrentes referentes a março de 2008 – Quarto triplo

Concorrente	**Preço de Agência (R$)**	**Preço de Tabela (R$)**	**Preço de Balcão (R$)**
Concorrente 01	113,00	130,00	150,00
Concorrente 02	100,00	137,00	137,00
Concorrente 03	100,00	132,00	140,00
Concorrente 04	95,00	126,00	150,00
Concorrente 05	110,00	121,00	121,00
Concorrente 06	130,00	160,00	160,00
Concorrente 07	110,00	140,00	145,00
Concorrente 08	105,00	130,00	140,00

Analisando as tabelas acima, percebe-se que alguns hotéis apresentam um preço superior ao oferecido pelo hotel em estudo. Isto se deve ao fato de que, apesar de estarem em um mesmo patamar e disputando a mesma clientela, alguns hotéis estão buscando uma diferenciação por qualidade, e não por preço. Como o hotel em estudo procura diferenciar-se dos concorrentes em função do preço, foi estabelecido que o preço-meta para 2008, de todos os meses, com exceção da época de carnaval, seria a média simples entre o menor valor obtido e a média total entre todos os concorrentes analisados. E, após

este cálculo, alguns ajustes deveriam ser realizados a fim de tornar o preço mais visível. Esta última exigência foi estabelecida devido a questões de marketing, conforme exigência do gerente administrativo. O cálculo do preço-meta do hotel para 2008 pode ser visto nas tabelas 13 e 14.

Tabela 13 Cálculo preliminar do preço-meta

Acomodação	**Cálculo**	**Preço Agência (R$)**	**Preço Tabela (R$)**	**Preço Balcão (R$)**
QUARTO SIMPLES	Média simples	71,00	91,00	93,00
	Preço mínimo	58,00	86,00	86,00
	Média (mínimo+simples/2)	65,00	88,00	90,00
QUARTO DUPLO	Média simples	87,25	112,75	120,00
	Preço mínimo	79,00	107,00	111,00
	Média (mínimo+simples/2)	120,00	140,00	140,00
QUARTO TRIPLO	Média simples	107,88	134,50	142,88
	Preço mínimo	95,00	121,00	121,00
	Média (mínimo+simples/2)	102,00	128,00	132,00

Tabela 14 Cálculo do preço-meta

Acomodação	**Cálculo**	**Preço Agência (R$)**	**Preço Tabela (R$)**	**Preço Balcão (R$)**
QUARTO SIMPLES	Média (mínimo+simples/2)	65,00	88,00	90,00
	Ajuste	5,00	(3,00)	5,00
	Preço-meta final	**70,00**	**85,00**	**95,00**
QUARTO DUPLO	Média (mínimo+simples/2)	79,00	107,00	111,00
	Ajuste	1,00	3,00	19,00
	Preço-meta final	**80,00**	**110,00**	**130,00**
QUARTO TRIPLO	Média (mínimo+simples/2)	102,00	128,00	132,00

	Ajuste	3,00	2,00	13,00
	Preço-meta final	**105,00**	**130,00**	**145,00**

Como se pode perceber analisando estes dados, o preço foi ajustado para uma melhor visualização do cliente. O ajuste teve uma maior significância no preço de balcão, uma vez que o gerente pretende diminuir a incidência deste fenômeno, forçando a reserva pelo hotel ou pela agência, para facilitar o controle e a gestão interna.

Outro aspecto importante que deve ser mencionado diz respeito ao preço-meta dos dias de carnaval. De acordo com o hotel, a demanda nesta época do ano é tão alta que vale a pena aumentar consideravelmente o preço dos serviços. E, como historicamente o hotel aplica um aumento de 100% nos preços dos serviços nesta época, foi decidido que no ano de 2008 o mesmo aumento será mantido.

Com os preços-meta definidos, parte-se para a próxima etapa da sistemática, a definição do lucro-meta anual. Segundo a empresa, a margem de lucro esperada para 2008 seria de 30% do faturamento. Isto significa que 70% do que for arrecadado durante o ano, será diluído nos 12 meses de 2008, sendo esses os custos totais mensais.

Para obter o custo-alvo, portanto, necessita-se de quatro elementos, sendo eles:

1. A utilização mensal do ano de 2008;
2. O preço-meta de cada modalidade e para o carnaval;
3. O lucro-meta desejado para 2008;
4. A utilização média de cada tipo de acomodação.

Sendo assim, observou-se a necessidade de obtenção da utilização média de cada tipo de acomodação (simples, dupla e tripla) para calcular o faturamento anual de 2008 da empresa. Estas informações foram obtidas no sistema de gestão da empresa, e são apresentadas na Tabela 15.

Tabela 15 Ocupação média de cada tipo de acomodação

Tipo de	Porcentagem/	Porcentagem	Porcentagem	Porcentagem

acomodação	acomodação (%)	de agência (%)	de tabela (%)	de balcão (%)
Quarto simples	55	20	60	20
Quarto duplo	37	70	25	5
Quarto triplo	8	70	27	3

Com esses dados, o próximo passo é obter o custo-meta total do ano de 2008 e para isto é calculada a representatividade de cada modalidade de custo, para cada modalidade de acomodação.

Este valor é multiplicado pela utilização média prevista durante o ano de 2008. Tem-se, então, somando todos estes valores, o faturamento diário de uma acomodação do hotel. Sendo assim, multiplica-se este valor pela quantidade de acomodações e pela quantidade de dias no ano. Desta forma, chega-se ao custo-alvo total anual de 2008, valor nos quais os custos obtidos no ano em questão não podem superar, a fim de se chegar às metas previstas. Da mesma forma, o cálculo deve ser feito para os dez dias de carnaval. Este cálculo pode ser mais bem visualizado no exemplo demonstrado na tabela 16 a seguir.

Tabela 16 Cálculo do custo-alvo para 2008

Passos para obtenção do custo-meta	**Cálculo**	**Valor**
Representatividade da modalidade para uma acomodação diária (utilização 100%)	55% (% do quarto simples) x 20% (% das agências nos quartos simples)	11%
Representatividade considerando a utilização média	11% x 60% / 100%	6,60%
Representatividade em valores reais	6,60% x R$ 70,00 (preço-meta)	R$ 4,62
Representatividade anual para toda empresa	R$ 4,62 x 35 (acomodações) x 356 (dias no ano tirando carnaval)	R$ 57.565,20
Remoção do lucro	RS 57.565,20 x 70%	R$ 40.295,64

	(30% de lucro esperado)	
Somatório de todas modalidades	custos anuais de todas modalidades	R$ 489.356,18
Cálculo do custo-meta mensal	**R$ 489.356,18 / 12**	**R$ 40.799,68**

A partir dos cálculos realizados nesta etapa obteve-se um custo-meta para o ano de 2008 de R$ 489.356,18, ou então, um custo-meta médio mensal de R$ 40.799,68. Desta forma, a próxima etapa é a projeção dos custos para o ano de 2008, para posterior comparação entre o custo-meta e o custo real estimado, para a geração das metas de redução de custos.

4.5 Etapa 4: Definição das Metas Brutas de Redução de Custos

Com os custos projetados e o custo-alvo calculado, a próxima etapa do estudo é a comparação entre estes dois pontos. O cálculo realizado é apresentado na Tabela 17.

Tabela 17 Cálculo de definição da meta bruta de redução de custos para 2008

	Descrição do cálculo realizado	Resultado
Custo-meta	Descrito na etapa 3.	R$ 489.356,18
Custo total projetado	Descrito na etapa 2.	R$ 587.400,00
Custo a ser reduzido em 2008	Comparação entre o custo-alvo e o custo projetado (custo projetado – custo-alvo)	R$ 98.043,82
Meta bruta anual	Porcentagem bruta de redução de custos	17%

A partir dos cálculos realizados, detectou-se uma meta bruta de redução de custos de 17% no ano todo. Desta forma, esta meta foi desdobrada de acordo com as principais referências estudadas, que poderiam ser realizadas de duas maneiras. A primeira forma seria a distribuição uniforme desta meta nos meses do ano e nos setores da empresa, fixando a meta nestes em 17% ao longo do ano. A outra forma seria o desdobramento desta meta, de acordo com as funções do produto ou serviço oferecido, ignorando as possíveis perdas, normais e anormais, dos processos. Portanto, analisando a meta bruta de acordo com esta última abordagem, os processos de manutenção e de administração deveriam conter a meta maior de redução de custos, visto que os mesmos

apresentam-se como processos de apoio dentro do sistema da empresa, não apresentando funcionalidades diretamente ligadas aos clientes. Após uma reunião com o gerente administrativo, responsável pelo acompanhamento das metas de redução de custos, obtiveram-se as metas de redução de custos caso se adotasse a última abordagem comentada. Estas metas podem ser vistas na Tabela 18. É importante ressaltar que a metodologia utilizada pela direção do hotel para obter estas metas não foi alvo de discussão e não é apresentada neste trabalho. Outro aspecto a ser ressaltado é que estas metas apresentadas servirão apenas para uma análise comparativa quando da obtenção das metas ajustadas.

Tabela 18 Metas brutas desdobradas por setor

Setor	Meta bruta anual (%)	Meta bruta mensal (%)
Hospedagem	5,10	0,43
Bar e alimentos	13,60	1,13
Governança	12,75	1,06
Manutenção	34,00	2,83
Administrativo	25,50	2,13

Analisando as metas definidas pela empresa percebe-se que o maior índice de redução de custos ficou por conta do setor administrativo, que não apresenta contato direto com os clientes, apenas servindo como apoio para as demais operações. O mesmo critério arbitrário foi utilizado para a definição das demais metas, utilizando como base de análise o custo mensal projetado de cada setor no ano de 2008. Portanto se o setor apresentasse um custo alto, este seria alvo de uma redução de custos mais brusca, independente dos motivos e dos processos que executa.

4.6 Etapa 5: Realização do *Benchmarking* interno e externo

Após o estabelecimento de metas mensais de redução de custos, a próxima etapa realizada foi a análise dos processos internos e dos custos destes, além da arrecadação dos principais parâmetros externos adquiridos em outras empresas do setor. Portanto, nesta

etapa serão descritas ambas as situações realizadas e no final será apresentado o relatório final adquirido a partir das informações levantadas.

4.6.1 Realizaçao do *Benchmarking* interno

Para a realização desta etapa, foi necessária uma série de passos para o desdobramento e para a análise dos processos internos da empresa. Estes passos podem ser dividos em três grandes partes, definidas como descrição, custeio e análise dos dados obtidos. Desta forma, foram definidos responsáveis para cada uma destas tarefas, sendo que, em um primeiro momento, foram definidos os donos de cada processo que seriam responsáveis pela descrição dos processos e das principais atividades. Em um segundo momento estes processos seriam custeados a partir dos custos estimados para o ano de 2008. Esta tarefa foi designada ao autor, uma vez que a estrutura de custos definida seria utilizada apenas como um fator extra para análise, não sendo, em um primeiro momento, utilizada como rotina de alocação de custos dentro da empresa. Por fim, foram realizadas reuniões entre o autor, a direção e os donos dos processos, para analisar e levantar os principais pontos de melhoria detectados nas análises, tendo como produto a elaboração de uma planilha de parâmetros internos, utilizada para o processo de desdobramento das metas brutas, na seqüência do trabalho.

Portanto, a seguir são apresentados os processos internos detalhados, considerados fundamentais para o pleno entendimento da empresa. Para isso, foram definidos os donos dos processos, listados a seguir:

- Processo de hospedagem: Chefe de recepção;
- Processo de bar e alimentos: Governanta;
- Processo de governança: Governanta;
- Processo de manutenção: Chefe de manutenção;
- Processo administrativo: Gerente.

A partir de reuniões realizadas entre os donos dos processos, foram levantadas as principais atividades de cada processo, avaliando estas de acordo com o seu grau de interação com os clientes finais, assim como o nível de importância em função das necessidades dos clientes, detectadas na criação do mapa de negócios. A lista das

atividades de cada setor pode ser vista na figura 18 e os fatores levantados e a sua respectiva análise podem ser vistos nas figuras 19 e 20, apresentadas a seguir.

Para um melhor entendimento dos dados constantes das figuras, é necessário o levantamento de alguns pontos que foram considerados para a definição das atividades. O processo de bar e alimentos foi sudividido em dois subprocessos, sendo eles denominados de cozinha e refeição, uma referente às questões envolvendo o café da manhã e a outra envolvendo todas as preparações referentes a lanches, almoços e jantas. Esta divisão foi realizada para facilitar a análise dos custos, uma vez que apenas o café da manhã é embutido no preço da tarifa. O processo de governança foi subdivido em três subprocessos, denominados frigobar, limpeza dos quartos e acomodações. Os dois primeiros se mostraram necessários uma vez que um não depende do outro, podendo qualquer um ser solicitado a qualquer momento do dia. Já o subprocesso de acomodação foi criado a partir da detecção da importância em controlar e melhorar as acomodações do hotel. Por fim, o processo de manutenção foi subdivido em dois subprocessos. O primeiro tendo suas atividades diretamente ligadas a manutenção preventiva e corretiva e o segundo denominado de serviços gerais, sendo responsável pela manutenção preditiva e pela limpeza e controle das áreas comuns do hotel.

Processo de Hospedagem	1	Telefonia
	2	Portaria Social
	3	Reservas
	4	Check in
	5	Check out
	6	Informaçoes
	7	Estacionamento
Processo de Bar e Alimentos	8	Planejamento da cozinha (COZ)
	9	Compras COZ
	10	Execução COZ
	11	Controle COZ
	12	Planejamento das refeições (REF)
	13	Compras REF
	14	Execução REF
	15	Controle REF
Processo Administrativo	16	Segurança
	17	Marketing
	18	RH
	19	Controle estrategico
	20	Financeiro
	21	Gerencia
	22	Sistema de informaçoes
	23	P.E.
	24	Contabilidade
Processo de Governança	25	Reposição Frigobar (FB)
	26	Compras FB
	27	Controle FB
	28	Planejamento FB
	29	Planejamento limpeza do quarto (LQ)
	30	Execução LQ
	31	Compras LQ
	32	Controle LQ
	33	Lavanderia
	34	Planejamento acomodações (AC)
	35	Execução AC
	36	Compras AC
	37	Controle AC
Processo de Manutenção	38	Planejamento manutenção (MAN)
	39	Compras MAN
	40	Execuçao MAN
	41	Controle MAN
	42	Planejamento serviços gerais (SG)
	43	Compras SG
	44	Execução SG
	45	Controle SG

Figura 18 Lista de atividades de cada setor

Processos	Atividades		Nível de interação com clientes		
			Baixa	Média	Alta
Processo de Hospedagem	1	Telefonia		x	
	2	Portaria Social		x	
	3	Reservas			x
	4	Check in			x
	5	Check out			x
	6	Informaçoes		x	
	7	Estacionamento	x		
Processo de Bar e Alimentos	8	Planejamento da cozinha (COZ)	x		
	9	Compras COZ	x		
	10	Execução COZ			x
	11	Controle COZ	x		
	12	Planejamento das refeições (REF)	x		
	13	Compras REF	x		
	14	Execução REF			x
	15	Controle REF	x		
Processo Administrativo	16	Segurança	x		
	17	Marketing	x		
	18	RH	x		
	19	Controle estrategico	x		
	20	Financeiro	x		
	21	Gerencia		x	
	22	Sistema de informaçoes			x
	23	P.E.	x		
	24	Contabilidade	x		
Processo de Governança	25	Reposição Frigobar (FB)		x	
	26	Compras FB	x		
	27	Controle FB	x		
	28	Planejamento FB	x		
	29	Planejamento limpeza do quarto (LQ)	x		
	30	Execução LQ		x	
	31	Compras LQ	x		
	32	Controle LQ	x		
	33	Lavanderia		x	
	34	Planejamento acomodações (AC)	x		
	35	Execução AC	x		
	36	Compras AC	x		
	37	Controle AC	x		
Processo de Manutenção	38	Planejamento manutenção (MAN)	x		
	39	Compras MAN	x		
	40	Execuçao MAN	x		
	41	Controle MAN	x		
	42	Planejamento serviços gerais (SG)	x		
	43	Compras SG	x		
	44	Execução SG	x		
	45	Controle SG	x		

Figura 19 Nível de interação entre as atividades e os clientes

Processos	Atividades		Nível de relação com as necessidades dos clientes		
			Baixa	Média	Alta
Processo de Hospedagem	1	Telefonia	x		
	2	Portaria Social		x	
	3	Reservas			x
	4	Check in			x
	5	Check out			x
	6	Informaçoes		x	
	7	Estacionamento	x		
Processo de Bar e Alimentos	8	Planejamento da cozinha (COZ)		x	
	9	Compras COZ		x	
	10	Execução COZ			x
	11	Controle COZ			x
	12	Planejamento das refeições (REF)	x		
	13	Compras REF	x		
	14	Execução REF	x		
	15	Controle REF	x		
Processo Administrativo	16	Segurança		x	
	17	Marketing	x		
	18	RH	x		
	19	Controle estrategico	x		
	20	Financeiro		x	
	21	Gerencia	x		
	22	Sistema de informaçoes			x
	23	P.E.	x		
	24	Contabilidade		x	
Processo de Governança	25	Reposição Frigobar (FB)	x		
	26	Compras FB	x		
	27	Controle FB	x		
	28	Planejamento FB	x		
	29	Planejamento limpeza do quarto (LQ)		x	
	30	Execução LQ			x
	31	Compras LQ		x	
	32	Controle LQ			x
	33	Lavanderia	x		
	34	Planejamento acomodações (AC)			x
	35	Execução AC			x
	36	Compras AC		x	
	37	Controle AC		x	
Processo de Manutenção	38	Planejamento manutenção (MAN)		x	
	39	Compras MAN		x	
	40	Execuçao MAN			x
	41	Controle MAN		x	
	42	Planejamento serviços gerais (SG)		x	
	43	Compras SG		x	
	44	Execução SG			x
	45	Controle SG		x	

Figura 20 Nível de relação entre as atividades e à necessidade dos clientes

A partir destas análises, as atividades consideradas fundamentais pelos donos dos processos foram identificadas e estão listadas a seguir:

- Processo de Hospedagem: Atividades de reserva, check in e check out;
- Processo de Bar e Alimentos: Atividades de execução e controle da cozinha e execução das refeições;

- Processo Administrativo: Atividade de sistema de informações;
- Processo de Governança: Atividades de execução e controle da limpeza dos quartos e planejamento e execução das acomodações;
- Processo de Manutenção: Atividades de execução da manutenção e dos serviços gerais.

Desta forma, estas atividades são consideradas como fundamentais para o funcionamento do hotel, se mostrando determinantes para a satisfação dos clientes. Estas informações foram utilizadas como condição de contorno na análise das atividades da empresa, uma vez que deveriam obter um tratamento especial para possíveis melhorias, enquanto que outras, consideradas de baixa importância nos dois fatores levantados, foram tratadas como potenciais atividades para redução de custos, uma vez que não influenciam de maneira direta aos clientes.

É importante ressaltar que algumas destas atividades são fundamentais no processo de apoio para as principais atividades, portanto, este critério foi considerado na análise futura.

Alocação dos Custos às Atividades

Para a alocação dos custos aos processos mostrou-se necessária a definição de uma nova ferramenta que apresentasse um resultado mais detalhado da estrutura de custos da empresa, uma vez que foi detectado que o sistema de custeio utilizado pela empresa não oferece as informações necessárias para as análises de eficiência dos processos. Sendo assim, a partir de reuniões com a direção defininiu-se que, apenas para fins de análises, deveria ser gerado os custos com a utilização de alguns conceitos do custeio por atividades.

Desta forma, as tarefas necessárias para a execução desta etapa são a criação de itens de custos, que representam todos os tipos de custos existentes dentro da empresa , definição de quais itens de custos influenciam em quais despesas, levantamento do valor de cada item de custo, criação de direcionadores de custos para cada item por atividades e, por fim, levantamento dos custos de cada processo.

A definição dos itens de custos se deu a partir das informações obtidas junto a contabilidade da empresa. Estes itens, assim como sua relação com as despesas e seu valor podem ser vistos na Tabela 19.

Tabela 19 Despesa de cada item de custo

	Ítens de custos	Tipo de despesas	Valor
1	Salário, encargos, benefícios	Funcionários e impostos	R$ 180.000,00
2	Gastos diversos c/ funcionarios	Funcionários	R$ 24.000,00
3	Água	Despesas com serviços	R$ 4.692,00
4	Gás	Despesas com serviços	R$ 1.668,00
5	Energia	Despesas com serviços	R$ 41.160,00
6	Telefone	Despesas com serviços	R$ 24.000,00
7	Material de expediente	Despesas com material de expediente	R$ 3.000,00
8	Comissões e incentivos	Taxistas	R$ 33.600,00
9	Quitação de débitos	Quitação de débitos	R$ 9.480,00
10	Investimentos	Investimentos	R$ 45.600,00
11	Impostos	Impostos	R$ 48.000,00
12	Correios	Despesas com serviços	R$ 360,00
13	Contabilidade	Despesas com serviços	R$ 12.840,00
14	Lavanderia	Despesas com serviços	R$ 19.800,00
15	Despesas com estoques	Despesas com estoques	R$ 108.000,00
16	Gastos com mobílias e equipamentos	Despesas com manutenção	R$ 8.400,00
17	Juros sobre empréstimos	Quitação de débitos	R$ 4.800,00
18	Manutenção	Despesas com manutenção	R$ 18.000,00

A partir da definição dos itens de custos e do valor individual de cada um, é necessário estabelecer os elos entre as atividades realizadas dentro da empresa e os custos gerados por ela. Sendo assim, foram identificados os itens de custos que influenciam as atividades, assim como o valor de cada direcionador de custo, estas relações podem ser vistas no Anexo 4. E, a partir destas análises chegou-se ao valor de cada atividade, este valor pode ser visto na Tabela 20, a seguir.

A partir desta tabela, pode-se perceber que algumas atividades representam um alto custo para a empresa, podendo citar: lavanderia, compras limpeza de quartos, execução limpeza de quartos, financeiro, controle estratégico, marketing, execução da cozinha, compras da cozinha, check in e check out, que juntas representam em torno de 60% dos custos da empresa. Deve-se ressaltar que algumas atividades estão aparecendo com um valor elevado devido a algumas características especiais, definidas pela direção. A atividade financeira apresenta um custo elevado, pois todos os valores referentes a impostos estão alocados nesta atividade. Já a atividade de controle estratégico aparece com um valor elevado pois os valores de comissões e incentivos estão alocados neste item. Enquanto que a atividade de marketing apresenta um valor considerável, pois serão realizados diversos inventimentos para se alcançar a ocupação prevista no ano, e, apesar

destes investimentos terem um carácter não apenas de marketing, a direção decidiu por alocar todo valor neste item, uma vez ele não será alvo de análise e discussões.

Tabela 20 Custo estimado de cada atividade

Processo		Atividades	Valor
Processo de hospedagem	1	Telefonia	R$ 13.644,80
	2	Portaria Social	R$ 3.864,80
	3	Reservas	R$ 11.138,80
	4	Check in	R$ 20.142,80
	5	Check out	R$ 20.142,80
	6	Informaçoes	R$ 2.846,00
	7	Estacionamento	R$ 6.644,80
Processo de bar e alimentos	8	Planejamento COZ.	R$ 1.949,80
	9	Compras COZ.	R$ 35.644,80
	10	Execução COZ.	R$ 49.770,00
	11	Controle COZ.	R$ 6.424,80
	12	Planejamento REF.	R$ 1.919,80
	13	Compras REF.	R$ 14.044,80
	14	Execução REF.	R$ 15.044,40
	15	Controle REF.	R$ 6.424,80
Processo administrativo	16	Segurança	R$ 5.950,00
	17	Marketing	R$ 40.187,80
	18	RH	R$ 2.867,80
	19	Controle estrategico	R$ 35.233,00
	20	Financeiro	R$ 54.719,80
	21	Gerencia	R$ 7.427,80
	22	Sistema de informaçoes	R$ 2.748,00
	23	P.E.	R$ 2.867,80
Processo de governança	24	Contabilidade	R$ 12.840,00
	25	Reposição FB.	R$ 6.155,43
	26	Compras FB.	R$ 14.044,80
	27	Controle FB.	R$ 4.044,80
	28	Planejamento FB.	R$ 4.044,80
	29	Planejamento LQ.	R$ 4.044,80
	30	Execução LQ.	R$ 20.940,69
	31	Compras LQ.	R$ 30.244,80
	32	Controle LQ.	R$ 5.242,80
	33	Lavanderia	R$ 33.952,86
	34	Planejamento AC.	R$ 3.024,80
	35	Execução AC.	R$ 6.071,43
	36	Compras AC.	R$ 8.674,80
	37	Controle AC.	R$ 5.434,80
Processo de manuntenção	38	Planejamento MAN.	R$ 1.949,80
	39	Compras MAN.	R$ 17.474,80
	40	Execuçao MAN.	R$ 16.000,00
	41	Controle MAN.	R$ 2.613,20
	42	Planejamento S.G.	R$ 1.508,20
	43	Compras S.G.	R$ 16.196,60
	44	Execução S.G.	R$ 7.769,20
	45	Controle S.G.	R$ 3.476,60

Realização de uma análise dos principais processos da empresa

Nesta etapa serão descritos todos os principais processos, que, de acordo com a análise realizada em função do relacionamento das atividades aos clientes, demonstraram possuir uma representatividade considerável para o hotel, tanto em função dos custos quanto em função da importância para satisfazer as necessidades dos clientes. Desta forma, tornou-se necessária a geração de alguns requisitos mínimos dos processos, em função da necessidade identificada dos clientes, os requisitos mínimos podem ser vistos na Figura 21:

Preço justo	a) Baixo Custo
Higiene	b) Banheiros limpos c) Roupa de cama e banho limpas d) Instalações limpas e) UH's limpas
Conforto	f) Ambiente agradável g) Equipamentos e mobília de qualidade
Café da manhã	h) Bom café da manhã i) Matéria-prima de boa qualidade j) Cozinheiros e atendentes capacitados
Atendimento ágil na recepção	l) Check in/check out ágil m) Funcionários eficientes n) Sistema de reservas ágil
Internet	o) Acesso a internet

Figura 21 Requisitos mínimos dos processos

A partir da detecção dos requisitos mínimos necessários para a satisfação dos clientes, todos os processos da empresa serão analisados e desdobrados em função da interatividade entre as suas atividades e as necessidades detectadas.

- Processo administrativo

Este processo é de fundamental importância para o funcionamento do hotel. As atividades realizadas servem como suporte para os demais processos, sendo assim, é um processo bastante exigido dentro das empresas do ramo hoteleiro.

No hotel em estudo, as atividades interligadas a este processo foram definidas como: segurança, marketing, recursos humanos, controle estratégico, financeiro, gerência, sistema de informações e planejamento estratégico. Então, a partir da detecção dos requisistos mínimos dos processos e do grau de interface com clientes, foram selecionadas as atividades críticas deste processo, que serão analisadas na seqüência do estudo. Cabe ressaltar que as atividades marketing e financeiro não serão alvos de análises, por exigência da direção. As atividades selecionadas foram:

- Controle estratégico – baixo custo;
- Sistemas de informações – acesso a internet;
- Recursos humanos – Funcionários eficientes e cozinheiros capacitados.

A partir da detecção das atividades críticas, a empresa, através de um *brainstorm* realizado internamente, observou as principais deficiências de cada uma destas atividades. A atividade de controle estratégico inclui as comissões oferecidas aos taxistas, no momento em que estes levam clientes para o hotel. Estas comissões podem variar entre 15 e 30 reais, de acordo com o cliente (clientes com reserva ou clientes sem reserva).

- Processo de bar e alimentos

Este processo é considerado um dos processos mais críticos dentro da empresa. Pois, nestes processos acontece o processamento das matérias-primas em produto para o cliente, e, como foi detectado, o café da manhã é considerado fundamental para os clientes-alvos da empresa.

Neste processo envolve-se a compra de matéria-prima e o armazenamento de maneira que conserve suas propriedades até o momento do consumo (o hotel possui um sistema de câmara fria), o processamento dos produtos e sua distribuição. Estas atividades são resumidas como compras, planejamento, execução e controle, e são divididas tanto em cozinha como em refeições. Cozinha diz respeito ao café da manhã,

enquanto que refeições referem-se a qualquer outro tipo de processamento realizado. Desta forma, as atividades consideradas críticas foram:

- Compras cozinha – matéria-prima de boa qualidade
- Execução cozinha – bom café da manhã
- Compras refeições – baixo custo
- Execução refeições – baixo custo

A partir da análise destas atividades e de um *brainstorm* realizado entre a gerência e os donos dos processos, detectou-se que as atividades relacionadas com as refeições estavam causando um custo elevado para o hotel em relação a sua utilização e necessidade, uma vez que os hóspedes costumam passar o período diurno fora das dependências do hotel. Foi verificado que, dependendo da quantidade de refeições servidas durante o mês, não seria necessário a realização deste processo, havendo a possibilidade de terceirização desta atividade específica.

Em relação as atividade de cozinha, consideradas estratégicas para a empresa, verificou-se que vêm ocorrendo muitos desperdícios, tanto em função da compra equivocada de matéria-prima quanto em função do desperdício na hora do processamento da matéria-prima em produto. Outro ponto levantado foi o elevado custo por parte dos fornecedores e sua constante variação, devido a falta de um relacionamento mais estreito entre hotel e seus respectivos fornecedores.

- Processo de governança

Este processo é responsável, dentro da empresa estudada, pelo controle e execução das atividades relacionadas ao frigobar, a todo o processo de limpeza das UH's e as atividades relacionadas ao controle da qualidade e do funcionamento das UH's.

A atividade de limpeza dos quartos recebe as informações da recepção com relação as UH's que serão ocupadas ou desocupadas, e, baseando-se nesta informação a governanta realiza a programação da limpeza que será realizada pelas camareiras. Da mesma forma, as atividades relacionadas ao frigobar se municiam com as mesmas informações citadas anteriormente. Sendo assim, as atividades selecionadas e consideradas críticas foram:

  - Compras frigobar – Baixo custo
  - Compras limpeza dos quartos – baixo custo
  - Execução limpeza dos quartos – higiene

- Lavanderia – baixo custo
- Controle acomodações – conforto

A partir da tempestade de idéias realizada, detectaram-se os principais pontos destas atividades críticas. Com relação às compras do frigobar, observou-se que o relacionamento com os fornecedores esta aquém do ideal, tornando os preços elevados e inconstantes para a empresa.

Já em relação às compras do material de limpeza, também se detectou a falta de um relacionamento mais robusto com os fornecedores, porém, a principal deficiência detectada foi o desperdício detectado na utilização destes materiais no momento da execução da limpeza.

A lavanderia, considerada como uma atividade com alto custo para a empresa, é terceirizada atualmente, tendo todas suas atividades realizadas por uma empresa próxima ao hotel. A seleção desta empresa se deu devido à proximidade, uma vez que se julgou, na época, mais importante a rapidez do retorno dos materiais a serem lavados ao preço que a empresa praticava. Portanto, julgou-se necessário uma melhor análise em torno desta atividade. E, por último, a atividade de controle das acomodações se mostrou fundamental e estratégico para a empresa, uma vez que os clientes demonstraram a necessidade de um ambiente agradável e confortável. Analisando esta atividade, observou-se que está sendo executada de maneira econômica e satisfatória, apenas necessitando de um controle mensal mais detalhado, para evitar possíveis problemas.

- Processo de manutenção

Este processo é responsável por todas atividades relacionadas a manutenção dos equipamentos e das mobílias do hotel (manutenção preventiva, corretiva e preditiva) e também da limpeza das áreas comuns. Na parte da manutenção, apesar de detectar algum índico de prevenção, a empresa não trabalha com uma rotina de plano de manutenção, realizando de tempos em tempos uma verificação nos principais pontos para não ocorrerem problemas, entretanto, este período de tempo não é definido e vai de acordo com a vontade de quem está atuando no processo. Já em relação à parte de serviços gerais, responsáveis pelas limpezas das áreas comuns, não foi detectada nenhuma deficiência crítica. Neste processo a principal carência é a falta de informação sobre os equipamentos e as mobílias. Não tendo os dados necessários para se gerar um plano de manutenção preventiva que vá de acordo com as necessidades reais da empresa. Outro

fator relevante encontrado foi a dificuladade em conseguir os equipamentos necessários, uma vez que a compra é realizada sempre após a verificação da quebra, ocasionando uma espera muito elevada até o completo processo de manutenção efetivo. Sendo assim, as atividades selecionadas e consideradas críticas foram:

- Compras manutenção – baixo custo
- Compras serviços gerais – baixo custo
- Execução manutenção – ambiente agradável
- Planejamento manutenção – ambiente agradável

- Processo de hospedagem

Este processo é fundamental para a empresa, pois representa o primeiro contato com o cliente. É responsável pelas reservas, recepção (check in), despacho (check out) e outras atividades de apoio. De uma forma geral, estas atividades são realizadas de maneira satisfatória, não apresentando nenhuma perda considerável para a estrutura de custos da empresa. Entretanto, devido à detecção de uma necessidade de um atendimento rápido e eficiente, verificou-se que três atividades realizadas neste processo deveriam ser analisadas, sendo elas:

- Check in – check in e check out agéis e rápidos
- Check out – check in e check out agéis e rápidos
- Reservas – reservas ágeis e rápidas

A partir da detecção dos principais processos críticos, levantaram-se, então, as principais necessidades e deficiências relacionadas a eles, que são mostrados na tabela da Figura 22, apresentada abaixo.

Necessidade/desperdício	**Causas**	**Perdas**
1- Diminuição das comissões a taxistas	Imposição imposta pelos taxistas para estes indicarem o hotel	Redução da receita prevista
2- Eficiência e qualidade dos funcionários de toda empresa	Contratação de funcionários desqualificados e falta de treinamento	Desperdícios com a má utilização de equipamentos do hotel e perda de clientes devido a insatisfação com o atendimento.

3- Acesso a internet	Necessidade dos clientes	-
4- Relacionamento com os fornecedores	Variação constante dos preços, demora na entrega dos pedidos, matérias-primas sem a qualidade necessária, etc.	-
5- Desperdícios na transformação de matéria-prima em produto	Mão-de-obra sem qualificação ideal e a falta de comprometimento dos funcionários com os objetivos da empresa	Matéria-prima de gêneros alimentícios.
Necessidade/desperdício	**Causas**	**Perdas**
6- Satisfação dos clientes com o café da manhã	Necessidade dos clientes	-
7- Custo elevado das atividades relacionadas às refeições	Pouca utilização deste serviço frente a estrutura por trás existente.	Matéria-prima de gêneros alimentícios.
8- Desperdícios na utilização do material de limpeza	Mão-de-obra sem qualificação ideal e a falta de comprometimento dos funcionários com os objetivos da empresa.	Matéria-prima de produtos de limpeza
9- Satisfação dos clientes frente a higiene do hotel	Necessidade dos clientes	-
10- Custo elevado de lavanderia	Preço praticado pela empresa contratada e falta de conscientização dos clientes.	Redução da receita prevista.
11- Controle da qualidade e funcionamento das acomodações (UH's)	Necessidade dos clientes	-
12- Necessidade de uma manutenção preventiva elaborada	Elevado custo com manutenção corretiva e quantidade de equipamentos apresentando falhas.	Insatisfação dos clientes e redução da receita.
13- Custo elevado com manutenção corretiva	Falta de uma manutenção preventiva bem elaborada.	Redução de receita e quantidade de equipamentos com falhas.
14- Satisfação dos clientes com os serviços de recepção	Necessidade dos clientes	-

Figura 22 Parâmetros internos para análise

4.6.2 Levantamentos dos parâmetros externos

Assim como o levantamento dos parâmetros internos, a obtenção dos parâmetros externos são fundamentais para compreender as melhores práticas realizadas pelas empresas líderes. Apesar de fundamental, esta etapa não foi realizada de maneira satisfatória, não obtendo-se todas as informações desejadas em função da dificuldade da liberação de informações referentes aos custos e à estrutura de processos da empresa.

A arrecadação das informações para a elaboração do relatório de parâmetros externos foi executada de duas formas distintas.

A primeira envolveu a realização de entrevistas diretas com os funcionários da empresa, enquanto a segunda compreendeu o envio de um questionário para as empresas, via correio eletrônico.

Analisando os resultados obtidos com cada uma das metodologias utilizadas verificou-se que a estratégia de envio do questionário por e-mail não foi exitosa, pois a grande maioria das empresas não se prestava a responder e retornar o questionário preenchido. Obtiveram-se apenas duas respostas de empresas com esta medologia. Todavia, as mesmas se mostraram incompletas, devido à possível falta de conhecimento ou capacidade de entendimento por parte dos respondentes.

Já nas entrevistas pessoais obteve-se um retorno mais satisfatório, com apenas duas empresas se negando a responder de cada cinco visitadas. O questionário empregado pode ser encontrado no Anexo 5.

No final, foi possível arrecadar informações de cinco empresas, todas do setor de hotelaria. É importante ressaltar que o ideal seria obter informações não apenas do mesmo setor, mas de todos os tipos de concorrentes existentes na cadeia em que a empresa está inserida. Entretanto, dadas as limitações inerentes à uma dissertação, não foi possível a realização de *benchmarkin*g em todas as empresas concorrentes que seriam de interesse para este trabalho. Cabe destacar, ainda, que, dentre os hotéis dos quais se obtiveram informações, alguns apresentavam porte e foco de atuação diferentes ao hotel em estudo.

O relatório do *benchmarking* externo pode ser visto na Figura 23. Analisando o mesmo, pode-se retirar algumas informações interessantes, que servem como subsídio

mas devem ser consideradas com uma certa cautela, em função das dificuldades descritas acima.

Em geral, constatou-se que os hotéis, quando possuem uma estrutura de custeio sistematizada, utilizam-se da metodologia de centro de custos. Os mesmos hotéis que apresentam a utilização desta metodologia, também indicaram que trabalham em parceria com seus fornecedores. Outra informação interessante foi que nenhum dos hotéis observados possuía uma cultura de redução de custos constante dentro da empresa, sendo que apenas um dos hotéis pesquisados conhecia a metodologia de custeio-alvo. Apesar das várias informações obtidas, elas não foram consideradas como prioritárias para a execução do processo de ajuste das metas brutas de redução de custo, porque foram consideradas incompletas e sem consistência, uma vez que cada empresa poderia entender e responder de forma diferente da outra empresa, fator este não levado em conta na hora da entrevista.

	HOTEL "A"	HOTEL "B"	HOTEL "C"	HOTEL "D"	HOTEL "E"
Segmento de atuação	Negócios	Negócios	Lazer	Lazer	Negócios
Porte do hotel	Médio	Grande	Médio	Médio	Pequeno
Clientes-alvos	Empresários e empresas	Empresários e empresas	Turistas em férias	Estrangeiros em férias	Empresários e empresas
Principais necessidades	Agilidade, conforto e higiene	Qualidade, conforto e estrutura	Higiene, preço baixo e qualidade do serviço	Preço baixo e higiene	Preço baixo, qualidade e higiene
Possui um sistema de custeio estruturado	Centro de custos	Centro de custos	Não	Centro de custos	Não
Setores do hotel	Administrativo, alimentação, manutenção, limpeza e recepção	Administrativo, bar e alimentos, manutenção, governança, hospedagem e lavanderia	Administrativo, alimentação, manutenção, governança e hospedagem	Administrativo, bar e alimentos, manutenção, governança, recepção e lavanderia	Administrativo, bar e alimentos, manutenção, limpeza e hospedagem
Qual dos setores custa mais para a empresa?	Alimentação e limpeza	Bar e alimentos	-	Bar e alimentos	Manutenção
Principais causa de perdas	Desperdício de matéria-prima e manutenção corretiva	Desperdícios com alimentos	Falta de desenvolvimento de fornecedores e manutenção corretiva	Perdas relativas a insatisfação dos clientes	Falha de equipamentos, calotes e roubos
Relacionamento com fornecedores	Sim	Sim	Não	Sim	Não
Lavanderia terceirizada?	Sim	Não	Sim	Não	Sim
Manutenção	-	-	-	-	-
Setor de limpeza	-	-	-	-	-
Setor de bar e alimentos	-	-	-	-	-
Cultura de redução de custos	Não	Não	Não	Não	Não
Conhecimento sobre custo-alvo	Não	Não	Não	Sim	Não

Figura 23 Parâmetros externos para análise

4.7 Etapa 6: Definição das metas ajustadas de redução de custos

Após a realização do *benchmarking* interno e externo, levantando todos os principais parâmetros para a realização do ajuste das metas brutas, entrou-se na etapa de processo de negociação entre as partes interessadas, sendo elas os donos de processos e os donos dos recursos, onde foi definido que seria o gerente do hotel. É importante ressaltar que esta etapa baseou-se apenas nas informações obtidas nas etapas anteriores, porém, como foi realizado uma discussão entre os envolvidos, para a negocionação das novas metas ajustadas, critérios como o poder dentro da empresa e a capacidade de

convencimento, foram fundamentais em algumas definições. A seguir serão descritas as etapas realizadas nesta etapa.

4.7.1 Estruturação da matriz de redução de custos de acordo com as necessidades da empresa

Antes de começar o processo de negociação entre os donos de processos e recursos, deve-se identificar qual seria a estrutura, apropriada para a empresa, desta matriz de negociação. Como a empresa funciona em uma lógica de setores, onde a emrpesa como um todo é considerada como um centro de custos único, em etapas anteriores foi demonstrado um pequeno levantamento dos processos e das atividades realizadas pela empresa. Portanto, foi definido que o eixo y da matriz seria formado por essas atividades e, como elas estão ligadas a um setor ou um processo, conseqüentemente o dono do setor ou processo será definido como o dono da atividade a ele associado. Já a definição do eixo x da matriz de redução de custos se deu a partir de um agrupamento dos itens de custos obtidos dentro da estrutura da empresa. Este agrupamento foi necessário deviso a falta de necessidade de se analisar alguns custos que a empresa tinha, sem relevância nesta análise. Os itens agrupados foram; (a) pessoal, (b) água, (c) gás, (d) energia, (e) telefone, (f) material de expediente, (g) comissões e incentivos, (h) sistemas de informações, (i) investimentos, (j) serviços tercerizados, (l) lavanderia, (m) matéria-prima e (n) mobília e equipamentos.

4.7.2 Realização do processo de negociação entre as partes interessadas

O processo de negociação foi realizado na presença de todos os donos de processos e de recursos, além da presença da alta direção. Esta etapa foi realizada em uma reunião, onde foram definidas as novas metas ajustadas de redução de custos, e os pontos que deveriam ser monitorados ao longo do ano, para que se alcançassem tanto as metas econômicas quanto as metas estratégicas.

Foi definido que deveriam ser levados em conta cinco fatores, considerados fundamentais para a realização desta etapa. O primeiro é a interface que as atividades possuem com os clientes, o segundo é o grau de vinculação com a necessidade do cliente, o terceiro é o custo alto da atividade, o quarto é a vinculação às perdas e o quinto são as

atividades que necessitam melhorias devido a necessidade dos clientes, sendo que as duas últimas são obtidas na etapa de *benchmarking* interno.

Como para a realização deste processo não foi definida uma metodologia formalizada, deixando em aberto o poder e a capacidade de cada integrante da reunião em expor suas idéias, verificou-se que, devido a diferença de formação entre alguns participantes, muitas decisões foram tomadas e encaminhadas em função do critério do convencimento e não apenas pela necessidade da empresa. Entretanto, para diminuir esta possível distorção, a direção da empresa participou como um balizador nas negociações, estabelecendo sempre a decisão final. Na Figura 24 podem ser vistos os fatores considerados no processo de negociação.

			Interface alta c/ cliente	Necessidade alta do cliente	Custo alto	Vinculado às perdas	Vinculado às necessidades
1	CHEFE DE RECEPÇÃO	Telefonia					
2		Portaria Social					
3		Reservas	x	x			x
4		Check in	x	x	x		x
5		Check out	x	x	x		x
6		Informaçoes					
7		Estacionamento					
8	GOVERNANTA	Planejamento COZ.					
9		Compras COZ.			x	x	
10		Execução COZ.	x	x	x	x	x
11		Controle COZ.		x			
12		Planejamento REF.					
13		Compras REF.				x	
14		Execução REF.	x			x	
15		Controle REF.					
16	GERENTE	Segurança					
17		Marketing			x		
18		RH					x
19		Controle estrategico			x	x	
20		Financeiro			x		
21		Gerencia					
22		Sistema de informaçoes	x	x			x
23		P.E.					
24		Contabilidade					
25	GOVERNANTA	Reposição FB.					
26		Compras FB.				x	
27		Controle FB.					
28		Planejamento FB.					
29		Planejamento LQ.					
30		Execução LQ.		x	x	x	x
31		Compras LQ.			x	x	x
32		Controle LQ.		x			
33		Lavanderia			x	x	x
34		Planejamento AC.		x			
35		Execução AC.		x			
36		Compras AC.					
37		Controle AC.					x
38	CHEFE DE MANUTENÇÃO	Planejamento MAN.				x	
39		Compras MAN.				x	
40		Execuçao MAN.		x		x	x
41		Controle MAN.					
42		Planejamento S.G.					
43		Compras S.G.				x	
44		Execução S.G.		x			
45		Controle S.G.					

Figura 24 Fatores considerados fundamentais no processo de negociação

A partir da análise destas informações, por parte dos participantes e do processo de negociação, foram levantadas todas as atividades que deveriam ser analisadas e, também, todas as que deveriam ser apenas monitoradas ao longo do horizonte de tempo de interesse.

Todas as atividades definidas para análise tiveram metas de redução de custos associadas a elas, de acordo com os parâmetros criados, e as mesmas deverão ser monitoradas.

É importante relembrar que esta definição não teve uma metodologia formal, sendo os principais critérios para escolha mantidos sobre sigilo pela organização.

As atividades selecionadas para análise ou para monitoramento tiveram seus critérios definidos a partir da relação descrita na Figura acima.

As principais atividades, definidas como custo alto e vinculadas às perdas, foram selecionadas para análise, enquanto que as outras diretamente ligadas aos clientes, foram selecionadas apenas para monitoramento, pois são atividades que devem ser prestadas com excelência, para satisfazer o receptor do serviço.

Algumas atividades, como check in e execução da cozinha, foram analisadas com um cuidado maior, uma vez que possuíam um custo alto associado a um alto grau de interação com o cliente e suas necessidades. O resultado deste processo de negociação pode ser visto resumidamente na Figura 25 e na Tabela 21, mostradas a seguir.

Analisando as mesmas pode-se perceber que existem uma série de pontos a serem monitorados ao longo do ano. Estes indicadores, uma parte apresentado na figura anterior e a outra relativa às metas de custos obtidas na tabela acima, deverão servir como base para as análises em relação aos objetivos de redução de custos e de satisfação dos clientes.

É importante ressaltar que ao criar estes pontos de monitoramento, possibilita à empresa o balanceamento destes indicadores a ponto de criar alterações necessárias vistas ao longo do ano, isto é, um desempenho ótimo em um indicador pode absorver possíveis falhas em outro, e assim por diante.

Necessidade/desperdício	**Indicadores**	**Tempo**
1- Diminuição das comissões a taxistas	Custos com comissões a taxistas; Quantidade de comissões efetuadas;	Mensal Mensal

2- Eficiência e qualidade dos funcionários de toda empresa	Quantidade de reclamações dos clientes quanto aos serviços de recepção	Mensal
3- Acesso a internet	Quantidade de vezes que internet sai do ar; Abrangência do sinal;	Mensal Mensal
4- Relacionamento com os fornecedores	Número de parcerias efetivadas.	Mensal
5- Desperdícios na transformação de matéria-prima em produto	Kg de sobras e perdas anormais no processo de transformação;	Mensal
6- Satisfação dos clientes com o café da manhã	Número de reclamação dos clientes quanto ao café da manhã; Número de opções no café da manhã;	Semanal Mensal
7- Custo elevado das atividades relacionadas às refeições	Número de refeições solicitadas; Quantidade de perdas relacionadas a não utilização da matéria-prima de refeições;	Semanal Mensal
8- Desperdícios na utilização do material de limpeza	Quantidade de material de limpeza por UH's limpa;	Semanal
9- Satisfação dos clientes frente a higiene do hotel	Quantidade de reclamações dos clientes quanto à limpeza do hotel;	Mensal
10- Custo elevado de lavanderia	Quantidade de toalhas por UH's; Custos totais com lavanderia;	Semanal Semanal
11- Controle da qualidade e funcionamento das acomodações (UH's)	Quantidade de reclamações dos clientes quanto às UH's; Quantidade de manutenção corretiva nas acomodações	Mensal Mensal
12- Necessidade de uma manutenção preventiva elaborad	Quantidade de manutenção corretiva	Mensal
13- Custo elevado com manutenção corretiva	Custos com manutenção corretiva	Mensal
14- Satisfação dos clientes com os serviços de recepção	Quantidade de reclamações dos clientes quanto aos serviços de recepção	Mensal

Figura 25 Pontos de monitoramento para os processos do hotel

Tabela 21 Metas ajustadas de redução de custos

	Meta ajustada	Setor	% do Setor	Custo a reduzir	% mensal
Telefonia	10%	Hospedagem	7,81%	R$ 6.128,14	0,629%
Portaria Social	0%				
Reservas	0%				
Check in	11%				
Check out	11%				
Informaçoes	0%				
Estacionamento	5%				
Planejamento COZ.	0%	Bar e alimentos	27,66%	R$ 36.297,56	2,06%
Compras COZ.	20%				
Execução COZ.	21%				
Controle COZ.	0%				
Planejamento REF.	50%				
Compras REF.	50%				
Execução REF.	0%				
Controle REF.	50%				
Segurança	0%	Administração	13,31%	R$ 21.933,45	1,05%
Marketing	0%				
RH	10%				
Controle estrategico	50%				
Financeiro	5%				
Gerencia	5%				
Sistema de	5%				
P.E.	5%				
Contabilidade	5%				
Reposição FB.	10%	Governança	15,83%	R$ 23.101,82	1,23%
Compras FB.	0%				
Controle FB.	5%				
Planejamento FB.	10%				
Planejamento LQ.	5%				
Execução LQ.	16%				
Compras LQ.	15%				
Controle LQ.	10%				
Lavanderia	26%				
Planejamento AC.	5%				
Execução AC.	10%				
Compras AC.	15%				
Controle AC.	5%				
Planejamento MAN.	10%	Manutenção	15,81%	R$ 10.588,64	1,23%
Compras MAN.	15%				
Execuçao MAN.	26%				
Controle MAN.	6%				
Planejamento S.G.	5%				
Compras S.G.	15%				
Execução S.G.	10%				
Controle S.G.	5%				

4.8 Discussão sobre os resultados e validação da Sistemática

Esta seção tem como objetivo discutir os resultados obtidos na implementação da sistemática e validá-la, a partir da análise destes resultados. O ponto incial que precisa ser destacado é uma análise frente ao ambiente em que a sistemática proposta foi trabalhada. O setor de serviços apresenta algumas características peculiares, que precisam ser trabalhadas de maneira distinta ao setor de manufatura. Verificou-se uma necessidade em atribuir uma importância maior para as atividades que possuem relação direta com o cliente como também com suas necessidades. Percebeu-se que, tão importante quanto analisar os custos da empresa e tentar reduzi-los, é identificar as atividades que agregam valor ao cliente, investindo nestas, buscando a excelência na prestação destes serviços.

4.8.1 Relativamente à etapa preparatória

A etapa preparatória procurou contextualizar o ambiente em que a empresa atua, analisando sua estrutura organizacional e o planejamento estratégico adotado pela empresa. Esta etapa serviu como norteadora para a geração de todas as informações necessárias para o desenvolvimento do trabalho, uma vez que todas as análises seguintes, como o mapa de negócios, de produtos, o horizonte de tempo, o preço-meta dos concorrentes, etc, foram analisadas em função das estratégias definidas e apresentadas pela direção no começo desta etapa.

4.8.2 Relativamente à etapa 1

A etapa 1, que apresenta a elaboração do mapa de negócios e de produtos da empresa, permitiu que se entendesse todos os processos – internos e externos – da empresa. Foram analisados os fornecedores, os processos internos (incluindo o processo de custeio), os clientes, os principais concorrentes e também os produtos e serviços oferecidos. A realização do mapa de negócios possibilitou a identificação dos principais elos fracos e fortes existentes dentro da organização. Esta verificação permitiu que a empresa conhecesse profundamente todas as relações existentes interna e externamente, e foi de extrema utilizadade uma vez que a empresa não possuía conhecimento suficiente e detalhados sobre estes processos. Portanto, a criação deste mapa possibilitou uma análise mais detalhada dos fornecedores, do processo de custeio e dos clientes, onde foi

verificado que os clientes-alvo estabelecidos na estratégia da organização não estava completamente de acordo com a realidade observada.

Quanto à realização do mapa de produtos da empresa, percebeu-se que ela apresenta um pacote de serviços considerado atraente para os clientes, no entanto, algumas modificações na estrutura deles deveriam ser reavaliados, uma vez que se detectou uma grande quantidade de insatisfação em alguns serviços prestados.

Por fim, a definição do horizonte de tempo para análise, em função da estrutura e das características do serviço oferecido, permitiu que a empresa analizasse todas as épocas do ano, englobando os períodos de sazonalidade. No entanto, após o término do estudo, verificou-se que, devido à amplitude da demanda observada no período de carnaval, o horizonte de tempo definido poderia ter sido de março de 2008 até fevereiro de 2009, uma vez que possíveis distorções apresentadas ao longo do ano poderiam ser minimizadas durante o período de carnaval do ano seguinte.

4.8.3 **Relativamente à Etapa 2**

A partir da identificação dos processos internos e da apreciação do processo de custeio utilizado pela empresa, foi possível obter o produto da etapa 2, que foi os custos projetados para o horizonte de tempo definido. Estes custos foram obtidos a partir de uma análise histórica dos custos do hotel, desde o ano de 2005. Porém, deve-se ressaltar que, apesar de existir este histórico, não foram utilizadas todas as informações nele contido. Como existe uma deficiência identificada no método de mensuração dos custos, em relação ao ano e ao funcionário que executava a tarefa, a empresa definiu como base os custos do ano de 2007, adaptando algumas projeções em função dos anos anteriores, quando necessário. Esta etapa deveria ser realizada em função de um histórico de custos, porém como as informações não eram consistentes, optou-se por esta metodologia utilizada.

4.8.4 **Relativamente à Etapa 3**

Uma vez conhecidos os principais concorrentes da empresa, a etapa 3 constituiu na identificação de três fatores fundamentais para a geração do produto final desta etapa. O primeiro fator foi a definição da demanda mensal e média esperada para o ano de 2008. Esta informação foi obtida a partir, primeiramente, da análise histórica da utilização do hotel em cada mês, a partir de 2005. Para então, a partir da apreciação desta informação,

traçar os planos e as expectativas para o ano de 2008. A empresa tinha como objetivo inicial alcançar a meta de 70% de utilização média para este ano, mas a partir da análise realizada no começo do trabalho e da capacidade de investimento disponibilizado pela direção, optou-se por uma média um pouco menor, de acordo com a realidade possível da empresa.

O segundo fator foi a definição do lucro-meta desejado para a empresa no horizonte de tempo, este item foi estabelecido pela direção como uma premissa básica a ser cumprida ao longo do ano.

Por fim, o último fator desenvolvido foi a obtenção dos preços-metas para o ano de 2008 dos principais concorrentes da empresa. Foram coletados dados de oito concorrentes, considerados como os que mais ofereciam concorrência para o hotel. Apesar disto, verificou-se que seria interessante a captação de uma quantidade maior de hotéis. E, também, a verificação e análise de outras modalidades de acomodação, não restringindo esta parte da etapa apenas para hotéis e pousadas.

Desta forma foi obtido o custo-alvo para o ano em estudo. É importante ressaltar que para a geração deste custo foi necessária a projeção da receita, para isto a metodologia utilizada foi considerada satisfatória, uma vez que conseguiu compreender o real funcionamento dos serviços oferecidos.

4.8.5 **Relativamente à Etapa 4**

A etapa 4 apresentou as metas brutas de redução de custos para o horizonte de tempo definido. Estas metas foram obtidas a partir da comparação entre os custos projetados médios e o custo-alvo do ano. O valor obtido foi uma meta global de 17% de redução de custos ao longo do ano, independentemente, em um primeiro momento, de quais setores sofreriam alguma redução de custos. É importante ressaltar que, apesar da metodologia de custeio-alvo ser focada nas características esperadas pelos clientes, o desdobramento da meta final não apresenta, claramente, quais setores, processos ou recursos, devem ser melhorados para se obter não apenas as metas de redução de custos, mas também a satisfação constante dos clientes.

Visto isto, foi solicitado que a empresa desdobrasse as metas de acordo com as necessidades em função do conhecimento dos funcionários (antes da realização do *benchmarking* interno e externo). Desta forma, as metas por setor serão comparadas na seqüência com as metas ajustadas obtidas na etapa de ajuste das metas.

4.8.6 **Relativamente à Etapa 5**

A etapa 5 visava criar os parâmetros e as informações necessárias para o processo de negociação entre os donos das atividades e o dono dos itens de custos. Para isso foram realizadas duas etapas distintas, a primeira correspondendo ao *benchmarking* interno e a segunda em relação ao *benchmarking* externo.

A primeira etapa correspondeu a análise dos principais processos da empresa. Cada dono do processo ficou responsável pela identificação de quatro fatores considerados críticos para o desenvolvimento do trabalho; nível de interação com os clientes, nível de interação com a necessidade do cliente, custo alto e atividades que apresentavam uma perda significativa para a empresa. Esta etapa foi considerada satisfatória uma vez que os donos das atividades se comprometeram com o estudo e realizaram as tarefas de acordo com o esperado. Porém, algumas melhorias poderiam ter sido feitas nesta etapa, como por exemplo, o levantamento do consumo exato dos recursos (água, gás, energia) de cada atividade, a partir de medições diretas. Nesta etapa também foram alocados os custos projetados para todas as atividades da empresa. Para tanto, foi adaptada uma metodologia de centro de custos com algumas características da metodologia ABC, para um detalhamento um pouco mais preciso dos custos da empresa. Este item se mostrou bastante útil para empresa, pois ela não apresentava nenhum sistema de custeio, não conhecendo de maneira correta os custos de cada processo e cada produto.

Já a etapa de *benchmarking* externo foi considerada incompleta e inconsistente, uma vez que a mesma não apresentou os resultados esperados. Esta deficiência pode ter ocorrido devido a dificuldade em encontrar hotéis que se comprometessem a responder as questões de acordo com a realidade de sua empresa. Entretanto, deveria ter sido realizada uma estruturação mais consistente do questionário e também ter abordado as empresas de uma maneira mais direta, procurando comprometer o entrevistado.

Apesar destas lacunas, o resultado final obtido foi considerado satisfatório e de grande utilidade para a próxima etapa, uma vez que conseguiu identificar as principais causas de perdas existentes dentro da estrutura do hotel.

4.8.7 **Relativamente à Etapa 6**

Uma vez obtidos os parâmetros internos e externos, a etapa 6 visou a execução do processo de negociação entre os donos dos processos e o dono dos recursos. Para

realizar este processo, foram definidos os eixos x e y da matriz MAMB, identificando como fundamentais a análise em cima das atividades e dos itens geradores de custos. Esta escolha se mostrou adequada no momento em que conseguiu compreender a estrutura de custos existente na empresa.

Após a estruturação da matriz MAMB, realizou-se o processo em si de ajuste das metas. Esta etapa se mostrou bastante interessante, uma vez que motivou os donos de processos a analisarem de maneira bastante crítica seus processos e suas respectivas relações com todos os setores da empresa, levantando os principais causadores de custos como os principais pontos fundamentais para os clientes. As metas ajustadas geradas foram consideradas satisfatórias, pois, conforme a direção, representou de maneira coerente com as expectativas estratégicas da empresa. A diferença entre as metas brutas e as metas ajustadas pode ser vista na tabela 22.

Tabela 22 Comparação entre as metas brutas e ajustadas

Setor	**Meta Bruta Mensal (%)**	**Meta bruta anual (%)**	**Meta ajustada mensal (%)**	**Meta ajustada anual (%)**
Hospedagem	0,43	5,10	0,629	7,81
Administrativo	2, 13	25,50	1,05	13,31
Governança	1,06	12,75	1,23	15,83
Bar e Alimentos	1,13	13,60	2,06	27,66
Manutenção	2,83	34,00	1,23	15,81

Analisando a tabela cima percebe-se que algumas diferenças significativas foram observadas após a realização dos ajustes das metas brutas de redução de custos. O setor manutenção, que possuía o maior índice, diminui consideravelmente sua meta de redução após estes ajustes, da mesma forma o setor administrativo. Percebeu-se que, em um primeiro momento, a direção do hotel teve tendência a reduzir os custos dos setores que não representavam contato direto com os clientes, entretanto, a maior deficiência estava nas principais atividades da empresa, pois eram realizadas de qualquer forma a fim de satisfazer as expectativas.

Por fim, o levantamento dos pontos de monitoramento ao longo do ano se mostrou fundamental para o controle das ações que deverão ser tomadas para alcançar o custo-alvo em 2008 e a satisfação da grande maioria dos clientes da empresa.

4.8.8 **Relativamente à Etapa 7**

Esta etapa não apresentou resultados, uma vez que não foi executada na sistemática devido ao tempo necessário e à maturidade da empresa.

4.8.9 **Relativamente à Etapa complementar**

A última etapa da sistemática, denominada de Etapa Complementar, compreendeu a realização de uma discussão final sobre os objetivos alcançados frente aos traçados no começo da aplicação. Verificou-se a importância na reaplicação contínua desta sistemática, criando uma cultura de redução de custos e melhoria contínua.

A partir dos resultados apresentados anteriormente, a sistemática proposta pode ser reconhecida como uma ferramenta consistente e útil para a gestão estratégica do hotel. Sendo que pode ser considerada também de fácil aplicabilidade, uma vez que toda a estrutura de alocação de custos – considerada complicada pela direção - já foi realizada neste trabalho. A estrutura proposta na sistemática demonstrou coerência entre as etapas e a seqüência realizada.

5 COMENTÁRIOS FINAIS

Neste capítulo serão discutidos os resultados obtidos no trabalho, frente aos objetivos traçados, assim como serão apresentadas sugestões para trabalhos futuros.

5.1 CONCLUSÕES

O objetivo principal deste trabalho foi a elaboração de uma sistemática de apoio à operacionalização da metodologia de custeio-alvo que direcionasse as reduções de custos e as melhorias propostas a partir do desdobramento das estratégias da empresa. Procurou-se elaborar uma sistemática que desdobrasse a meta obtida, a partir do custo-alvo, em metas ajustadas de acordo com os parâmetros levantados interna e externamente.

O foco principal do trabalho foi constituído pela aplicação da sistemática num Hotel, atividade que ocorreu conforme as expectativas, contribuindo de maneira satisfatória com as pretensões da empresa, e que permitiu validar a sistemática proposta, verificando sua adequação para a operacionalização da metodologia de custeio-alvo.

A sistemática permitiu, através da sua aplicação numa seqüência estruturada, elaborar um plano contínuo de redução de custos, a fim de alcançar os objetivos estratégicos, sem reduzir os recursos fundamentais de alguns setores considerados vitais para a satisfação das necessidades dos clientes. A partir do desenvolvimento do estudo foram gerados parâmetros internos e externos que nortearam a tomada de decisões da direção. As etapas definidas foram divididas em passos, de forma a abranger os principais fatores indispensáveis para o levantamento das informações necessárias para conhecer, em um primeiro momento, as pretensões estratégicas frente à posição da empresa no mercado para, então, identificar os principais aspectos necessários para a criação de um sistema de custeio e de precificação consistente que correspondesse às necessidades do setor em questão.

Apesar de apresentar resultados satisfatórios, a sistemática proposta foi considerada – pela direção e funcionários da empresa – de difícil compreensão, devido à falta de conhecimentos das pessoas envolvidas e talvez, a falta de um treinamento inicial sobre os assuntos abordados para os envolvidos na implementação. O ponto considerado mais crítico dentro das etapas da sistemática foi a estruturação de um sistema de custeio

para a empresa. Entretanto, uma vez que a etapa de construção da estrutura de custos esteja realizada, a implementação, a alimentação e a continuidade da sistemática se mostram de fácil aplicabilidade. Ainda vale ressaltar que as etapas realizadas nesta aplicação darão sustentação às decisões de médio e longo prazos da empresa, propiciando a compreensão de todos os processos internos e de seus custos específicos.

Em relação aos objetivos específicos do trabalho, os mesmos consistiam em: (i) Identificar os elementos estratégicos de mercado a serem considerados na operacionalização da metodologia de custo-alvo; (ii) Identificar os elementos de custeio e de precificação considerados fundamentais e compatíveis para o desenvolvimento da metodologia a ser proposta; e (iii) Aplicar parcialmente a sistemática proposta a fim de observar sua aderência à realidade do setor hoteleiro, através de um estudo de caso.

Observando o resultado do primeiro objetivo específico, o estudo realizado identificou os principais fatores a serem analisados pela estratégia da empresa, a partir da elaboração do mapa de negócios. Esta ferramenta facilitou a análise dos clientes-alvo da empresa, identificando suas principais necessidades, a análise dos principais concorrentes, compreendendo as estruturas de serviços oferecidas por eles, e também a análise dos fornecedores, identificando as empresas níveis A, que deveriam ter uma relação mais estrita com o Hotel.

O segundo objetivo foi alcançado a partir da revisão teórica realizada no estudo, apresentada no capítulo 2. Neste capítulo foram apresentados os sistemas de custeio utilizados, descrevendo os principais princípios de custeio e os principais métodos de alocação de custos. Também foram apresentadas as principais formas de precificação, de acordo com o tipo de mercado em que a empresa está inserida. Por fim, são apresentadas duas formas alternativas de alocação de custos e de precificação, que apresentam idéias diferentes que contribuíram para uma análise um pouco diferenciada em relação aos métodos tradicionais existentes.

Por fim, considerando o último objetivo específico - que consistia na aplicação parcial da sistemática proposta, a fim de observar sua aderência à realidade do setor hoteleiro, através de um estudo de caso na aplicação da sistemática, proposta no Capítulo 3, considera-se que o mesmo foi atendido, uma vez que a última etapa proposta, elaboração de projetos e monitoramento, não pôde ser realizada devido ao elevado tempo demandado para sua realização. Entretanto, verificou-se que o hotel se comprometeu a implementar os projetos elaborados e acompanhar todos os resultados a fim de alcançar as metas propostas no estudo.

Outro fator importante a ser ressaltado, comentado anteriormente, foi a dificuldade na estruturação de um sistema de custeio e precificação frente à realidade que a empresa apresentava, em função da existência de dados inconsistentes e ausência de coleta sistemática. Desta forma, se mostrou necessário fazer uma adaptação, com elaboração de um sistema um pouco mais reduzido, que incorporava algumas idéias da metodologia ABC e as aplicava em conjunto com o método dos Centros de Custo, devido à maior facilidade de entendimento e adaptação deste método.

Por fim, vale ressaltar que, embora a metodologia proposta não tenha sido aplicada da maneira considerada mais adequada, a implementação envolveu todos os fatores necessários relacionados à gestão estratégica de custos, permitindo a apresentação dos resultados e a validação da sistemática proposta.

Dentre as contribuições deste trabalho, considera-se que as mais importantes foram:

(i) a elaboração do mapa de negócios e produtos que facilita a análise dos processos, fornecedores, clientes e concorrentes;

(ii) identificação do preço praticado pelos concorrentes e do custo-alvo para o horizonte de tempo definido;

(*iii*) levantamento dos parâmetros internos e externos, a partir de *benchmarking*;

(*iv*) definição das metas ajustadas de redução de custos para cada setor da empresa, identificando, a partir dos parâmetros levantados e das análises do mapa de negócios, os principais pontos a serem monitorados e trabalhados; e

(*v*) criação de uma cultura de análise interna de controle e melhoria contínua, através da retro-alimentação e reaplicação da sistemática proposta.

5.2 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Não é a pretensão desse trabalho esgotar o tema abordado e tem-se como objetivo que o mesmo contribua e estimule novos estudos sobre gestão estratégica de custos, particularmente em relação à metodologia de custeio-alvo, no setor de serviços. Desta forma, sugerem-se os seguintes tópicos para trabalhos futuros:

- Aplicação da sistemática de apoio à operacionalização da metodologia de custeio-alvo em setores de manufaturas;
- Utilização de uma combinação dos métodos e princípios de custeio abordados no capítulo 2, para a criação de parâmetros mais confiáveis para a realização dos ajustes das metas brutas de redução de custos obtidos a partir da metodologia de custeio-alvo;
- Realização de um estudo preliminar nos Hotéis, a fim de estabelecer os principais parâmetros externos a serem utilizados dentro da sistemática, observando as estratégias utilizadas, os processos existentes e os indicadores usados;
- Vinculação dos pontos de monitoramento e dos indicadores obtidos com a estratégia da empresa a partir da utilização de um *Balanced Scorecard* (BSC) estruturado, elaborando relações entre os requisitos operacionais e estratégicos;
- Utilização dos resultados obtidos para a alimentação de discussões sobre a orçamentação das empresas, utilizando-se da ferramenta de orçamento matricial a partir dos parâmetros e metas obtidos;
- Acompanhamento da implementação e do monitoramento dos projetos de melhoria elaborados após a aplicação da sistemática, para avaliação dos resultados reais obtidos para posterior análise da estrutura elaborada.

REFERÊNCIAS

ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. Florianópolis, SC. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 2001.

ALLORA, V. UP' – Production Unit, a new method to measure cost and industrial controls. **1st International Conference on Industrial Engineering Aplications and Practice**. Houston, USA, December, 1996.

ALLORA, V.; OLIVEIRA, S. O Método UP'- Unidade de Produção (UEP') e sua Aplicação no Benchmarking interno dos Processos de Fabricação. VII Congresso Del Instituto International de Costos, Julho, León, Espanha, 2005.

ANDRADE, N.; BRITO, P. L. de; JORGE, W. E. **Hotel:** Planejamento e Projeto. 2 ed. São Paulo: Senac, 2000.

ARAÚJO, A. **Contribuição ao Estudo de Indicadores de Desempenho de Empreendimentos Hoteleiros.** Tese de doutorado. FEA/USP, 2001.

BEBER, S.; SILVA, E.; DIÓGENES, M.; KLIEMANN, F. J. Princípios de Custeio: uma nova abordagem. **XXIV Encontro Nacional de Engenharia de Produção**, Florianópolis, 2004.

BOGAN, C. E.; ENGLISH, M. J. **Benchmarking**. aplicações práticas e melhoria contínua. São Paulo : MAKRON Books, 1996.

BORNIA, A.C. **Análise dos Princípios do Método das Unidades de Esforço de Produção**. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1988.

BORNIA, A. C. **Mensuração das Perdas dos Processos Produtivos: Uma Abordagem Metodológica de Controle Interno**. Tese de Doutorado em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1995.

BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de Custos:** Aplicação em Empresas Modernas. Porto Alegre: Bookmann, 2002.

CAMP, R. C. **Benchmarking dos Processos de Negócios**. Rio de Janeiro: Editora Qualitymark. 1996.

CASTELLI, G. **Administração Hoteleira.** Caxias do Sul: Educs, 7ª edição, 1992.

CATARINO, J. A. Poised to Explode. **Diário Econômico,** Lisboa, 1995.

CHE, H. **Optimal Pricing Strategies Under Consumer Heterogeneity**. Washington, DC:

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Develop Profitable New Products with Target Costing, Universidade de Washington, 2003. **Sloan Management Review**; v. 40, n. 4, p-23-33, 1999.

COOPER, C. et al. **Turismo:** princípios e práticas. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

CORBETT N. T. **Contabilidade de Ganhos**, São Paulo: Ed. Nobel, 1997.

DATZ, D. **Contribuição ao Estudo dos Custos Operacionais em Terminais Intermodais de Conteineres**. Dissertação de Mestrado, COPPE/UFRJ, Rio de Janeiro, 2004.

DRUCKER, P. **Gerindo para o Futuro**. Difusão Cultural. Lisboa, 1993.

ELLER, R. **Uma Sistemática para implantação do ABC na hotelaria: um estudo de caso**. Dissertação de Mestrado em Engenharia da Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

ELLRAM, L. M. Purchasing and supply management´s participation in the targeting costing process. **Journal of supply chain managemet**, v. 36, n. 2, p- 39-51, 2000.

ESBER, B. **A Metodologia do Target Costing aplicado às Empresas** (Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Itajubá como requisito parcial à obtenção do título de MBA), Itajubá, 2004.

FITZSIMMONS, A. J.; FITZSIMMONS, J. M. **Administração de Serviços**. Editora Bookman. 1997.

FRANCO, A. L. de; NORIEGA, P. B. M. **Cost and Control in the hospitality Industry.** New Jersey: Prentice-Hall, 2000.

GAGNE, M. L.; DISCENZA, R. Target Costing. **Journal of Business & Industrial Marketing**, v. 10, n. 1, p. 16-22, 1995.

GANDHINATHAN, R.; RAVISWARAN, N.; SHITAKAR, M. QFD- and VE- enabling target costing: a fuzzy approach. **The International Journal of Quality & Reliability Management**, v. 21, n. 9, p- 1003-1011, 2004.

GECON In: CATTELLI, A. **Controladoria:** Uma abordagen da gestão econômica. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** São Paulo: Ed. Atlas, 5 ª edição, 1991.

GOLDRATT, E. M. e FOX, R. E. **Corrida pela Vantagem Competitiva**, São Paulo: Ed. Educator, 1989.

GOLDRATT, E. M. **A Síndrome do Palheiro, garimpando informações num oceano de dados**, São Paulo: Ed. Iman, 1991.

GUERREIRO, R.; DE ANGELO, C. F. Modelo de Decisão de Preço e Rentabilidade sob a Base Conceitual do Sistema de Gestão Econômica – 2001.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. **Gestão de Custos**: Contabilidade e Controle. São Paulo: Pioneira, 2001.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: Ed. LTC, 9ª Edição, 2000.

HUNT, V. D. Process Mapping: How to Reengineer your Business Process., New York 1996.

JUNIOR, R. G. **Custeio e Precificação no Ciclo de Vida das Empresas**. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Cataria, Florianópolis, 2000.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e Desempenho:** administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Ed. Futura, 2000.

KLIEMANN, F. J.. ANTUNES, J. A. V. Controle e Desempenho Industrial pelo Método das Unidades de Esforço de Produção (UEP´s). **Anais da XII reunião Anual da ANPAD**, Natal, 1988.

KOTLER, P.; ARMSTRONG, G. **Princípios de Marketing**. 7ª Edição, Rio de Janeirdo, Brasil, 1998.

KRAEMER, T. H. **Discussão de um Sistema de Custeio Adaptado às Exigências da Nova Competição Global**. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1995.

LEE, J, Use Target Costing to Improve your Botton-Line. **The CPA Journal**, V. 64, n, 1, p- 68-70, 1994.

LERE, J., Your product-costing system seems to be broken: now what? **Industrial Marketing Management**, v. 30, n.7, p-587-598, 2001.

MARQUES, J. A.. **Introdução à hotelaria**. Bauru, SP: Educs, 2003.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Ed. Atlas, 1997.

MONDEN, Y. **Sistemas de Redução de Custos:** custo-alvo e custo kaizen. Porto Alegre: Ed. Bookman, 1995.

MORGAN, M. J. A case study in Target costing - Accounting for strategy, **Management Accounting**, Maio, p. 20 – 24, 1993.

MORO, W. J. de. **O Custeio-Alvo como Metodologia para Definição e Controle dos Custos de Produtos em Desenvolvimento:** o Caso da Indústria Automobilística. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Florianópolis, 2003.

MÜLLER, C. J. **Evolução dos Sistemas de Manufatura e a Necessidade de Mudança nos Sistemas de Controle e Custeio**. Porto Alegre, RS: Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 1996.

NOBLE, P.; GRUCA, T. Industrial Pricing: theory and managerial practice. **Marketing Science**, V. 18, n. 3, p- 435-454, 1999.

NOREEN, E.; SMITH, D. e MACKEY, J. T. **A Teoria das Restrições e suas Implicações na Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Ed. Educator, 1996.

OKUMUS, F. Can Hospitality researchers contribute to the strategic management literature? **Internationa Journal of Hospitality Management**, 21, p. 105-110, 2002.

PENSO, C. C. **Modelo de referência para o processo de desenvolvimento de produto na indústria de alimentos.** Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, PPG-EM, Brasil, 2003.

PEREIRA, F. H. **Metodologia de Formação de Preço de Venda para Micro e Pequenas Empresas**. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, 2000.

PEREZ, J. H.; OLIVEIRA L. M.; COSTA, R. G. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

PIERCE, B. Target cost managemet: Comprehensive benchmarking for a competitive market.

Accountancy Ireland, V. 34, n. 2, p- 30-32, 2002.

SAKURAI, M. **Gerenciamento Integrado de Custos**. São Paulo: Ed. Atlas, 1997.

SANTOS, J. J. **Formação do Preço e do Lucro**. São Paulo: ed. Atlas, 1995.

SCARPIN, J. E. **Target Costing e sua Utilização como Mecanismo de Formação de Preço de Venda para Novos Produtos**. Dissertação de Mestrado, UNOPAR, Londrina, PR, 2000.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos**. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 4ª edição, 1997.

SILVA, J. D. G. da. **Investigação da Prática da Gestão Econômica na Atividade Hoteleira**.Tese de doutorado. FEA/USP. São Paulo, 2000.

SLACK, Nigel et al. **Administração da Produção**. São Paulo: Atlas, 1999.

VILLELA, C. S. S. **Mapeamento de Processos como Ferramenta de Reestruturação e Aprendizado Organizacional**, Dissertação de Mestrado PPEP/UFSC, Florianópolis, SC, Brasil, 2000.

YIN, R. K.. **Case study research: design and methods**, 2. ed. Newbury Park: Sage, 1989.

APÊNDICE 1: CUSTOS HISTÓRICOS DO ANO DE 2005

	Despesas com estoque (R$)	Despesas com material de expediente (R$)	Despesas com manutenção (R$)	Despesas com serviços e MO terceirizada (R$)	Investimentos e quitação de débitos (R$)	Despesas com pessoal e impostos (R$)	Total geral (R$)
Janeiro	4968,65	197,10	1894,12	13303,08	15233,62	16302,64	51899,21
Fevereiro	4257,41	384,00	441,38	13296,36	6489,68	13873,78	38742,61
Março	4486,56	190,97	1207,60	12102,16	3135,00	17294,61	38416,90
Abril	4110,79	289,17	542,49	11899,28	8814,51	16538,91	42195,15
Maio	5353,01	165,11	1195,49	10508,74	3974,90	14315,60	35512,85
Junho	3600,80	305,15	1981,30	10190,12	0,00	15550,01	31627,38
Julho	6068,41	107,90	1755,84	13151,54	2397,64	12143,98	35625,31
Agosto	4149,95	1317,20	893,48	11504,80	2314,02	15471,86	35651,31
Setembro	7198,32	77,19	199,90	17805,74	2010,65	14614,56	41906,36
Outubro	3087,40	276,18	0,00	10062,27	2014,77	12748,87	28189,49
Novembro	2240,14	56,18	1550,62	14598,29	0,00	17025,29	35470,52
Dezembro	5209,31	94,28	4617,43	11486,42	0,00	10736,08	32143,52

APÊNDICE 2: CUSTOS HISTÓRICOS DO ANO DE 2006

	Despesas com estoque (R$)	Despesas com material de expediente (R$)	Despesas com manutenção (R$)	Despesas com serviços e MO terceirizada (R$)	Investimentos e quitação de débitos (R$)	Despesas com pessoal e impostos (R$)	Total geral (R$)
Janeiro	5705,08	325,60	1200,38	16488,00	0,00	4920,43	28639,49
Fevereiro	2778,87	99,75	151,25	14468,27	500,00	12700,90	30699,04
Março	3385,88	236,05	107,70	14420,49	1912,27	12934,13	32996,52
Abril	340,60	329,68	0,00	3629,08	0,00	1067,10	5366,46
Maio	3723,53	580,23	1140,98	10324,55	1168,00	12361,49	29298,78
Junho	3592,87	67,75	4974,19	14682,78	270,00	11939,95	35527,54
Julho	4154,77	227,30	4480,84	13661,53	0,00	4349,14	26873,58
Agosto	-	-	-	-	-	-	-
Setembro	-	-	-	-	-	-	-
Outubro	-	-	-	-	-	-	-
Novembro	-	-	-	-	-	-	-
Dezembro	-	-	-	-	-	-	-

APÊNDICE 3: CUSTOS HISTÓRICOS DO ANO DE 2007

	Despesas com estoque (R$)	Despesas com material de expediente (R$)	Despesas com manutenção (R$)	Despesas com serviços e MO terceirizada (R$)	Investimentos (R$)	Quitação de débitos (R$)	Comissões e incentivos (R$)	Funcionários (R$)	Impostos (R$)	Total geral (R$)
Janeiro	13800,00	290,00	900,00	11902,00	800,00	380,00	3890,00	8890,00	5210,00	46062,00
Fevereiro	11790,00	234,00	1300,80	11870,00	309,00	380,00	2870,00	8610,00	5400,00	42763,80
Março	5700,65	129,00	3090,90	8212,00	1200,00	380,00	1100,00	7690,00	5680,00	33182,55
Abril	6100,00	200,90	1650,00	8562,00	2400,00	380,00	1700,00	7890,00	5400,90	34283,80
Maio	5770,00	100,00	2700,00	6789,00	8280,00	380,00	1100,00	7600,00	5609,00	38328,00
Junho	8500,00	210,00	219,00	8700,22	700,20	380,00	2387,00	8100,00	6080,00	35276,42
Julho	11782,00	501,00	1700,77	9562,22	709,00	380,00	3677,11	8508,00	5699,00	42519,10
Agosto	7021,00	123,00	800,00	9650,00	560,00	380,00	1900,00	8036,91	5860,00	34330,91
Setembro	8888,77	230,00	1678,00	5900,83	3980,00	380,00	2100,00	8467,00	6080,00	37704,60
Outubro	7889,89	460,00	1021,00	7871,27	300,00	380,00	1389,00	8690,00	5728,87	33730,03
Novembro	4511,00	190,00	1897,21	6570,00	8070,00	389,90	3877,00	12489,00	7982,00	45976,11
Dezembro	9196,00	220,00	5000,00	6502,00	3200,00	380,00	3456,00	12523,00	7921,00	40477,00

APÊNDICE 4: DIRECIONADORES DE CUSTOS DOS ITENS DE CUSTOS

	ITEM DE CUSTO	DIRECIONADOR	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
1	depreciação de equipamentos	porcentagem pelo custo do equipamento			0,02	0,02	0,02	0,02		0,32				0,10											
2	salário, encargos, benefícios	número de funcionários	0,02	0,01	0,04	0,08	0,08	0,01	0,00	0,00	0,00	0,20	0,03	0,00	0,00	0,05	0,03	0,03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3	gastos diversos c/ funcionários	número de funcionários	0,02	0,01	0,04	0,08	0,08	0,01	0,00	0,00	0,00	0,20	0,03	0,00	0,00	0,05	0,03	0,03	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4	água	utilização										0,30				0,10									
5	gás	utilização										0,70				0,30									
6	energia	utilização	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03		0,03	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03		0,03	0,03		0,03	0,03		0,03
7	telefone	utilização	0,34								0,08				0,08				0,02						
8	material de expediente	utilização		0,03	0,03	0,04	0,04			0,04	0,03		0,03	0,03	0,03		0,03		0,03	0,03	0,03	0,03	0,03		0,03
9	comissões e incentivos	direto																			1,00				
10	sistemas de informação	utilização			0,05	0,10	0,10	0,05											0,10	0,10	0,10		0,10	0,10	0,10
11	investimentos em mkt e estrut.	direto							0,10										0,80				0,10		
12	impostos	direto																				1,00			
13	correios	direto																	1,00						
14	contabilidade	direto																							
15	lavanderia	direto																							
16	despesas com estoques	utilização									0,30				0,10										
17	seguros	direto																1,00							
18	gastos com mobílias e equip.	porcentagem pelo custo do equip. e mob.		0,10	0,10	0,10	0,10	0,08				0,40				0,10									
19	juros sobre empréstimos	direto																				1,00			
20	manutenção	utilização										0,10				0,10								0,10	

	ITEM DE CUSTO	DIRECIONADOR	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45
1	depreciação de equipamentos	porcentagem pelo custo do equipamento					0,10				0,40													
2	salário, encargos, benefícios	número de funcionários	0,00	0,03	0,00	0,01	0,01	0,01	0,09	0,00	0,02	0,06	0,01	0,03	0,00	0,02	0,00	0,02	0,02	0,01	0,00	0,01	0,03	0,01
3	gastos diversos c/ funcionários	número de funcionários	0,00	0,03	0,00	0,01	0,01	0,01	0,09	0,00	0,02	0,06	0,01	0,03	0,00	0,02	0,00	0,02	0,02	0,01	0,00	0,01	0,03	0,01
4	água	utilização							0,30														0,30	
5	gás	utilização																						
6	energia	utilização			0,03	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03		0,03		0,03	0,03	0,03	0,03		0,02	0,02	0,01	0,01	0,01
7	telefone	utilização			0,08					0,08		0,08			0,08			0,08				0,08		
8	material de expediente	utilização			0,03	0,03	0,03	0,03		0,03		0,03	0,03		0,04	0,04	0,04	0,04		0,03	0,03	0,03		0,03
9	comissões e incentivos	direto																						
10	sistemas de informação	utilização									0,10													
11	investimentos em mkt e estrut.	direto																						
12	impostos	direto																						
13	correios	direto																						
14	contabilidade	direto	1,00																					
15	lavanderia	direto										1,00												
16	despesas com estoques	utilização			0,10					0,25					0,05			0,10				0,10		
17	seguros	direto																						
18	gastos com mobílias e equip.	porcentagem pelo custo do equip. e mob.		0,01					0,01															
19	juros sobre empréstimos	direto																						
20	manutenção	utilização																	0,70					

APÊNDICE 5 – QUESTIONÁRIO APLICADO

1. Em que segmento o hotel atua?
   ( ) Turismo de negócios
   ( ) Turismo de lazer
   ( ) Ambos
   ( ) Outros, quais? _____

2. Qual o porte do hotel?
   ( ) Pequeno
   ( ) Médio
   ( ) Grande
   ( ) Outro, qual? _____

3. Quem são os clientes-alvo do hotel?

4. Quais são as suas principais necessidades?

5. O hotel possui um sistema de custeio estruturado?
   ( ) Não
   ( ) Sim

6. Se sim, qual o sistema de custeio utilizado?
   ( ) ABC
   ( ) UEP
   ( ) Centro de custos
   ( ) Outro. Qual? _____

7. Quais os setores/processos existentes no hotel?

8. O hotel possui um planejamento estratégico estruturado?
   ( ) Não
   ( ) Sim

9. Qual o processo/setor mais custoso para a empresa? Por quê?

10. O hotel possui algum tipo de relacionamento com os fornecedores de matérias-primas? Se sim, que tipo de relacionamento?

11. Quais as principais causas de perdas dentro da estrutura do hotel?

12. Os serviços de lavanderia são terceirizados ou realizados pela empresa?

13. Como funciona o sistema de manutenção da empresa?

14. Como funciona o sistema de limpeza das áreas da empresa?

15. Como funciona o setor de bar e cozinha da empresa?

16. O hotel possui uma cultura de redução contínua dos custos? Se sim, quais ações são tomadas para tal?

17. A empresa conhece a metodologia de custo-alvo?