

Juliana Menêzes da Nóbrega

Mestranda do Programa de Pós Graduação em Engenharia de Produção (UFPB)

e-mail: j_nobrega@hotmail.com – telefone: 55 83 9975-9242

Bacharel em Turismo pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba (2004) e especialista em Educação pela Universidade Estadual da Paraíba (2006), atualmente dedica-se ao mestrado em Engenharia de Produção da Universidade Federal da Paraíba (João Pessoa, Brasil), onde desenvolve pesquisas nas áreas de custos da produção industrial e sistemas complexos. É membro do Grupo de Pesquisa Complexidade & Organizações.

Dra. Maria Silene Alexandre Leite

Professora Dra. do Programa de Pós Graduação em Engenharia de Produção (UFPB)

e-mail: leite@ct.ufpb.br – telefone: 55 83 3226-7010

Possui Graduação em Ciências Econômicas pela Universidade Regional do Cariri (93), mestrado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal da Paraíba (96) e doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (2004). Atualmente realiza pós doutorado junto a Universidade Federal de Pernambuco(2009) com ênfase em análise de riscos operacionais associados a geração de custos em cadeias de suprimento, é professora adjunto II da Universidade Federal da Paraíba (UFPB) e coordena o Grupo de Pesquisa Complexidade & Organizações. É Diretora Científica da Associação Brasileira de Custos (ABC) e Secretária Geral do Instituto Internacional de Custos (IIC). Ministra a disciplina Custos da Produção Industrial na Graduação em Engenharia de Produção e as disciplinas: Teoria de Sistemas, Modelagem de Sistemas, Estrutura e Análise dos Custos da Produção Industrial, Logística Básica e Avançada na pós-graduação em Engenharia de Produção. Tem experiência na área de Engenharia de Produção, com ênfase em Modelagem de Sistemas, atuando principalmente nos seguintes temas: sistemas complexos, arranjos empresariais, custos e logística.

DECISÕES ESTRATÉGICAS: A IMPORTÂNCIA DA ANÁLISE DOS CUSTOS ANTES DA TOMADA DE DECISÃO

Resumo

Este artigo tem por objetivo propor uma estratégia para uma empresa do ramo da organização de eventos baseada na análise de custos. Para tanto, foi aplicado o Método dos Centros de Custos aliado a duas ferramentas da análise de Custo-Volume-Lucro: a margem de contribuição e ponto de equilíbrio contábil. A empresa tinha pretensão de abaixar seus preços para tornar-se mais competitiva, porém, após a análise dos custos e das características do mercado onde a empresa atua, foi possível concluir que a atual estratégia usada pela empresa, focada na diferenciação por qualidade, deve ser mantida.

Palavras Chave: Estratégia; Turismo de Eventos; Custos.

1. Introdução

O termo estratégia deriva do grego *strategos* e significa “a arte do general”. No ambiente militar, estratégia significava a forma como o general conduzia suas forças militares a fim de triunfar sobre o inimigo. Quando adaptado ao ambiente organizacional, a estratégia está relacionada a forma a empresa utiliza seus recursos físicos, financeiros e humanos tendo em vista a minimização dos problemas e maximização das oportunidades. (OLIVEIRA, 2001).

No ambiente contemporâneo, a estratégia adotada pela empresa pode significar o seu triunfo ou sua falência. Esta fatalidade se dá pelo fato de que a concorrência não é apenas um chavão, mas uma forte realidade em qualquer ramo de negócio, ocasionada pela diminuição das barreiras alfandegárias, pelo surgimento dos bolsões de livre comércio e até mesmo pelo incremento do setor de transportes, que facilitaram substancialmente o trânsito de bens e serviços.

Independente, porém, da estratégia optada pela organização, o conhecimento dos custos é sempre decisivo. Mesmo que a organização não opte por diferenciar-se de seus concorrentes na briga por preços menores, é arriscado adotar uma estratégia sem antes entender como ela afetará os custos da produção. “A estratégia deverá ser sempre, uma opção inteligente, econômica e viável.” (OLIVEIRA, 2001).

Desta forma, a fim de compreender a importância da análise dos custos para a tomada de decisão estratégica, realizou-se uma pesquisa do tipo *exploratória*, por meio de um *estudo de caso* numa empresa do ramo da organização de eventos. Segundo Dencker (1998), a pesquisa exploratória procura aprimorar idéias e os estudos de caso permitem um conhecimento em profundidade dos processos e relações sociais.

Os dados analisados são relativos ao exercício da empresa entre os meses de janeiro e outubro de 2009. Contatou-se que, para um melhor aproveitamento dos mesmos no que tange o estudo dos custos, o sistema de custeamento dos Centros de Custo (RKW) era mais compatível com as características do caso, conforme será explicado. Associado ao RKW, a análise da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio contábil, também foram usadas com a finalidade de alcançar conclusões mais coerentes e fundamentadas.

Além destes instrumentos, as conclusões obtidas também foram fundamentadas pela pesquisa bibliográfico-documental, onde foram discutidos os temas estratégia, objetivos de desempenho e turismo de eventos, apresentados nas seções anteriores.

Ainda, faz-se importante esclarecer que, por razões de estratégias, a empresa estuda solicitou a preservação de seu nome, e portanto, receberá o nome fictício neste trabalho de *Congresso Eventos*.

2. Estratégia Organizacional

Não existe um conceito único sobre o que seja estratégia no nível organizacional. Tantos são os autores que estudam o tema, quanto são os conceitos. Para Mintzberg e Waters (1985) a estratégia é "um padrão em uma sucessão de ações", já para Porter (1989) "a estratégia competitiva é a busca de uma posição competitiva favorável em uma indústria, a arena fundamental onde ocorre a concorrência". Slack (2008) propõe um conceito semelhante ao de Mintzberg e Waters na medida em que diz que a estratégia é um padrão global de decisões. Segundo aquele autor, as decisões estratégicas são responsáveis por posicionar a organização em seu ambiente e objetivam fazê-la atingir seus objetivos de longo prazo.

Com relação às tipologias, segundo Porter (1980), só existem três grandes tipos de estratégias genéricas: liderança em custo, liderança por diferenciação ou enfoque. Já para Mintzberg (1988), as estratégias genéricas podem ser de seis tipos: diferenciação por imagem, diferenciação por qualidade, diferenciação por *desing*, diferenciação por suporte, diferenciação por preço, não diferenciação. Para Porter, não é possível a adoção de mais de uma estratégia simultaneamente, já para Mintzberg, ao contrário, isso sim é possível.

Independente desta discussão, de acordo com os conceitos iniciais, é possível entender que a estratégia está relacionada à posição que a organização pretende alcançar em seu ambiente. Portanto, é impossível dissociar a idéia de estratégia do ambiente onde a organização está inserida, sem o qual, a estratégia se torna estéril.

Para Slack (2008), a estratégia organizacional se dá em dois âmbitos: do conteúdo e do processo. No âmbito do conteúdo, a estratégia deve responder a questão "o que" a empresa pretende. Já no âmbito do processo, a estratégia deve responder a questão "como" a empresa irá alcançar sua pretensão.

No âmbito do conteúdo, para Slack (2008), a estratégia está intimamente condicionada à influência do consumidor, pois, a produção deve procurar satisfazer aos clientes: "por exemplo, se os consumidores valorizarem especialmente produtos ou serviços de baixo preço, a produção dará ênfase a seu desempenho em custos.". Esta idéia também é compartilhada por Porter no conceito de "valor". Para o autor (1989), "o valor é criado quando uma empresa cria vantagem competitiva para seu comprador (...) e é uma função da estrutura industrial.". Desta maneira, o processo também é um espelho das necessidades do consumidor, pois deverá dizer respeito a forma como a organização irá atender ao seu cliente, através de seu produto/serviço.

3. Os Objetivos da Produção e a Importância dos Custos

De acordo com os conceitos de estratégia e valor apresentados, é possível concluir que, é por meio da produção que a empresa implementa sua estratégia. Segundo Slack (2008) "a maioria das empresas tem algum tipo de estratégia, mas é a produção que a coloca em prática.". Assim, por meio da produção, é que a organização disponibiliza produtos/serviços que concretizam a satisfação das necessidades do cliente, ou seja, a produção executa o *processo*, que por sua vez, concretiza e permite a implementação do *conteúdo* da estratégia.

Desta forma, para que a organização execute o processo, faz-se importante esclarecer qual o desempenho que ela espera da produção, o qual está relacionado ao valor que o consumidor percebe no produto/serviço. Sob o enfoque da engenharia de produção, estes objetivos são denominados *objetivos de desempenho* e podem ser divididos em cinco: *custo*, quando a empresa busca produzir com o menor custo; *qualidade*, quando a empresa pretende buscar a plena satisfação do cliente; *rapidez*, quando a empresa busca atender ao cliente o mais rápido possível; *confiabilidade*, quando a empresa pretende produzir obedecendo sempre ao seu padrão e às especificações do produto/serviço; e *flexibilidade*, quando a organização busca ter operações e produtos/serviços flexíveis.

Embora cada um dos objetivos de desempenho possa representar valor para um dado grupo de consumidores, é consenso que o custo é um objetivo demasiadamente importante, principalmente para empresas que concorrem diretamente em preço. “Mesmo as empresas que concorrem em outros aspectos, que não preço, estarão interessadas em manter seus custos baixos (...), [pois] cada um dos objetivos de desempenho possui vários efeitos externos, e todos eles afetam os custos.” (SLACK, 2008).

No entanto, a análise de custos exige uma inclinada dedicação dos tomadores de decisão. Conforme Frega; Lemos; Sousa (2007) alertam, “reduzir o comportamento de custo a uma questão de custos fixos, variáveis ou mistos não explica os custos (nem as atividades desenvolvidas) de um modo que seja útil para o processo de geração e avaliação de estratégias.”. Portanto, faz-se claro que a análise dos custos não deve ser uma ação isolada na organização, mas, deve, sobretudo, estar associadas às características do ambiente e das aspirações da organização.

4. O Turismo de Eventos

De uma forma geral, entende-se que o turismo de eventos é um nicho do turismo relativo ao deslocamento de pessoas com interesse em participar de eventos por motivações diversas, que seja por lazer ou enriquecimento técnico científico, profissional, cultural etc.

Para Canton (2004), um evento “é a soma de ações previamente planejadas com objetivos de alcançar resultados definidos junto ao público-alvo”. Sob o enfoque econômico, segundo Andrade (1999), “evento é todo fenômeno capaz de alterar determinada dinâmica da economia.”.

Segundo dados publicados no *I Dimensionamento da Indústria de Eventos* (2001), estima-se que o turismo de eventos no Brasil apresenta um crescimento na ordem de 10,5% ao ano. Ainda segundo a mesma pesquisa, o nicho, anualmente movimenta cerca de R\$ 32,7 bilhões, o que representa 3,1% do PIB nacional. Ademais, o turismo de eventos é também responsável por uma arrecadação tributária de aproximadamente R\$ 3,7 bilhões. No que se refere aos benefícios sociais, o setor de eventos no Brasil é capaz de gerar por ano cerca de 730 mil empregos, entre postos fixos e temporários.

Em razão deste desempenho, muitos destinos em todo o mundo, e também no Brasil, tem investido neste nicho pela sua capacidade de combate à sazonalidade do turismo de lazer, aliado aos seus retornos sociais e econômicos. Estas características têm efeito sinérgico, e por isso são capazes de alavancar a atividade turística dos destinos.

4.1 O turismo de eventos na Paraíba

Apesar da considerada importância do turismo de eventos no Brasil, tanto sob o prisma econômico quanto social, a Paraíba, no entanto, ainda apresenta uma atividade de eventos muito tímida quando comparada a outros estados nacionais. Apesar de o Nordeste, ser a segunda região brasileira que mais recebe eventos (18,2%) – perdendo apenas para o Sudeste (55,7%) – a capital João Pessoa aparece no Ranking 2007 da *Internacional Congress and Convention Association* (ICCA) como o 9º destino de eventos internacionais realizados no Brasil, empatada nesta colocação com outras nove cidades. Entre o 1º e o 8º lugar do Ranking, aparecem mais 12 cidades, dentre às quais é possível destacar Salvador, sozinha em 2º lugar, e Recife em 8º, empatada com outras três cidades.

É provável que um conjunto de fatores contribuam para este baixo desempenho do nicho na Paraíba, dentre os quais, principalmente, a ausência de um centro de convenções na capital, como aponta o *trade*.

Por isso, o número de empresas formalizadas que atuam no setor no Estado é restrito, porém, a concorrência se torna acirrada em função da baixa demanda. Assim, em consonância com as próprias leis econômicas de mercado, as empresas concorrentes

disputam por preço, o que, em larga escala, pode ocasionar a depreciação dos prestadores de serviço que atuam na área.

5. O caso da *Congresso Eventos*

A *Congresso Eventos* é uma empresa prestadora de serviços que atua no ramo da organização de eventos há 10 anos. Sediada na cidade de João Pessoa, a empresa atua em todo o Estado da Paraíba, como também em outros estados do país, organizando eventos corporativos e técnicos científicos, como congressos, seminários, treinamentos, feiras, exposições entre outros.

A *Congresso Eventos* busca agregar criatividade, eficácia, agilidade, segurança e profissionalismo ao serviço de gerenciamento de eventos. Promove ações direcionadas na interação dos agentes envolvidos no processo operacional de um evento, destacando sempre a **excelência** do serviço prestado e o compromisso com a **qualidade**, tendo por lema: “a essência do detalhe”.

É uma empresa de pequeno porte e conta com um quadro de quatro funcionários, dentre os quais a proprietária (diretora executiva), conforme organograma (figura 1):

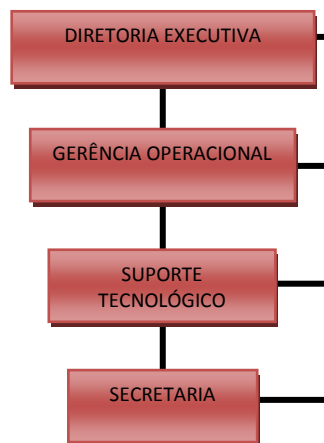


Figura 1 – Organograma da *Congresso Eventos*

No turno normal de expediente, a empresa funciona em horário comercial (das 8:00 às 12:00 – 14:00 às 18:00), de segunda a sexta feira. Entretanto, pela dinâmica da própria atividade, por ocorrência dos eventos, é comum que os horários e dias de trabalho se estendam e também ultrapassem o perímetro da empresa, nos locais onde os eventos estão se realizando.

Conforme dito, sob o ponto de vista da demanda, o principal mercado de atuação da *Congresso Eventos* (Paraíba) é muito tímido, o que torna bastante acirrada a concorrência entre as empresas que atuam no ramo, as quais buscam diferenciação na disputa por preço.

Segundo a diretoria da empresa em estudo, este é o maior problema enfrentado na rotina da *Congresso Eventos*. Como o cliente não tem a oportunidade de comparar outros atributos dos ofertantes – como qualidade, por exemplo - antes de o serviço ser prestado, os clientes acabam por comparar os orçamentos das empresas concorrentes e, normalmente, optarem por aquela que oferece o mais baixo. Portanto, tendo a qualidade dos serviços prestados como o seu principal diferencial, a *Congresso Eventos* acaba por ser penalizada nestas disputas.

Neste contexto, na tentativa de tornar-se mais competitiva, a *Congresso Eventos* vêm estudando a possibilidade de baixar os preços de seus orçamentos. No entanto, antes de qualquer tomada de decisão neste sentido, faz-se importante que a empresa entenda

que há apenas duas formas de conseguir preços mais baixos: ou diminuindo-se os custos de produção ou diminuindo-se a margem de contribuição do produto/serviço.

Portanto, torna-se importante a implementação de um sistema de custeamento de apoio à gerência. Para não incorrer em conclusões empíricas e arriscar a saúde do negócio, a implementação de um sistema de custeamento deverá ajudar a *Congresso Eventos* a estabelecer com mais confiabilidade a estratégia para superar a rivalidade entre os seus concorrentes diretos.

6. Levantamento de Dados

A implementação exitosa de um sistema de custeio depende em boa parte da compreensão dos ambientes intra e extra organizacional. Por isso, buscou-se inicialmente entender as características do mercado de atuação da *Congresso Eventos*, conforme já apresentado, e posteriormente, compreender como ocorre o processo produtivo na empresa, para somente propor o princípio e método de custeio mais adequados.

6.1 Planejamento, Programação e Controle da Produção (PPCP)

O PPCP da *Congresso Eventos* ocorre sob encomenda e por isso pode ser caracterizado como puxado, pois, os serviços necessários a organização de um evento só começam a serem prestados após a demanda do cliente. A empresa atua na organização de eventos corporativos e técnico-científicos dos mais diversos tipos, mas, sua principal atuação é na organização de congressos.

De uma maneira geral, pode-se dizer que o processo produtivo na *Congresso Eventos* ocorre sob os seguintes estágios:

- 1) O cliente solicita orçamento;
- 2) A *Congresso Eventos* solicita orçamento de seus fornecedores;
- 3) *Congresso Eventos* elabora e entrega o seu orçamento para o cliente;
- 4) O cliente contrata a *Congresso Eventos*;
- 5) A *Congresso Eventos* subcontrata seus fornecedores;
- 6) A *Congresso Eventos* executa o evento;
- 7) A *Congresso Eventos* “presta contas” ao cliente;
- 8) O cliente paga a *Congresso Eventos*.

De uma maneira geral, pode-se dizer que a fase de planejamento compreende os estágios 1, 2 e 3. Observa-se que nesta fase estão as ações que percorrem a fase de planejamento do evento. As fases 4 e 5 estão relacionadas à programação da produção. Após a contratação da empresa de eventos, as fases 1, 2 e 3 são melhor detalhadas, sendo seguidas pela fase 5, onde a empresa irá programar junto aos fornecedores a forma como os serviços deverão ser prestados. As fases 6 e 7 são relacionadas diretamente ao controle da produção. Apesar de a fase 6 ser a “produção” propriamente dita, ela também é uma fase de controle, pois, a empresa de eventos deverá estar atenta às intercorrências do processo de produção, corrigindo-as sempre que surgirem. A fase 7 é o momento de avaliação do evento ocorrido, e por isso também pode ser considerada de controle. Embora possam ter características genéricas, cada evento é único, o que torna complexa a construção de um sistema de custeamento para as empresas deste setor. Cada um destes estágios do processamento se desdobram em outros sub estágios que variam em natureza e volume de acordo com as necessidades e características de cada evento, particularmente.

Outro fator que dificulta a construção do sistema de custeamento é que, como grande parte das empresas do ramo, a *Congresso Eventos* não oferece os serviços de suporte à realização do evento (locação de espaço, locação de equipamentos, buffet, recursos humanos etc.), mas, os sub contrata de seus fornecedores. Sua função - ou seja, seu serviço - limita-se a os planejar, programar e controlar.

6.2 Sistema de Acumulação de Custos

Com relação ao sistema de acumulação de custos, pôde-se observar que o modelo mais adequado à *Congresso Eventos* é o custeio variável, onde apenas os custos variáveis são alocados ao produto/serviço.

Conforme Bornia (2009) considera, o princípio de custeio variável deve ser usado quando “as decisões da empresa estão relacionadas a quanto produzir de cada artigo de modo a tirar o máximo proveito da situação.”. Como a empresa atua num ramo de forte concorrência e disputa por preço, mais do que a implementação de um sistema de custeio, a intenção é propor uma estratégia de atuação para que a *Congresso Eventos* venha a ter mais êxito na diferenciação por preço, através de uma diminuição segura da margem de contribuição do seu serviço. Isso só será possível mediante a comparação entre a margem de contribuição e os custos fixos, portanto, o que justifica a aplicação do princípio de custeio variável.

A aplicação do princípio proposto também deverá garantir a mensuração dos desperdícios, uma vez que, no ramo de atuação da *Congresso Eventos* a produção do serviço provem principalmente do capital intelectual da empresa, ou seja, da habilidade gerencial de seus funcionários. Neste caso, os custos desta “matéria prima” são pagos na forma de salário e prolabore, que se configuram como um custo fixo. Assim, havendo ociosidade dos funcionários pela falta de demanda de eventos, este custo fixo, que é inestocável, acaba por ser desperdiçado.

6.3 Os custos da produção

Como fora proposto o princípio de custeio variável, a identificação dos custos de produção teve por base de rastreamento o conceito de custos fixos e variáveis.

Segundo Bornia (2009), os custos fixos são aqueles que não se alteram com a produção, ou seja, independente do volume e das oscilações nas quantidades produzidas, tais custos não se alteram. Tendo por base este conceito, os custos fixos na *Congresso Eventos* são os seguintes:

Tabela 1 – Custos Fixos da *Congresso Eventos*

| | Folha | Prolabore | Combustível | Condomínio | Taxas de Associações | Depreciação | Telefone* |
|--------------|------------------|------------------|-----------------|-----------------|----------------------|-----------------|-------------------|
| Jan. | 3.900,00 | 2.000,00 | 200,00 | 500,00 | 200,00 | 3.192,93 | 300,00 |
| Fev. | 3.900,00 | 2.000,00 | 200,00 | 500,00 | 200,00 | 3.192,93 | 300,00 |
| Mar. | 3.900,00 | 2.000,00 | 200,00 | 500,00 | 200,00 | 3.192,93 | 300,00 |
| Abr. | 3.900,00 | 2.000,00 | 200,00 | 500,00 | 200,00 | 3.192,93 | 300,00 |
| Mai. | 3.900,00 | 2.000,00 | 200,00 | 500,00 | 200,00 | 3.192,93 | 300,00 |
| Jun. | 3.900,00 | 2.000,00 | 200,00 | 500,00 | 200,00 | 3.192,93 | 300,00 |
| Jul. | 3.900,00 | 2.000,00 | 200,00 | 500,00 | 200,00 | 3.192,93 | 300,00 |
| Ago. | 3.900,00 | 2.000,00 | 200,00 | 500,00 | 200,00 | 3.192,93 | 300,00 |
| Set. | 3.900,00 | 2.000,00 | 200,00 | 500,00 | 200,00 | 3.192,93 | 300,00 |
| Out. | 3.900,00 | 2.000,00 | 200,00 | 500,00 | 200,00 | 3.192,93 | 300,00 |
| Sub | 39.000,00 | 20.000,00 | 2.000,00 | 5.000,00 | 2.000,00 | 31.929,3 | 3.000,00 |
| TOTAL | | | | | | | 102.929,30 |

* item de custo misto, parte do custo deste item é fixo e parte é variável

Fonte: pesquisa direta (2010)

De acordo com o autor supracitado, os custos variáveis são aqueles que estão diretamente relacionados às quantidades produzidas, por isso, variam de acordo com a produção. Os custos variáveis na *Congresso Eventos* são os seguintes:

Tabela 2 – Custos Variáveis da Congresso Eventos

| | Energia | Telefone* | Impostos | Material de Consumo e Despesas Diversas |
|-----------------|-----------------|-----------------|------------------|---|
| Jan. | 250,00 | 50,00 | 734,21 | 87,91 |
| Fev. | 310,00 | 110,00 | 2.684,59 | 75,18 |
| Mar. | 340,00 | 140,00 | - | 60,12 |
| Abr. | 315,00 | 115,00 | - | 75,00 |
| Mai. | 450,00 | 250,00 | 1.631,95 | 62,17 |
| Jun. | 480,00 | 280,00 | 1.769,52 | 69,40 |
| Jul. | 420,00 | 220,00 | 7.378,75 | 72,10 |
| Ago. | 450,00 | 250,00 | 118,86 | 98,23 |
| Set. | 670,00 | 470,00 | 1.138,96 | 75,45 |
| Out. | 650,00 | 450,00 | 49.734,70 | 62,10 |
| SubTotal | 4.335,00 | 2.335,00 | 65.191,54 | 737,66 |
| TOTAL | | | | 72.599,20 |

* item de custo misto, parte do custo deste item é fixo e parte é variável

Fonte: pesquisa direta (2010)

Comparando a relação entre os custos fixo e variáveis, é possível observar que os custos fixos prevalecem. Portanto, faz-se urgente na empresa, compreender se a margem de contribuição do serviço é capaz de pagar os custos fixos e ainda gerar lucro.

6.4 Atividade e Faturamento

Na tabela 3, encontram-se os dados relativos à atividade – ou seja, à produção – e o faturamento da empresa no período em estudo. Faz-se importante ressaltar que o faturamento mensal não está necessariamente relacionado aos eventos realizados no mesmo mês, pois, os pagamentos pelos serviços prestados comumente são feitos após alguns meses (entre 1 e 3) da data de realização do evento. Por isso, neste caso, fez-se necessária a análise de um período mais longo.

Tabela 3 – Atividade e Faturamento

| | Nº de eventos | Faturamento |
|--------------|---------------|-------------------|
| Jan. | 1 | 5.522,75 |
| Fev. | 0 | 29.928,50 |
| Mar. | 1 | 0,00 |
| Abr. | 0 | 0,00 |
| Mai. | 0 | 19.222,00 |
| Jun. | 2 | 20.842,35 |
| Jul. | 2 | 95.827,91 |
| Ago. | 1 | 1.400,00 |
| Set. | 2 | 13.415,30 |
| Out. | 4 | 4.222,48 |
| Total | 13 | 190.381,29 |

Fonte: pesquisa direta (2010)

7. Implementação do Método RKW

Á partir dos dados coletados e, principalmente, da compreensão da dinâmica do negócio da empresa em estudo, escolheu-se a aplicação do Método dos Centros de Custos (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit – RKW*). Este método surgiu no início do século XX, na Europa e é caracterizado pela divisão da empresa em “centros de custo”. Além disto, outra característica é que ele não considera os custos da matéria prima, mas apenas os custos de transformação.

Apesar do RKW ser considerado um método tradicional e mais apropriado para a manufatura, suas características estão mais alinhadas às características da Andrade M&E que outros métodos mais modernos, como o Custeio Baseado em Atividade (*Activity Based Costing - ABC*) ou o Método da Unidade de Esforço de Produção (UEP).

Mesmo preocupados em considerar os custos da complexidade na empresa contemporânea, os métodos modernos são ineficientes na sociedade da informação e do conhecimento, pois não são capazes de mensurar os custos do trabalho intelectual, que é o caso do serviço prestado pela *Congresso Eventos*. Ademais, os métodos modernos exigem uma prévia categorização dos produtos/serviços para posterior alocação dos custos, bem como a identificação dos recursos consumidos em cada etapa do processo produtivo. No caso dos eventos, porém, padronizá-los implica em banalizá-los. O nível de complexidade da produção de um evento está muito além do que os níveis de complexidade que os métodos modernos são capazes de mensurar.

7.1 Divisão da empresa em centros de custos

Após o levantamento dos itens de custo, a implementação do RKW exige a divisão da empresa em centros de custo. Como a empresa tem um quadro de funcionários restrito, com funções definidas, cada posto operativo se configurou como um centro de custo. Na tabela 4, é possível identificar que a empresa pode ser dividida em quatro centros de custo, sendo três diretos, que estão diretamente ligados à produção, e dois indiretos, que dão suporte a produção.

Tabela 4 – Centros de Custo

| Id. | Centro | Atribuições |
|-----------------|------------------------|--|
| CD ₁ | Gerência Geral | Dar o primeiro atendimento ao cliente e controlar o atendimento dele junto aos outros funcionários. |
| CD ₂ | Gerência Operacional | Operacionalizar as necessidades do cliente, elaborar orçamentos e controlar o atendimento dele junto aos fornecedores. |
| CD ₃ | Suporte Tecnológico | Operacionalizar as necessidades do cliente e da empresa na gestão das TI's. |
| CI ₁ | Recepção | Atender telefonemas, organizar a agenda e o funcionamento do escritório. |
| CI ₂ | Atendimento ao Cliente | Reunir o cliente e a empresa durante a organização do evento. |

Fonte: pesquisa direta (2010)

7.2 Distribuição primária

Na fase de distribuição primária, “devem ser definidas base de distribuição dos custos com os centros.” (BORNIA, 2009). Como o princípio de custeio escolhido foi o variável, apenas os itens de custos variáveis estão alocados aos centros (tabela 5).

Tabela 5 – Distribuição Primária

| Itens de custo | Tipologia | Base de Distribuição |
|----------------------|---------------------|----------------------|
| Energia elétrica | Direto e Variável | Potência instalada |
| Telefone | Direto e Variável | Volume de ligações |
| Impostos | Indireto e Variável | Rateio simples |
| Materiais e Despesas | Indireto e Variável | Rateio simples |

Fonte: pesquisa direta (2010)

7.3 Distribuição secundária e a matriz de custos

A distribuição secundária reflete a alocação dos custos dos centros indiretos aos diretos, uma vez que o método RKW não permite a alocação dos custos dos centros indiretos diretamente aos produtos. A partir desta distribuição secundária, é elaborada a matriz de custos (figura 2).

Figura 2 – Matriz de Custos

| Itens de Custo | Valor | Base de Distribuição | Centro Indireto 1 | Centro Indireto 2 | Centro Direto 1 | Centro Direto 2 | Centro Direto 3 |
|----------------------|-----------|----------------------|-------------------|-------------------|-------------------------|-----------------|------------------|
| Energia elétrica | 4.335,00 | Potência instalada | 793,23 | 906,56 | 793,23 | 963,58 | 878,40 |
| Telefone | 2.335,00 | Volume de ligações | 467,00 | 0,00 | 700,50 | 817,25 | 350,25 |
| Impostos | 65.191,54 | Rateio | 0,00 | 0,00 | 21.730,51 | 21.730,51 | 21.730,51 |
| Materiais e despesas | 737,66 | Rateio | 147,53 | 147,53 | 147,53 | 147,53 | 147,53 |
| | | | 1.407,76 | 1.054,09 | 23.371,77 | 23.658,88 | 23.106,70 |
| | | | Rateio* | 140,78 | 563,10 | 563,10 | 140,78 |
| | | | | 1.194,87 | 23.934,88 | 24.221,98 | 23.247,48 |
| | | | | Rateio* | 477,95 | 477,95 | 238,97 |
| | | | | | 24.412,82 | 24.699,93 | 23.486,45 |
| | | | | | soma dos centros | | 72.599,20 |

* A lógica de rateio foi definida de acordo com um percentual de apoio do Centro aos demais, inferido pela empresa

Fonte: pesquisa direta (2010)

7.4 Alocação dos custos aos produtos

Muito embora a *Congresso Eventos* organize vários tipos de eventos, sob o ponto de vista do serviço que presta – organizar eventos –, podemos considerá-la como mono produtora. Desta forma, é óbvio concluir que o custo dos serviços prestados no período estudado corresponde à soma dos custos de cada centro direto, o que totaliza R\$ 72.599,20.

Porém, mais do que tão somente alocar os custos aos produtos/serviços, o método RKW também permite ao tomador de decisões analisar a relação de cada centro de custo da empresa com a produção e com os custos totais. Isto possibilita compreender com mais clareza os detalhes do processo produtivo, os gargalos, as inerências, os desperdícios etc. Como na *Congresso Eventos*, cada centro corresponde a um único funcionário com funções delimitadas, tem-se com a aplicação do RKW respostas suficientemente claras e objetivas sobre o desempenho de cada centro, não sendo necessário o uso de outro método mais rebuscado para tanto.

Neste sentido, a fim de compreender a relação entre os centros custos e os custos do período na *Congresso Eventos*, estimou-se que cada centro direto desempenha um dado índice de contribuição (unidade de medida de trabalho) sobre a organização de um evento, de acordo com suas funções e responsabilidades (tabela 6).

Tabela 6 – Percentual de trabalho executado

| Id. | Centro | Índice de Contribuição |
|-----------------|----------------------|------------------------|
| CD ₁ | Gerência Geral | 30% |
| CD ₂ | Gerência Operacional | 45% |
| CD ₃ | Suporte Tecnológico | 25% |
| - | TOTAL | 100% |

Fonte: pesquisa direta (2010)

À partir destes índices é possível calcular o “custo prático” de cada centro (em \$/h.), ou seja, a forma como ele absorve os itens de custo em uma hora trabalhada. No caso da *Congresso Eventos*, por exemplo, o CD₁ é responsável por 30% da força de trabalho empregada para organizar um evento, absorvendo para tanto R\$ 25.411,30. Já o CD₂ é responsável por 45% da força de trabalho, absorvendo para tanto R\$ 24.699,93. Assim, é possível perceber que o CD₂ é responsável por 15% a mais de força de trabalho em relação ao CD₁, mais, para isso, absorve apenas 1,18% de custos a mais.

Para se ter uma melhor visualização desta lógica, calculou-se a hora de trabalho em cada centro. Como dito na seção 1.3, o funcionamento normal da empresa ocorre em horário comercial, o que perfaz 160 horas mensais de trabalho. Porém, por ocasião dos eventos, é comum que as horas de trabalho semanais se estendam. Como no período em estudo, a empresa realizou 13 eventos, tem-se uma média de 1,3 eventos por mês. Estipulando-se que cada evento absorva 15 horas de trabalho extra, tem-se uma média de 19,50 horas extras a cada mês. Assim, é possível finalmente estipular que a empresa funciona 179,5 horas por mês, em média. Com base neste dado, é possível ainda calcular a hora de trabalho de cada centro direto (tabela 7).

Tabela 7 – Custo Prático da Hora de Trabalho dos Centros Diretos

| Id. | Centro | Índice de Contribuição | Número de Horas Equivalentes | Custo Teórico por Mês (média) | Custo da Hora de Trabalho |
|-----------------|----------------------|------------------------|------------------------------|-------------------------------|---------------------------|
| CD ₁ | Gerência Geral | 30% | 53,85 h | 2.441,28 | 45,33 |
| CD ₂ | Gerência Operacional | 45% | 80,78 h | 2.469,99 | 30,58 |
| CD ₃ | Suporte Tecnológico | 25% | 44,87 h | 2.348,64 | 52,34 |
| - | TOTAL | 100% | 179,5 h | 7.259,92 | - |

Fonte: pesquisa direta (2010)

Este valor pode representar a forma como o centro aplica os itens de custo nas horas trabalhadas, podendo sinalizar ineficiências (gargalos) dentro do processo produtivo, desperdícios ou simplesmente, inerências. No caso da *Congresso Eventos*, o centro mais oneroso é o CD₃, que, apesar de ser o que absorve menos “custos teóricos”, é responsável pela menor força de trabalho, tornando assim, o seu “custo prático” muito elevado. Ao contrário, o CD₂ é o de menor “custo prático”, mas, o que é responsável por maior parte da força de trabalho.

Comparando os dados dos dois centros na matriz de custos, é possível observar que a diferença entre os “custos teóricos” de ambos os centros é pequena. Isso nos leva a inferir que o que onera de fato o “custo prático” do CD₂ em relação ao CD₁ é a força de trabalho. Neste caso, é possível concluir-se que existe um acúmulo de responsabilidades no CD₂.

8. Margem de Contribuição e Ponto de Equilíbrio Contábil

Segundo Bornia (2009), a análise custo-volume-lucro (CVL) “determina a influência no lucro provocada por alterações nas quantidades vendidas e nos custos.”. Esta análise deve ajudar a *Congresso Eventos* a, finalmente, montar sua estratégia frente a disputa por preços imposta pelo mercado em que atua. Neste trabalho, serão usados apenas os conceito de margem de contribuição e ponto de equilíbrio contábil, extraídos das várias ferramentas da análise CVL. Segundo Araújo (2007) a margem de contribuição é “o valor que ‘sobra’ para a empresa após a dedução dos custos diretos e despesas variáveis, e que irá contribuir para cobrir os demais custos que não podem ser atribuídos diretamente aos produtos”. Para Bornia (2009), o conceito de margem de contribuição está intimamente relacionado com a análise de custo-volume-lucro.

A análise do ponto de equilíbrio contábil também deve ajudar a empresa a compreender a relação entre os custos e o faturamento, propondo uma margem segura de produção.

Na tabela 12, estão apresentados os dados relativos à análise da margem de contribuição do período estudado (jan. a out. de 2009).

Tabela 12 – Análise da Margem de Contribuição na Congresso Eventos

| | |
|--|------------------|
| Número de Eventos Realizados em 10 meses | 13 |
| Faturamento Total (preço de venda) | 190.381,29 |
| Faturamento por Evento (preço de venda) | 14.644,71 |
| Custos Variáveis Totais | 72.599,20 |
| Custos Variáveis por Evento | 5.584,55 |
| Margem de Contribuição Total | 117.782,09 |
| Margem de Contribuição por Evento | 9.060,16 |
| Razão de Contribuição | 61,87% |
| Custos Fixos | 102.929,30 |
| Saldo (lucro) | 14.852,80 |

Fonte: pesquisa direta (2010)

De acordo com estes dados, é possível observar que a margem de contribuição do serviço prestado pela empresa é bastante alta, da ordem de 61,87%. Contudo, os custos fixos são igualmente altos, de forma que os lucros representam apenas 7,8% da margem de contribuição.

Como a empresa busca alternativas para tornar seus orçamentos mais competitivos e como isso contrair mais contratos, propõe-se que ela reduza a sua razão de contribuição, uma vez que não é possível alterar os custos fixos.

A intenção é fazer com que a empresa realize uma média de 2 eventos por mês, que é o número de eventos estimados que ela consegue realizar com a atual estrutura, ou seja, sem alterar os custos fixos. Para atingir este objetivo, a empresa deverá então buscar uma queda nos orçamentos que seja capaz de atrair mais 7 eventos.

Para tanto, buscou-se localizar o ponto de equilíbrio da razão de contribuição em função da realização de 2 eventos por mês, ou 20 em dez meses. Este cálculo foi realizado em duas etapas.

1ª fase – Cálculo do Lucro Zero

$$\begin{aligned} \text{Lucro} &= \text{Faturamento} - \text{Custos Totais} \\ 0 &= \text{Faturamento} - \text{CF} - \text{CV} \\ 0 &= \text{Faturamento} - 102.929,30 - 111.691,00 \\ \text{Faturamento} &= 214.620,30 \end{aligned}$$

Nesta fase, foi possível concluir que, para a *Congresso Eventos* ter lucro igual a zero, utilizando todos os seus recursos - ou seja, realizando 20 eventos -, é necessário um faturamento de R\$ 214.620,30, o que significa “vender” cada evento ao valor de R\$ 10.731,01.

2ª fase – Cálculo da Razão de Contribuição

Se cada evento tem um CV de R\$ 5.584,55 e deve ser vendido ao valor de R\$ 10.731,01, logo, a margem de contribuição é de R\$ 5.146,46, o que representa uma razão de contribuição de 47,96%.

Assim, isso significa que, aplicando uma razão de contribuição de 47,96% no preço de venda de 20 eventos, a empresa em estudo deverá empatar as despesas e a receita, não lucrando nem tendo prejuízo. Logo, a nova razão de contribuição, deverá estar acima desta e abaixo da atual (61,87%), porém, deve também ser capaz de proporcionar uma

margem de lucro superior à margem de lucro atual. Usando a mesma lógica do cálculo anterior, localizou-se a razão de contribuição em função de 2 eventos/mês, que proporciona o mesmo lucro que a razão anterior:

1ª fase

$$\begin{aligned}\text{Lucro} &= \text{Faturamento} - \text{Custos Totais} \\ 14.852,80 &= \text{Faturamento} - 102.929,30 - 111.691,00 \\ 14.852,80 &= \text{Faturamento} - 214.620,30 \\ \text{Faturamento} &= 229.473,10\end{aligned}$$

Agora, foi possível concluir que, para a *Congresso Eventos* ter lucro igual ao atual, utilizando todos os seus recursos - ou seja, realizando 20 eventos -, é necessário um faturamento de R\$ 229.473,10, o que significa “vender” cada evento ao valor de R\$ 11.473,65.

2ª fase

Se cada evento tem um CV de R\$ 5.584,55 e deve ser vendido ao valor de R\$ 11.473,65, logo, a margem de contribuição é de R\$ 5.899,11, o que representa uma razão de contribuição de 51,33%.

Estes dados fornecem ao tomador de decisões uma série de conclusões importantes. Inicialmente, foi estimado que a *Congresso Eventos* é capaz de realizar uma média de 2 eventos a cada mês, usando toda sua atual estrutura. Observando que ela realizou no período estudado, apenas 1,3 eventos, é lógico concluir que houve um desperdício de 0,7 eventos por mês. Esse desperdício representou no período a ordem de R\$ 63.421,12 (0,7 x 9.060,16 x 10) que a empresa deixou de somar aos seus lucros.

Tal desperdício pode ser atribuído ao fato de que há uma restrição no próprio mercado, o qual não é capaz de absorver a potência instalada na empresa, na forma de custos fixos. Tais custos são provenientes principalmente dos recursos humanos e da depreciação, o que mostra que tais investimentos não conseguiram agregar valor ao serviço para os seus consumidores. Como a empresa não pode reverter os investimentos em equipamentos e não abre mão das competências de seus recursos humanos, é preferível operar com os desperdícios e diminuir a lucratividade, mantendo seu diferencial por qualidade.

Outra conclusão importante a respeito dos dados é que, caso a empresa não deseje operar com os desperdícios, é possível estabelecer uma razão de contribuição superior à 51,33%, mas garantir uma demanda de 2 eventos, em média, por mês. Esta decisão, no entanto, exige bastante cautela, pois, à medida que a empresa eleva a razão de contribuição, eleva também o preço de venda do evento, contrariando a estratégia da briga por preços. Por outro lado, à medida que aproxima a razão de contribuição ao valor limite de 51,33%, ela condiciona a empresa à demanda média de 2 eventos/mês.

Neste contexto de dados e inferências, faz-se importante considerar que o objetivo dos sistemas de custeio é dar apoio à tomada de decisões nas empresas. Sua função é oferecer dados tanto mais precisos sobre os custos da produção, para que a empresa trace suas estratégias com mais segurança, uma vez que “custos” são o principal objetivo de desempenho sob o ponto de vista da Engenharia de Produção.

Por esta razão, diante do vislumbre da possibilidade de um aumento abrupto da demanda de eventos em João Pessoa, por consequência da construção do Centro de Convenções, parece mais seguro para a *Congresso Eventos* continuar operando com a sua atual razão de contribuição (61,87%). Mesmo que continue operando com desperdícios nos próximos períodos, a empresa dará uma parcela de lucro e não correrá o risco de ficar condicionada a contrair dada demanda, sob a pena de diminuir ainda mais a parcela de lucro ou ter prejuízo caso não alcance tal ponto.

Permanecendo com a mesma razão de contribuição, a *Congresso Eventos* não correrá o risco de depreciar o valor agregado de seu serviço, mantendo a sua estratégia de diferenciação por qualidade, na expectativa de absorver as novas demandas advindas com o Centro de Convenções.

Mais uma vez, é válido considerar que os sistemas de custeios deve dar apoio às estratégias da empresa. Caso o panorama do mercado vislumbrado não se concretize, serão necessárias a adoção de estratégias emergentes, que novamente, exigirão uma reavaliação dos custos. Portanto, os dados aqui apresentados estão alinhados com as atuais características deste mercado, e que, portanto, necessitam de reavaliações e adaptações à médio e longo prazo, ou em outros mercados com características diferentes.

9. Conclusões

Diante dos dados apresentados, foi possível concluir que não é prudente para uma empresa tomar qualquer decisão em nível estratégico sem antes mensurar a incidência dos custos. Uma decisão tomada com base em dados empíricos poderia custar a saúde financeira da empresa.

Foi possível concluir ainda que, ao contrário da intenção da empresa, neste caso, não é possível a adoção de duas estratégias simultâneas, conforme afirma Porter. Para o autor (1989) “geralmente a diferenciação é dispendiosa. Via de regra, uma empresa precisa incorrer em custos para ser singular porque singularidade exige que ela execute atividades de valor de uma melhor forma que a concorrência.”

Tal teoria é perfeitamente aplicável no caso da empresa estudada. Para oferecer qualidade, a empresa precisa investir em recursos humanos, no seu capital intelectual. Ao tentar reduzir os custos – visto que não é seguro reduzir a margem de contribuição – a empresa, inevitavelmente teria que contratar recursos humanos menos honerosos, e possivelmente, menos habilitados, o que recairia sobre a qualidade. Portanto, no caso da *Congresso Eventos*, as duas estratégias são excludentes, levando-a a ter que optar por apenas uma.

Desta forma, como vislumbra-se uma melhora na demanda em médio prazo, após a construção do Centro de Convenções na cidade, é possível sugerir que a empresa continue atuando com a mesma estratégia, a diferenciação por qualidade. Isso garante que a empresa na atualidade continue a ser lucrativa, ainda que pouco, e que continue reafirmando sua imagem, garantindo seu posicionamento no ambiente futuro.

Referências

ANDRADE, Renato Brenol. **Manual de eventos**. Caxias do Sul: EDUCS, 1999.

ARAÚJO, Bruno Flávio Machado de. **Utilização do conceito de margem de contribuição para tomada de decisões em um ambiente de redução dos preços de venda – um estudo de caso em uma empresa exportadora de ardósia**. In: Congresso Brasileiro de Custos, XIV, 2007, João Pessoa. Anais do XIV CBC.

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise gerencial de custos**. São Paulo: Atlas, 2009.

CANTON, Antônia Maria. **Eventos**. In: ANSARAH, Marília Gomes dos Reis (Org.). Turismo: como aprender, como ensinar. São Paulo: SENAC, 2004.

DENCKER, Ada de Freitas Maneti de. **Pesquisa em turismo: planejamento, métodos e técnicas**. São Paulo: Futura, 2008.

FREGA, José Roberto; LEMOS, Iomara Scandelari; SOUZA, Alceu. **A dinâmica do alinhamento entre as estratégias competitivas e a gestão de custos:** um estudo de caso. In: Congresso Brasileiro de Custos, XIV, 2007, João Pessoa. Anais do XIV CBC.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento Estratégico:** conceitos, metodologia e práticas. São Paulo: Atlas, 2001.

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

SEBRAE. **I Dimensionamento econômico da indústria de eventos no Brasil.** São Paulo: 2001. <Disponível em www.fbcevb.com.br>. Acessado em: 03 de janeiro de 2009.

SLACK, Nigel. Administração da produção. São Paulo: Atlas, 2008.