

# PRECIFICAÇÃO E ANÁLISE DE CUSTOS EM UM COMPLEXO TURÍSTICO INSTITUCIONAL

**Marcos Keller Estevam** (UNIOESTE) - markellest@gmail.com

**Fábio Peres Barbosa** (UNIOESTE) - fabiopbarbosa@outlook.com.br

**Patricia Aparecida Pinzan** (UNIOESTE) - paty\_pinzan@hotmail.com

**Valdir Serafim Jr** (Unioeste) - jr\_valdir@hotmail.com

**Fabiola Graciele Besen** (UNIOESTE) - fabiolagracielebesen@gmail.com

## **Resumo:**

*O presente trabalho aborda o tema métodos de custeio aplicado a serviços turísticos. A exploração de serviços de turismo envolve uma diversidade de custos, tanto de forma direta, quanto indireta. Diante da situação apontada, o artigo busca responder a seguinte questão de pesquisa: os preços praticados atualmente, para os diferentes passeios disponíveis, são suficientes, do ponto de vista econômico? Trata-se de uma pesquisa exploratória e descritiva, do tipo estudo de caso, adotando uma abordagem qualitativa e quantitativa. A coleta de dados foi realizada mediante fontes documentais, entrevistas e observações. Foi identificado que no cenário analisado, considerando os preços de venda integral dos ingressos, um único passeio não apresentou coerência com o custo unitário, mostrando-se economicamente inviável. Já no cenário considerando os preços médios de venda, dois passeios demonstraram-se economicamente inviáveis. Os demais passeios apresentam coerência entre o custo e o preço de venda dos ingressos, seja ele o preço total (praticado no dia a dia) ou o preço médio (obtido através da receita total do passeio dividido pelo número de visitantes).*

**Palavras-chave:** *Sistemas e Métodos de Custeio. Serviços. Centro de Custo.*

**Área temática:** *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

## PRECIFICAÇÃO E ANÁLISE DE CUSTOS EM UM COMPLEXO TURÍSTICO INSTITUCIONAL

**RESUMO:** O presente trabalho aborda o tema métodos de custeio aplicado a serviços turísticos. A exploração de serviços de turismo envolve uma diversidade de custos, tanto de forma direta, quanto indireta. Diante da situação apontada, o artigo busca responder a seguinte questão de pesquisa: os preços praticados atualmente, para os diferentes passeios disponíveis, são suficientes, do ponto de vista econômico? Trata-se de uma pesquisa exploratória e descritiva, do tipo estudo de caso, adotando uma abordagem qualitativa e quantitativa. A coleta de dados foi realizada mediante fontes documentais, entrevistas e observações. Foi identificado que no cenário analisado, considerando os preços de venda integral dos ingressos, um único passeio não apresentou coerência com o custo unitário, mostrando-se economicamente inviável. Já no cenário considerando os preços médios de venda, dois passeios demonstraram-se economicamente inviáveis. Os demais passeios apresentam coerência entre o custo e o preço de venda dos ingressos, seja ele o preço total (praticado no dia a dia) ou o preço médio (obtido através da receita total do passeio dividido pelo número de visitantes).

**Palavras-Chave:** Sistemas e Métodos de Custeio. Serviços. Centro de Custo.

**Área Temática:** Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

### 1. INTRODUÇÃO

A exploração de serviços de turismo envolve uma diversidade de custos, tanto de forma direta quanto de forma indireta. O público, por ser diversificado, consome produtos heterogêneos. Outro aspecto a ser considerado, quando se trata de turismo no Brasil, é que suas características territoriais são diversificadas: clima, cultura, atrativos e economias diferentes.

No ano de 2016, o governo do Paraná lançou um *Master Plan*, denominado “Paraná Turístico 2026: pacto para um destino inteligente”. Este material foi lançado em comemoração ao centenário do turismo no Estado. O documento traz inúmeros levantamentos acerca de dados turísticos de todas as regiões paranaenses. A cidade de Foz do Iguaçu (cidade onde efetuou-se o estudo de caso da pesquisa) ganha destaque em alguns trechos do documento, como por exemplo, sendo um eixo estratégico de Marketing e Inovação, e um dos seus desafios é o de melhor aproveitar o destino Foz do Iguaçu em âmbito internacional. Outro ponto destacado para a cidade, é que o Paraná figura entre os maiores destinos nacionais quando a motivação de viagens é negócios, eventos e convenções, dividindo os holofotes com a cidade de Curitiba, capital do Estado. O documento aponta, ainda, os diferenciais e os desafios da cidade em termos turísticos, traçando como objetivo estratégico: Consolidar Foz do Iguaçu como destino indutor de demanda turística internacional para o Paraná.

Habitualmente os gestores necessitam das informações sobre custos nas suas diversas decisões, como, por exemplo, nas análises de definição de preços de comercialização de produtos e serviços, estudo de viabilidade de lançamento de novos produtos, investimentos e desinvestimentos de unidades fabris, elaboração e controle de planos orçamentários, entre outros (SOUZA, 2009).

É fundamental para que as empresas sejam mais flexíveis, competitivas e globalizadas, o domínio de todas as suas atividades. Um passo importante nesse caminho é o conhecimento de seus custos e despesas, para que possa avaliar essas informações de uma maneira que auxilie e favoreça a tomada de decisões, inclusive no que diz respeito aos preços praticados. Para o presente estudo, será tomado como base uma empresa que explora serviços turísticos, oferta sete passeios distintos, porém, utiliza a mesma estrutura de atendimento.

Há alguns estudos em custos e precificação na área de serviços. Morgan e Rosa (2006) buscaram, por meio da revisão literária, definir o que é o objeto de custo e adequar este conceito à realidade dos serviços. Constataram que aproximadamente 55% das empresas conseguem definir seus objetos de custo, 60% afirmaram ter muita dificuldade de separar custos e despesas e, que 63% das empresas utilizam como base de definição dos preços de comercialização os preços do concorrente.

Corrêa, Dominik, Reis e Ribeiro (2015) objetivaram aplicar as técnicas de gestão de custos para realizar a análise econômica e obter um diagnóstico dos custos de cada um dos serviços prestados pela Regional de Bambuí do IMA – Instituto Mineiro de Agropecuária, além de aferir se os preços de venda estão condizentes com tais custos. Para tanto, a pesquisa apurou os custos pelo método de custeio por absorção e variável. Identificando os pontos de equilíbrio contábil, estimando os preços ideais dos serviços por meio de método de formação de preço com base nos custos plenos. Os resultados apontaram que a instituição obteve retorno econômico em apenas dois dos oito serviços prestados. Esses serviços superavitários cobriram os déficits dos demais serviços. O trabalho demonstrou que as técnicas de gestão de custos são aplicáveis ao setor público.

A empresa alvo de estudo está situada na cidade de Foz do Iguaçu. Com um número de visitantes próximo à 600 mil no ano de 2017, a gestão de custos para a tomada de decisões, em várias instâncias dentro da organização mostra-se essencial.

Diante da situação apontada, o presente levantamento busca responder a seguinte questão de pesquisa: os preços praticados atualmente, para os diferentes passeios disponíveis, são suficientes, do ponto de vista econômico?

O objetivo geral é verificar se o preço de venda dos ingressos, praticados atualmente, para os diferentes atrativos turísticos são economicamente suficientes, com base em métodos de custeio, a partir dos gastos realizados no ano de 2017.

A gestão de custos está diretamente ligada à tomada de decisões, seja qual for a entidade, visto que os recursos financeiros são escassos. Assim, estudar ferramentas de custeio pode ser visto como algo importante para formação profissional, possibilitando a preparação acadêmica especializada dentro de uma das várias áreas de atuação da contabilidade.

Consequentemente, por ser desafiadora a exploração desses serviços, em termos contábeis, principalmente no que diz respeito ao preço cobrado dos turistas para cada tipo de passeio, é oportuno desenvolver um estudo que vise identificar se os preços praticados pela empresa são suficientes economicamente, considerando os custos envolvidos, tomando como base seus demonstrativos contábeis do ano de 2017, aplicando o método de rateio mais adequado às informações disponíveis.

O artigo está dividido em cinco seções. A Introdução apresenta a pergunta de pesquisa, o objetivo geral, bem como a justificativa do trabalho. No capítulo destinado a Fundamentação Teórica são abordados os conceitos sobre custos e precificação de serviços. Na sessão de Procedimentos Metodológicos estão apresentadas as características da pesquisa, bem como os métodos de coleta e análise de dados adotados. Na quarta seção, encontra-se o passo a passo na obtenção dos custos unitários dos passeios turísticos. Na seção cinco, encontra-se a Conclusão e as Considerações Finais, que retomam abordagens do decorrer do trabalho, respondendo à pergunta de pesquisa e apresentando sugestões para o desenvolvimento de trabalhos futuros, seguido das referências bibliográficas.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Para Kotler (citado por Padoveze, 2013, p. 5), “um serviço é qualquer ato ou desempenho essencialmente intangível que uma parte pode oferecer a outra e que não tem como resultado a propriedade de algo”. Segundo o autor, os serviços são classificados, genericamente, em dois tipos: baseados em pessoas e baseados em equipamentos.

Esta classificação é fundamental para a correta apuração de custos, pois os serviços baseados em pessoas têm seus custos formados basicamente a partir do valor da mão de obra e encargos sociais. Já os serviços baseados em equipamentos, incorporam o custo de depreciação desses equipamentos. No que se refere a materiais diretos, quando os serviços envolvem transporte, os combustíveis, lubrificantes e reposição de peças são considerados materiais diretos, já a manutenção dos veículos, pode ser considerado material indireto (PADOVEZE, 2013). E, no caso de transporte de passageiros, há a possibilidade de separar os materiais diretos dos indiretos, dependendo da abordagem que for adotada.

Segundo levantamento realizado com base nos dados publicados pelo IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) em 2012, o setor de serviços representou 67% do PIB (Produto Interno Bruto) brasileiro. Em comparação com países desenvolvidos, nota-se que a representatividade dos serviços na economia brasileira já se encontra em um patamar considerado, visto que em países considerados

desenvolvidos, como Alemanha, Estados Unidos e Reino Unido, o setor de serviços representa, respectivamente, 70,6%, 76,7% e 77,7% do PIB desses países (PADOVEZE, 2013).

## 2.1. CUSTOS E PRECIFICAÇÃO EM EMPRESAS DE SERVIÇOS

A formação do preço de venda talvez seja uma das atividades mais desafiadoras no campo da contabilidade, dado o número de variáveis que precisam ser consideradas, com uma pequena pitada de subjetividade, no que diz respeito a preço e valor. Para Bertó (2012, p. 97) “o elemento de partida para a formação do preço de venda é a identificação do custo independente.”

“O objetivo da formação do preço de venda é obter um valor de venda suficiente para cobrir todos os custos e despesas envolvidos, e poder direcionar o lucro desejado” (VEIGA, 2016, p. 91). Porém, a formação do preço de venda não é uma tarefa fácil, pois o autor também relaciona outras variáveis, além dos custos e despesas, que devem ser consideradas para a formação do preço de venda. São elas: o retorno sobre o investimento, a competitividade, a missão empresarial, a sobrevivência da entidade, a elasticidade do mercado, a fixação da marca, estágios do ciclo de vida do produto e a competitividade diante de seus principais concorrentes (VEIGA, 2016).

Precificar de forma errônea é comum aos empreendedores iniciantes, seja por quantificar mal os custos e despesas envolvidos, ou por cobrar aquilo que o mercado suporta, perdendo participação no mercado e incentivando seus concorrentes. Por isso, é fundamental conhecer seus custos, despesas e limites financeiros, trabalhando a precificação de forma adequada e em conformidade com o perfil da instituição (VEIGA, 2016).

É do conhecimento de todos que a área de custos possui diversos objetivos, dentre eles, o de “apurar o custo unitário dos produtos e serviços para formação do preço de venda” (PADOVEZE, 2013, p. 27), que no caso desta pesquisa, visa verificar se os preços praticados são economicamente suficientes. Para o mesmo autor (2013, p. 26) “Na abordagem gerencial, é irrelevante a distinção entre custos e despesas. O que importa é a eficiência de cada gasto, seja ele da operação, administração, comercialização ou financeiro”. Padoveze (2013), cita que pode ser denominado como objeto de custo qualquer elemento em que se queira determinar o custo unitário do produto ou serviço.

## 2.2. MÉTODOS DE CUSTEIO

O método de custeio é o caminho para apurar o custo unitário dos produtos e serviços. A partir das informações contábeis, e utilizando a estrutura de serviços e o processo de execução, apura-se o custo unitário dos serviços, considerando a metodologia adotada (PADOVEZE, 2013).

Existem vários métodos de custeio, como o Custeio por Absorção, Custeio Variável, ABS e RKW. O método de custeio variável pode ser encontrado sob a égide de várias nomenclaturas. Além de custeio variável, também é chamado de custeio marginal, ou ainda, custeio gerencial. “O custeio marginal parte do princípio de que um produto, mercadoria ou serviço só é responsável pelos custos e despesas variáveis que gera, ou seja, que se modificam com o volume de produção e vendas [...]” (BERTÓ, 2012, p. 117). “[...], no Custeio Variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados, e considerados como despesa do período, indo diretamente para o Resultado” (MARTINS, 2010, p. 198).

O ponto de partida para a formação do preço de venda baseado neste método é a identificação do custo variável. Com o estabelecimento deste custo, existe dois caminhos a seguir: cálculo da margem de contribuição, quando o preço é conhecido, ou ainda, a determinação do preço de venda (quando ele não é conhecido), passando pela definição da margem de contribuição desejada, que pode ser um índice sobre o preço de venda ou um valor absoluto (BERTÓ, 2012).

Apesar de existirem vantagens em sua adoção, principalmente no âmbito industrial, sua aplicabilidade no que se refere a serviços pode ser mais trabalhosa, em muito pela dificuldade em segregar custos fixos e variáveis, e também pelo fato de, geralmente, em serviços baseados em pessoas, grande parte da estrutura pode ser considerada custo fixo, tornando os custos variáveis pouco relevantes.

O método de Custeio por Absorção se caracteriza por apropriar todos os custos (fixos, variáveis, diretos e indiretos) aos produtos. Os custos indiretos são apropriados aos produtos por meio de rateio. É o sistema de custeio mais tradicional, criado em uma época em que os custos fixos eram pouco

representativos na composição geral do custo de um produto ou serviço, e a competitividade era baixa. Em função da menor competitividade, era possível preestabelecer o resultado desejado, e determinar o preço de venda a ser praticado. Ou seja, nessa modalidade de custeio, o preço de venda é obtido em função exclusiva do custo (BERTÓ, 2012). “Este é o único método de custeio aceito pela Contabilidade Financeira que atende aos princípios contábeis” (DUBOIS, 2009, p. 128). Com a adoção deste método é possível trabalhar a formação do preço de venda de cada produto com base no custo total, que servirá de referência para atuação no mercado (DUBOIS, 2009).

O método de custeio ABC (Custeio Baseado em Atividades), oriundo do inglês *Activity Based Costing*, é um método que descarta as distorções provocadas por rateios indiscriminados, visto que todas as atividades de produção são consideradas importantes para determinar o custo do produto. Assim, não é o produto que ou serviço que consome recursos, mas sim, os recursos são consumidos pelas atividades, e estas, são consumidas pelos produtos e serviços (DUBOIS, 2009). O ideal é que as empresas de serviços implantem o sistema de custeio ABC, porém os custos para desenvolvimento, implantação, utilização e acompanhamento, bem como a necessidade de conhecimento técnico, podem inviabilizar a sua adoção (VEIGA, 2016). De acordo com Martins (2010, p. 286), “O ABC é, na realidade, uma ferramenta de *gestão de custos*, muito mais do que de custeio de produtos”.

O custeio RKW possui este nome por ser a abreviação de *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*, e nasceu na Alemanha no início do século XX, fundamentado na ideia do uso de custos para fixar preços. Consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos. Assim, é possível chegar ao custo de produzir e vender, inclusive financiar e administrar, possibilitando visualizar o gasto de todo o processo empresarial de obtenção da receita (MARTINS, 2010). Pode ser encontrado na literatura com a terminologia Método das Seções Homogêneas. Este método tem como principal característica a divisão da empresa em centros de custos. Em geral, os custos são alocados aos centros por intermédio de bases de distribuição e, em seguida, repassados aos bens ou serviços por unidade de trabalho (ABBAS, 2012).

### 2.3. CENTROS DE CUSTOS E DEPARTAMENTALIZAÇÃO

O conceito de centro de custo implica em atribuir o controle das contas contábeis para os gestores da organização, com ênfase para as receitas e as despesas. Praticamente todos os sistemas contábeis atuais incorporam esta funcionalidade. O conceito de centros de custos é indispensável para a abordagem gerencial da contabilidade, pois serve de base para o conceito de controladoria contábil (PADOVEZE, 2013).

“O conceito de centro de custo também é conhecido na contabilidade como departamentalização” (PADOVEZE, 2013, p. 60). Martins (2010, p. 65) define departamento como sendo “a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por pessoas e máquinas (na maioria dos casos), em que se desenvolvem atividades homogêneas”. Para o autor, na maioria das vezes, um departamento é um centro de custos. Porém, dentro de um departamento pode haver mais de um centro de custo, dependendo das características dos equipamentos ou pessoas que o compõem. Portanto, o Centro de Custos é a unidade mínima de acumulação de Custos Indiretos, mas não é necessariamente uma unidade administrativa, o que ocorre somente quando coincide com o próprio departamento.

Para Borna (2010), os procedimentos do método dos centros de custos podem ser sintetizados em cinco etapas: a) separação dos custos em itens; b) divisão da empresa em centros de custos; c) identificação dos custos com os centros (distribuição primária); d) distribuição dos custos dos centros indiretos até os diretos (distribuição secundária); e) distribuição dos custos dos centros diretos aos bens ou serviços (distribuição final).

### 2.4. DIRECIONADORES DE CUSTOS

Ao buscar estabelecer o custo de algum produto ou serviço, geralmente, há a necessidade de adotar algum critério de rateio para os custos e despesas indiretas, cuja distribuição não pode ser realizada de forma direta. Assim, o rateio se faz necessário para alocar os custos que não tem uma correlação direta com os produtos. Esses custos procuram ser identificados com critérios mais realistas possíveis, através de critérios de rateio, também chamados de *overhead* (FONTOURA, 2013).

O princípio básico para se fazer uma boa distribuição de custos, é utilizar o melhor *overhead* possível. Uma boa forma de fazer essa escolha é selecionar um critério que melhor representa ou explica o custo. Por isso, é preciso ter bom-senso às bases que mais representam a realidade. Com o conhecimento dos processos organizacionais, na grande maioria das vezes, se consegue escolher os critérios de rateio ou *overhead* de maneira adequada (FONTOURA, 2013).

Há autores que consideram o *overhead* como sendo referente a custos e despesas administrativas, como é o caso do renomado Eliseu Martins que assim entende: “*Overheads* são custos relativos a atividades de natureza preponderantemente administrativa” (MARTINS, 2015, p. 141). Outro ponto importante no desenvolvimento de trabalhos que tratam de custeios, são os direcionadores de custos. O direcionador de custos é a variável que representa a relação de causa e efeito entre seu próprio volume e o consumo de recursos. Em outras palavras, direcionador é o fator que causa variação no nível de consumo de recursos, fazendo variar o custo de um produto ou serviço (MARTINS, 2015).

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com os seus objetivos, o artigo enquadra-se como uma pesquisa exploratória e descritiva. Exploratória, que Beuren (2008) considera que a principal característica da pesquisa exploratória é o fato de abordar assuntos pouco explorados, consistindo no aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinada temática.

Também se classifica como pesquisa descritiva, visto que para desenvolver o trabalho é necessário descrever tanto as características da organização, quando as características do método que se pretende aplicar. “[...], descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos” (GIL, 1999, citado por BEUREN, 2008, p. 81).

Levando em consideração os procedimentos adotados, a pesquisa é caracterizada como um estudo de caso, por ser aplicada estritamente a um único caso, a empresa alvo da pesquisa. Considerando a abordagem do problema, a pesquisa enquadra-se como quantitativa, que se caracteriza pelo emprego de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, até as mais complexas, como coeficiente de correlação (BEUREN, 2008).

Na empresa estudada, os recursos obtidos com a exploração das atividades turísticas garantem a operação da empresa, oferecendo sete passeios, gerando cerca de 250 empregos diretos e indiretos. Dada a necessidade de sigilo na identificação da empresa foram adotados nomes fictícios para os passeios. Os passeios ofertados são: A1, B2, C3, D4, E5, F6 e G7.

A área responsável pela exploração turística está organizada estruturalmente em quatro departamentos: Planejamento, Financeiro, Comercial e Operacional (que abarca o setor de transporte). Porém, contabilmente possui cinco segmentos, denominados Centros de Custos. Quais sejam: Planejamento e Controle, Financeiro, Comercial, Transporte e Operacional. Toda movimentação contábil é registrada nos centros de custos, que somados receitas e despesas (inclusive custos), apresentam o resultado do departamento.

No momento da proposição da realização do estágio, havia a necessidade de elaborar um método de alocação dos custos de cada centro de custos para os diferentes passeios oferecidos, pois a empresa não possuía dentro da sua estrutura uma equipe dedicada ao levantamento periódico dos custos reais de cada passeio, tampouco um sistema de rateio estruturado, com direcionadores de custos bem definidos, que possibilitassem a atribuição dos custos de cada centro de custos da estrutura empresarial a cada um dos sete passeios oferecidos pela entidade.

“A consulta a fontes documentais é imprescindível em qualquer estudo de caso” (GIL, 2010, p. 121). No que diz respeito às fontes documentais, refere-se aos dados dos demonstrativos contábeis com posição em 31 de dezembro de 2017, além de documentos corporativos, como manuais de procedimentos, definição de estrutura organizacional, políticas de comercialização, e informações operacionais, utilizadas cotidianamente na gestão da organização.

Em seguida foram realizadas entrevistas informais, visando obter esclarecimentos sobre as constatações oriundas da análise documental. A entrevista informal possui perguntas abertas e busca saber como e por que algo ocorre, sem focar na frequência da ocorrência, de maneira que os dados obtidos possam ser utilizados para uma análise qualitativa (BEUREN, 2008). No levantamento de dados deste trabalho, a entrevista informal foi fonte de informações para entender melhor o contexto

operacional da empresa e os relatórios contábeis, possibilitando a adequação da tabulação e análise dos dados coletados.

O objetivo geral da pesquisa é verificar se o preço de venda dos ingressos, praticados atualmente, para os diferentes atrativos turísticos são economicamente suficientes, com base em métodos de custeio, a partir dos gastos realizados no ano de 2017.

Como primeira etapa na direção do cumprimento do objetivo geral do trabalho, optou-se em trabalhar com os demonstrativos contábeis da empresa alvo do estágio, agrupando os elementos em categorias que compartilhem o mesmo conjunto de dados. Assim, as contas contábeis foram classificadas, primeiramente, identificando quais contas possuem vínculo direto com os passeios. Separadas essas contas, o próximo passo foi identificar contas que são consideradas custos diretos aos passeios, mas que necessitam de alguma forma de rateio para alocação dos mesmos. O terceiro passo foi agrupar as informações por centro de custo, identificando qual a relação de cada centro de custo com os passeios. Esta identificação auxiliou na identificação de qual direcionador de custo é mais adequado para cada centro de custo, na aplicação dos rateios. Feito isto, foi realizado rateio diretamente para os passeios de todos os centros de custos, inclusive dos auxiliares.

O procedimento de análise de dados foi adotado desta forma, pelo fato de a empresa apresentar informações gerais alocadas diretamente aos centros de custos, não ligadas diretamente a cada passeio. Este fato impede que seja adotado o custeio variável, por exemplo, pois não há como identificar os custos ligados diretamente a cada passeio, sendo necessário a adoção de um método que atribua indiretamente os custos aos passeios. Assim, o método de custeio adotado foi o RKW, pois, além de trabalhar com a metodologia de alocação por centros de custos, utiliza como base dos custos totais todos os custos e despesas envolvidos no processo, inclusive os financeiros.

#### 4. ANÁLISE DE DADOS

A empresa trabalha em sua estrutura contábil com o conceito de centros de custo. Assim, o método de custeio escolhido foi o RKW, por mostrar-se o mais adequado à estrutura da empresa, possuindo a visão de Centros de Custo. Outro ponto considerável do método RKW, é o fato de considerar todas as despesas, inclusive financeiras, na composição do custo total. O fato de a empresa não possuir, no momento da coleta de dados, um sistema de rateio aos passeios oferecidos, a adoção de um método que não descarte nenhum custo ou despesa, pode apresentar-se mais seguro, visto que os resultados abrangerão a totalidade dos registros.

Foi adotado o entendimento de que *overhead* e rateio são sinônimos, combinados com o termo direcionadores de custos, para a distribuição dos custos e despesas aos passeios.

Na elaboração da planilha de custeio, com os respectivos rateios dos custos e despesas, utilizou-se como base, as informações repassadas no balancete fornecido pela empresa. Alocação em centros de custos e, respeito a identificação registrada. Como exemplo, pode-se apontar a conta “deduções da receita”, que é composta pelas subcontas cancelamento de receitas, bonificação, comissões sobre vendas, desconto política comercial, repasse fundo iguaçu (contribuição espontânea do turista) e repasse G7. Essas subcontas não foram consideradas na composição dos custos e despesas. Logo, pode-se afirmar que as informações contábeis não sofreram nenhum tipo de manipulação e refletem fidedignamente as informações coletadas.

A empresa possui cinco centros de custos em sua estrutura gerencial contábil: Planejamento e Controle, Financeiro, Comercial, Transporte e Operacional. O Quadro 3 demonstra os centros de custos e os direcionadores adotados:

QUADRO 1 – Centro de Custo e Direcionadores

Centro de Custo	Direcionador
Planejamento e Controle	Número de visitantes por passeio
Financeiro	Receita Bruta por passeio
Comercial	Número de visitantes por passeio
Transporte	Quilômetro (Km) rodado por passeio
Operacional	Tempo de duração dos passeios (em minutos)

FONTE: Dados da pesquisa, 2018.

O centro de custo Planejamento e Controle está voltado a novos produtos e revisão dos produtos atuais comercializados. Os colaboradores trabalham em várias frentes dentro do planejamento e manutenção dos passeios. Em termos de direcionadores, o ideal seria adotar o tempo de dedicação de cada funcionário aos passeios, porém, para isso, seria necessário a existência de relatórios diários de atividades executadas por colaborador alocado no centro de custo. Esta informação não existe atualmente. Por este motivo, optou-se por adotar como direcionador dos custos e despesas para este centro de custos, o número de visitantes.

O centro de custo Financeiro é responsável pela operação de venda dos ingressos, bem como outras atividades comumente atribuídas ao segmento como controle de contas a pagar e a receber. Como direcionador de custos, será adotado o faturamento bruto de cada passeio, uma vez que a atividade principal é a efetiva venda de ingressos.

O centro de custos Comercial é responsável pelo atendimento informacional ao turista, tanto na forma presencial, quanto eletrônica. Este departamento também é o responsável pelo atendimento das empresas e agências de viagens. Também realiza a propaganda e prospecção dos passeios oferecidos, porém, não comercializa o ingresso diretamente. Não foi possível identificar nenhum direcionador específico para este centro de custos, e foi adotado o número de visitantes, a exemplo do planejamento e controle.

O centro de custos Transporte é responsável pelo deslocamento dos turistas, seja nos passeios itinerantes, que dependem diretamente de transporte, seja nos passeios em que o traslado faça parte de momentos pré passeio efetivamente. Como direcionador de custos foi considerado que o ideal seria adotar o total de quilômetros rodados em cada passeio.

O centro de custos Operacional é a linha de frente. Os colaboradores envolvidos diretamente com a execução dos passeios pertencem a este centro de custos. Nele estão os guias e monitores que acompanham os turistas no embarque, nos passeios e no desembarque. O direcionador escolhido para este centro de custos, foi o tempo de duração dos passeios, visto que quanto maior o tempo de duração do passeio, maior a demanda de pessoal para acompanhar.

No que se refere ao tempo de passeio, é necessário fazer um adendo: o passeio E5 não possui tempo de duração fixado, pois o turista pode ficar à vontade para explorar o espaço. Porém, no site institucional, o tempo médio de duração apontado é de 60 minutos. Assim, para este passeio, o tempo estimado total foi baseado na informação disponível na internet, enquanto que, para os demais, as informações de tempo de duração dos passeios foram obtidas junto ao departamento de contabilidade, que está estruturando um sistema de rateio e métodos de custeio para aplicar ao departamento de turismo da empresa.

Antes de adentrar os rateios efetivamente, será demonstrado a composição dos direcionadores, por passeio, conforme relacionado no Quadro 3. Os quadros de direcionadores fornecerão a proporção a ser rateada em cada passeio, de acordo com o direcionador adotado para cada centro de custo. A Tabela 1 demonstra o direcionador número de visitantes, que será adotado para os centros de custos planejamento e controle, e comercial.

TABELA 1 – Direcionador “Número de Visitantes por Passeio”

<b>Passeio</b>	<b>Número de Visitantes em 2017</b>	<b>Percentual Custos e Despesas (%)</b>
A1	355.388	62,51%
B2	49.542	8,71%
C3	29.451	5,18%
D4	34.818	6,12%
E5	43.668	7,68%
F6	13.361	2,35%
G7	42.290	7,44%
<b>Total</b>	<b>568.518</b>	<b>100,00%</b>

FONTE: Dados operacionais da empresa, 2017.

A Tabela 2 demonstra o direcionador Receita Bruta, que será adotado para o centro de custo financeiro. Este direcionador também será adotado para a subconta Taxas de Cartões, como será explicado posteriormente.

TABELA 2 – Direcionador “Receita Bruta por Passeio”

<b>Passeio</b>	<b>Receita Bruta em 2017</b>	<b>Percentual Custos e Despesas (%)</b>
A1	R\$ 372.103,95	55,78%
B2	R\$ 131.495,07	19,71%
C3	R\$ 16.425,82	2,46%
D4	R\$ 21.876,14	3,28%
E5	R\$ 15.033,25	2,25%
F6	R\$ 7.976,86	1,20%
G7	R\$ 102.183,57	15,32%
<b>Total</b>	<b>R\$ 667.094,66</b>	<b>100,00%</b>

FONTE: Balancete contábil da empresa, 2017.

A Tabela 3 demonstra o direcionador Km rodado, que será adotado para o centro de custo transporte.

TABELA 3 – Direcionador “Km Rodado por Passeio”

<b>Passeio</b>	<b>Km rodado</b>	<b>Percentual Custos e Despesas (%)</b>
A1	390.472,49	73,19%
B2	61.098,88	11,45%
C3	7.632	1,43%
D4	46.950	8,80%
E5	7.512	1,41%
F6	6.886	1,29%
G7	12.960	2,43%
<b>Total</b>	<b>533.511,37</b>	<b>100,00%</b>

FONTE: Dados da pesquisa, 2018.

A Tabela 4 demonstra o direcionador tempo de duração, que será adotado para o centro de custo operacional.

TABELA 4 – Direcionador “Tempo de Duração dos Passeios (em minutos)”

<b>Passeio</b>	<b>Tempo de duração (minutos)</b>	<b>Percentual Custos e Despesas (%)</b>
A1	823.006	50,80%
B2	292.980	18,08%
C3	31.482	1,94%
D4	281.700	17,39%
E5	146.484	9,04%
F6	20.032	1,24%
G7	24.480	1,51%
<b>Total</b>	<b>1.620.164</b>	<b>100,00%</b>

FONTE: Dados da pesquisa, 2018.

Além dos rateios dos valores totais dos centros de custos, duas subcontas foram identificadas como distintas das demais, sendo separadas e rateadas com critérios próprios: Taxas de Cartões, que se refere a recebimentos efetuados via cartões de crédito e débito, e Repasse G7/Equipamento Visão, que são referente a serviços existentes em dois passeios, mas estão lançados na mesma subconta, por se tratar

de repasse. O direcionador da subconta Taxas de Cartões será o mesmo adotado para o centro de custo financeiro, e está demonstrado no Tabela 2 – Direcionador “Receita Bruta por passeio”.

A seguir, a Tabela 5 demonstra o direcionador da subconta Repasse G7/Equipamento de Visão, que será a receita bruta do passeio G7 e do serviço disponibilizado com Equipamento de Visão para no passeio A1. O Equipamento de Visão está à disposição dos turistas, que, mediante o pagamento de uma taxa, podem utilizar o equipamento para ter uma visão mais aproximada do atrativo turístico.

A Tabela 5 demonstra o direcionador Receita Bruta G7/Equipamento de Visão, que será adotado para a subconta que leva este nome. Este direcionador definiu que 0,40% dos custos e despesas desta subconta será alocado para o passeio A1, e 99,60% para o passeio G7.

TABELA 5 – Direcionador “Receita Bruta G7/Equipamento de Visão”

<b>Passeio</b>	<b>Receita Bruta</b>	<b>Percentual (%)</b>
A1 (Equipamento de Visão)	R\$ 410.18	0.40%
G7	R\$ 102.183.57	99.60%
<b>Total</b>	<b>R\$ 102.593.75</b>	<b>100.00%</b>

FONTE: Balancete contábil da empresa, 2017.

Definido e calculado os direcionadores de custos e despesas, a próxima etapa foi ratear os valores totais dos centros de custos, e das subcontas mencionadas anteriormente, para cada passeio, conforme seu direcionador. Os valores dos centros de custos e das subcontas estão demonstrados na Tabela 6.

TABELA 6 – Valores a serem rateados aos passeios

<b>Centro de Custos</b>	<b>Valor Total</b>
Planejamento e Controle	R\$ 35.817.42
Financeiro	R\$ 81.336.53
Comercial	R\$ 27.195.87
Transporte	R\$ 129.243.28
Operacional	R\$ 102.855.50
<b>Subcontas</b>	
Taxas de Cartões	R\$ 6.201.00
Repasse G7/Equipamento Visão	R\$ 47.122.01
<b>Total</b>	<b>R\$ 429.771.61</b>

FONTE: Balancetes contábeis da empresa, 2017.

As tabelas a seguir demonstram o rateio de cada um dos centros de custo e das subcontas que se distinguem das demais. A Tabela 7 apresenta o rateio referente ao centro de custo planejamento e controle, que utilizou como direcionador (base de rateio) o número de visitantes (Tabela 1). Após o rateio, ficaram alocados os seguintes valores aos passeios:

TABELA 7 – Demonstrativo de rateio centro de custo Planejamento e Controle pelo direcionador “Número de Visitantes por Passeio”

<b>Passeio</b>	<b>Percentual (%)</b>	<b>Valor Rateado</b>
A1	62.51%	R\$ 22.389.94
B2	8.71%	R\$ 3.121.11
C3	5.18%	R\$ 1.855.45
D4	6.12%	R\$ 2.193.58
E5	7.68%	R\$ 2.751.14
F6	2.35%	R\$ 841.76
G7	7.44%	R\$ 2.664.33
<b>Total</b>	<b>100.00%</b>	<b>R\$ 35.817.31</b>

FONTE: Dados da pesquisa, 2018.

A Tabela 8 apresenta o rateio referente ao centro de custo financeiro, que utilizou como direcionador (base de rateio) a receita bruta dos passeios (Tabela 2).

TABELA 8 – Demonstrativo de rateio centro de custo Financeiro pelo direcionador “Receita Bruta por Passeio”

<b>Passeio</b>	<b>Percentual (%)</b>	<b>Valor Rateado</b>
A1	55.78%	R\$ 45.369.34
B2	19.71%	R\$ 16.032.73
C3	2.46%	R\$ 2.002.74
D4	3.28%	R\$ 2.667.28
E5	2.25%	R\$ 1.832.95
F6	1.20%	R\$ 972.59
G7	15.32%	R\$ 12.458.89
<b>Total</b>	<b>100.00%</b>	<b>R\$ 81.336.52</b>

FONTE: Dados da pesquisa, 2018.

A Tabela 9 apresenta o rateio referente ao centro de custo comercial, que utilizou como direcionador (base de rateio) o número de visitantes (Tabela 1).

TABELA 9 – Demonstrativo de rateio centro de custo Comercial pelo direcionador “Número de Visitantes por Passeio”

<b>Passeio</b>	<b>Percentual (%)</b>	<b>Valor Rateado</b>
A1	62.51%	R\$ 17.000.50
B2	8.71%	R\$ 2.369.91
C3	5.18%	R\$ 1.408.83
D4	6.12%	R\$ 1.665.57
E5	7.68%	R\$ 2.088.92
F6	2.35%	R\$ 639.14
G7	7.44%	R\$ 2.023.00
<b>Total</b>	<b>100.00%</b>	<b>R\$ 27.195.87</b>

FONTE: Dados da pesquisa, 2018.

A Tabela 10 apresenta o rateio referente ao centro de custo transporte, que utilizou como direcionador (base de rateio) o valor de quilômetros rodados (Tabela 3).

TABELA 10 – Demonstrativo de rateio centro de custo Transporte pelo direcionador “Km Rodado por Passeio”

<b>Passeio</b>	<b>Percentual (%)</b>	<b>Valor Rateado</b>
A1	73.19%	R\$ 94.592.07
B2	11.45%	R\$ 14.801.22
C3	1.43%	R\$ 1.848.85
D4	8.80%	R\$ 11.373.65
E5	1.41%	R\$ 1.819.78
F6	1.29%	R\$ 1.668.14
G7	2.43%	R\$ 3.139.56
<b>Total</b>	<b>100.00%</b>	<b>R\$ 129.243.27</b>

FONTE: Dados da pesquisa, 2018.

A Tabela 11 apresenta o rateio referente ao centro de custo operacional, que utilizou como direcionador (base de rateio) o tempo de duração dos passeios (Tabela 4).

TABELA 11 – Demonstrativo de rateio centro de custo Operacional pelo direcionador “Tempo de Duração por Passeio (em minutos)”

<b>Passeio</b>	<b>Percentual (%)</b>	<b>Valor Rateado</b>
A1	50.80%	R\$ 52.248,22
B2	18,08%	R\$ 18.599,72
C3	1,94%	R\$ 1.998,62
D4	17,39%	R\$ 17.883,62
E5	9,04%	R\$ 9.299,48
F6	1,24%	R\$ 1.271,72
G7	1,51%	R\$ 1.554,10
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>R\$ 102.855,48</b>

FONTE: Dados da pesquisa, 2018.

A Tabela 12 apresenta o rateio referente a subconta taxas de cartões, que utilizou como direcionador (base de rateio) a receita bruta dos passeios (Tabela 2).

TABELA 12 – Demonstrativo de rateio subconta Taxas de Cartões pelo direcionador “Receita Bruta por Passeio”

<b>Passeio</b>	<b>Percentual (%)</b>	<b>Valor Rateado</b>
A1	55,78%	R\$ 3.458,91
B2	19,71%	R\$ 1.222,32
C3	2,46%	R\$ 152,69
D4	3,28%	R\$ 203,35
E5	2,25%	R\$ 139,74
F6	1,20%	R\$ 74,15
G7	15,32%	R\$ 949,85
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>R\$ 6.201,01</b>

FONTE: Dados da pesquisa, 2018.

A Tabela 13 apresenta o rateio referente a subconta repasse G7/Equipamento de Visão, que utilizou como direcionador (base de rateio) a receita bruta do passeio G7 e a receita oriunda dos Equipamentos de Visão (Tabela 5).

TABELA 13 – Demonstrativo de rateio subconta Repasse G7/Equipamento de Visão pelo direcionador “Receita Bruta G7/Equipamento de Visão”

<b>Passeio</b>	<b>Percentual (%)</b>	<b>Valor Rateado</b>
A1 (Equipamento de Visão)	0,40%	R\$ 188,40
G7	99,60%	R\$ 46.933,61
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>R\$ 47.122,01</b>

FONTE: Dados da pesquisa, 2018.

Realizado os rateios dos centros de custos e das subcontas, é possível apurar os custos unitários, dividindo o valor total rateado para cada passeio pelo número de visitantes registrados no ano de 2017, que está exposto na Tabela 1. A Tabela 14 demonstra a apuração do custo unitário do passeio A1, cujo custo total foi de R\$ 235.247,38, com 355.388 visitantes. Dividindo o custo total pelo número de visitantes obteve-se o custo unitário de R\$ 0,66.

TABELA 14 – Demonstrativo Custo Unitário passeio A1

<b>Centro de Custo / Subconta</b>	<b>Valor Rateado</b>
Planejamento e Controle	R\$ 22.389,94

Financeiro	R\$ 45.369,34
Comercial	R\$ 17.000,50
Transporte	R\$ 94.592,07
Operacional	R\$ 52.248,22
Taxas de Cartões	R\$ 3.458,91
Repasso G7/Equipamento de Visão	R\$ 188,40
<b>Valor Total Rateado</b>	<b>R\$ 235.247,38</b>
Número de Visitantes	355.388
<b>Custo Unitário Apurado</b>	<b>R\$ 0,66</b>

FONTE: Dados da pesquisa, 2018.

A Tabela 15 demonstra a apuração do custo unitário do passeio B2, cujo custo total foi de R\$ 56.147,11, com 49.542 visitantes. Dividindo o custo total pelo número de visitantes obteve-se o custo unitário de R\$ 1,13.

TABELA 15 – Demonstrativo Custo Unitário passeio B2

Centro de Custo / Subconta	Valor Rateado
Planejamento e Controle	R\$ 3.121,21
Financeiro	R\$ 16.032,73
Comercial	R\$ 2.369,91
Transporte	R\$ 14.801,22
Operacional	R\$ 18.599,72
Taxas de Cartões	R\$ 1.222,32
<b>Valor Total Rateado</b>	<b>R\$ 56.147,11</b>
Número de Visitantes	49.542
<b>Custo Unitário Apurado</b>	<b>R\$ 1,13</b>

FONTE: Dados da pesquisa, 2018.

A Tabela 16 demonstra a apuração do custo unitário do passeio C3, cujo custo total foi de R\$ 9.267,18, com 29.451 visitantes. Dividindo o custo total pelo número de visitantes obteve-se o custo unitário de R\$ 0,31.

TABELA 16 – Demonstrativo Custo Unitário passeio C3

Centro de Custo / Subconta	Valor Rateado
Planejamento e Controle	R\$ 1.885,45
Financeiro	R\$ 2.002,74
Comercial	R\$ 1.408,83
Transporte	R\$ 1.848,45
Operacional	R\$ 1.998,62
Taxas de Cartões	R\$ 152,69
<b>Valor Total Rateado</b>	<b>R\$ 9.267,18</b>
Número de Visitantes	29.451
<b>Custo Unitário Apurado</b>	<b>R\$ 0,31</b>

FONTE: Dados da pesquisa, 2018.

A Tabela 17 demonstra a apuração do custo unitário do passeio D4, cujo custo total foi de R\$ 35.987,05, com 34.818 visitantes. Dividindo o custo total pelo número de visitantes obteve-se o custo unitário de R\$ 1,03.

TABELA 17 – Demonstrativo Custo Unitário passeio D4

Centro de Custo / Subconta	Valor Rateado
----------------------------	---------------

Planejamento e Controle	R\$ 2.193,58
Financeiro	R\$ 2.667,28
Comercial	R\$ 1.665,57
Transporte	R\$ 11.373,65
Operacional	R\$ 17.883,62
Taxas de Cartões	R\$ 203,35
<b>Valor Total Rateado</b>	<b>R\$ 35.987,05</b>
Número de Visitantes	34.818
<b>Custo Unitário Apurado</b>	<b>R\$ 1,03</b>

FONTE: Dados da pesquisa, 2018.

A Tabela 18 demonstra a apuração do custo unitário do passeio E5, cujo custo total foi de R\$ 17.932,01, com 43.668 visitantes. Dividindo o custo total pelo número de visitantes obteve-se o custo unitário de R\$ 0,41.

TABELA 18 – Demonstrativo Custo Unitário passeio E5

Centro de Custo / Subconta	Valor Rateado
Planejamento e Controle	R\$ 2.751,14
Financeiro	R\$ 1.832,95
Comercial	R\$ 2.088,92
Transporte	R\$ 1.819,78
Operacional	R\$ 9.299,48
Taxas de Cartões	R\$ 139,74
<b>Valor Total Rateado</b>	<b>R\$ 17.932,01</b>
Número de Visitantes	43.668
<b>Custo Unitário Apurado</b>	<b>R\$ 0,41</b>

FONTE: Dados da pesquisa, 2018.

A Tabela 19 demonstra a apuração do custo unitário do passeio F6, cujo custo total foi de R\$ 5.467,50, com 13.361 visitantes. Dividindo o custo total pelo número de visitantes obteve-se o custo unitário de R\$ 0,41.

TABELA 19 – Demonstrativo Custo Unitário passeio F6

Centro de Custo / Subconta	Valor Rateado
Planejamento e Controle	R\$ 841,43
Financeiro	R\$ 972,59
Comercial	R\$ 639,14
Transporte	R\$ 1.688,14
Operacional	R\$ 1.271,72
Taxas de Cartões	R\$ 74,15
<b>Valor Total Rateado</b>	<b>R\$ 5.467,50</b>
Número de Visitantes	13.361
<b>Custo Unitário Apurado</b>	<b>R\$ 0,41</b>

FONTE: Dados da pesquisa, 2018.

A Tabela 20 demonstra a apuração do custo unitário do passeio G7, cujo custo total foi de R\$ 69.723,34, com 42.290 visitantes. Dividindo o custo total pelo número de visitantes obteve-se o custo unitário de R\$ 1,65.

TABELA 20 – Demonstrativo Custo Unitário passeio G7

Centro de Custo / Subconta	Valor Rateado
----------------------------	---------------

Planejamento e Controle	R\$ 2.664,33
Financeiro	R\$ 12.458,89
Comercial	R\$ 2.023,00
Transporte	R\$ 3.139,56
Operacional	R\$ 1.554,10
Taxas de Cartões	R\$ 949,85
Repasse G7/Equipamento de Visão	R\$ 46.933,61
<b>Valor Total Rateado</b>	<b>R\$ 69.723,34</b>
Número de Visitantes	42.290
<b>Custo Unitário Apurado</b>	<b>R\$ 1,65</b>

FONTE: Dados da pesquisa, 2018.

Realizadas as devidas apurações dos custos unitários dos passeios realizados, a etapa seguinte consiste em identificar quais passeios apresentam-se economicamente coerentes com os preços praticados atualmente, que foram reajustados em dezembro de 2017. Na Tabela 21, um comparativo entre o custo unitário apurado e o valor praticado para cada passeio.

A Tabela 21 apresenta os custos unitários apurados para cada passeio, comparativamente com os preços dos ingressos praticados atualmente. A quarta coluna da tabela apresenta o quociente do preço de venda unitário pelo custo unitário. Valores acima de 1 indicam que o preço de venda é maior que o custo. Já valores abaixo de 1 indicam que o preço de venda é menor do que o custo do passeio.

TABELA 21 – Comparativo ente Custo Unitário e Preço de Venda Unitário

Passeio	Custo Unitário (C. Un.)	Preço de Venda (P.V.)	P.V. / C. Un.
A1	R\$ 0,66	R\$ 1,36	2,06
B2	R\$ 1,13	R\$ 2,93	2,59
C3	R\$ 0,31	R\$ 1,61	5,18
D4	R\$ 1,03	R\$ 0,93	0,90
E5	R\$ 0,41	R\$ 0,50	1,22
F6	R\$ 0,41	R\$ 0,93	2,26
G7	R\$ 1,65	R\$ 2,86	1,73

FONTE: Dados da pesquisa, 2018.

Nesse cenário identificou-se três situações. A primeira delas refere-se à coerência no nível de preço de alguns passeios, comparado com o custo unitário, visto que variam entre 1,22 e 2,59. Os passeios A1 (2,06), B2 (2,59), E5 (1,22), F6 (2,26) e G7 (1,73) encontram-se nesta situação.

A segunda situação refere-se ao passeio C3, cujo quociente apresentou resultado elevado comparado com a média daqueles citados anteriormente (1,97). Este passeio apresentou valor de 5,18. Isso pode ser explicado pela questão de percepção de preço e valor. Em se tratando de atrativos turísticos, além da percepção de utilidade, o consumidor do serviço poderá avaliar, dentro de sua estrita expectativa, em maior ou menor grau de importância, a experiência que obterá ao realizar algum passeio. Aquilo que o passeio oferece pode ser percebido como de um valor agregado maior ou menor. No caso do passeio C3, a prática de preço acima dos padrões dos demais ingressos pode ser proposital, visto que o passeio é disponibilizado em um número de dias bem menor que os demais (somente dois dias na semana), além de ser algo diferente, por ser realizado no período noturno.

Já a terceira situação que pode ser notada, é justamente o oposto com o que ocorre com o passeio C3. O passeio D4 apresenta quociente menor que 1 (0,90), indicando que há um prejuízo econômico na comercialização do ingresso. Esta prática também pode ser proposital, visto que o público que mais procura a realização deste passeio são as escolas, dado as características do mesmo. Talvez, para tornar o passeio viável para este público, pratica-se um valor menor na venda deste ingresso.

Se considerar que o passeio C3 apresentou quociente 2,63 vezes maior que a média dos cinco passeios apontados como coerentes, e que o quociente do passeio D4 é 2,19 vezes menor que esta média, pode deduzir que os valores praticados sofrem uma compensação natural. Como afirmação, pode-se ter

o fato de a média geral dos quocientes ser de 2,28, maior do que as médias dos cinco passeios apontados como coerentes (1,97).

Os preços apresentados na Tabela 21 referem-se aos preços máximos dos ingressos, praticados atualmente. Porém, a empresa pratica uma política comercial junto as agências de viagens, visando tornar os passeios mais atrativos. Para tanto, concede descontos no sobre os preços máximos. Outro ponto relevante, que diz respeito ao valor dos ingressos, é a política de gratuidade praticada pela empresa, onde há algumas isenções ou cobrança de 50% do valor do ingresso.

Dada essas informações, surge a necessidade de analisar o custo unitário, não somente com o preço de venda dos ingressos, mas sim, com o preço médio de venda. Esta comparação pode mostrar-se mais real do que a realizada anteriormente. Para obter o preço de venda médio dos passeios, tomou-se como base a receita bruta obtida no ano de 2017, dividido pelo número de visitantes de cada passeio. A Tabela 22 apresenta os valores obtidos.

TABELA 22 – Preço de Venda Médio Unitário

Passeio	Receita Bruta 2017	Nº de Visitantes	Preço Médio
A1	R\$ 372.103,95	355.388	R\$ 1,05
B2	R\$ 131.495,76	49.542	R\$ 2,65
C3	R\$ 16.425,82	29.451	R\$ 0,56
D4	R\$ 21.876,14	34.818	R\$ 0,63
E5	R\$ 15.033,25	43.668	R\$ 0,34
F6	R\$ 7.976,86	13.361	R\$ 0,60
G7	R\$ 102.183,57	42.290	R\$ 2,42

FONTE: Dados da pesquisa, 2018.

Os valores médios dos ingressos apresentaram quedas consideráveis, como no caso do preço do ingresso do passeio C3, cujo valor foi 65,21% menor do que o valor máximo. Isso pode ser reflexo de duas situações: a empresa comercializa um volume maior de ingressos desse passeio junto as agências de turismo e/ou concede um número maior de isenções para o mesmo.

O inverso acontece com o passeio B2 que sofreu variação de apenas 9,55%, indicando que são comercializadas poucas gratuidades e/ou baixo volume de venda junto as agências de viagem. Outro ingresso que sofreu uma variação que pode ser considerada suave foi o passeio G7, com variação de 15,38%. Os demais passeios sofreram uma variação média aproximada de 30%.

A Tabela 23 apresenta o novo cenário para os custos unitários apurados para cada passeio, comparativamente com os preços médios dos ingressos, considerando os dados de 2017. A quarta coluna da tabela apresenta o quociente do preço de venda unitário pelo custo unitário. Valores acima de 1 indicam que o preço de venda é maior que o custo. Já valores abaixo de 1 indicam que o preço de venda é menor do que o custo do passeio.

TABELA 23 – Comparativo ente Custo Unitário e Preço de Venda Médio Unitário

Passeio	Custo Unitário (C. Un.)	P.V. Médio	P.V.M. / C. Un.
A1	R\$ 0,61	R\$ 1,05	1,59
B2	R\$ 1,33	R\$ 2,65	2,35
C3	R\$ 0,32	R\$ 0,56	1,81
D4	R\$ 1,10	R\$ 0,63	0,61
E5	R\$ 0,35	R\$ 0,34	0,83
F6	R\$ 0,42	R\$ 0,60	1,46
G7	R\$ 1,61	R\$ 2,42	1,47

FONTE: Dados da pesquisa, 2018.

Nesse cenário pode-se notar duas situações. A primeira delas refere-se à coerência no nível de preço da maioria dos passeios, variando entre 1,46 e 2,35. Os passeios A1 (1,59), B2 (2,35), C3 (1,81), F6 (1,46) e G7 (1,47) encontram-se nesta situação. Já o passeio D4, que já havia demonstrado preço de

venda menor do que o custo unitário, piorou e obteve um quociente de 0,61. Outro passeio que apresentou prejuízo econômico nesse cenário, foi o passeio do E5, com índice de 0,83. Isso indica que os passeios D4 e E5 necessitam de uma maior atenção da administração da empresa. No geral o valor médio (considerando média aritmética) é de 1,44, apontando que ainda há um equilíbrio entre o valor médio comercializado e os custos dos serviços.

## 5. CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

A pesquisa teve início com a seguinte pergunta: os preços praticados atualmente, para os diferentes passeios disponíveis, são suficientes, do ponto de vista econômico? Alinhado ao problema de pesquisa, tem-se o objetivo geral do trabalho, que é o de verificar se o preço de venda dos ingressos, praticados atualmente, para os diferentes atrativos turísticos são economicamente suficientes, com base em métodos de custeio, a partir dos gastos realizados no ano de 2017.

Com a realização da pesquisa pode-se concluir que no cenário considerando os preços de venda dos ingressos, um único passeio não apresentou coerência com o custo unitário, o passeio D4, mostrando-se economicamente inviável. Já no cenário considerando os preços de venda médio unitário, dois passeios demonstraram-se economicamente inviáveis: D4 e E5. Os demais passeios apresentam coerência entre o preço de venda e o custo dos ingressos, seja ele o preço total ou o preço médio.

No que se refere a recomendações para trabalhos futuros, há uma gama de oportunidades que se apresentaram no decorrer do trabalho. A primeira delas refere-se ao levantamento da capacidade de atendimento da estrutura atual. Com este levantamento será possível apurar o custo unitário dos passeios, de acordo com a capacidade instalada, e, ainda verificar qual a ocupação média dos passeios em termos relativos no decorrer do ano. Outro ponto para ser trabalhado em pesquisas futuras, refere-se ao estudo de viabilidade econômica de um eventual desmembramento do departamento de turismo, para tornar-se uma empresa independente, o que demandaria ainda um planejamento tributário.

## REFERÊNCIAS

ABBAS, Kátia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **Contexto – Revista do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da UFRGS**, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/47707/os-metodos-de-custeio-vantagens--desvantagens-e-sua-aplicabilidade-nos-diversos-tipos-de-organizacoes-apresentadas-pela-literatura/i/pt-br>>. Acesso em: 15 maio 2018.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CORRÊA, Uellington; DOMINIK, Érik Campos; REIS, Ricardo Pereira; RIBEIRO, Bruna Pontara Vilas. Gestão de custos na autarquia pública: um estudo de caso na coordenadoria regional de Bambuí do instituto mineiro de agropecuária. **Contexto – Revista do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da UFRGS**. v. 15, n. 29, p. 62-77, jan./abr. 2015. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/47761/gestao-de-custos-na-autarquia-publica-um-estudo-de-caso-na-coordenadoria-regional-de-bambui-do-instituto-mineiro-de-agropecuaria/i/pt-br>>. Acesso em: 18 nov. 2018.

DUBOIS, Alexy. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de contribuição**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FONTOURA, Fernando Batista Bandeira de. **Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio.** São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 10<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas.** 2<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARTINS, Daiana Bragueto; PORTULHAK, Henrique; VOESE, Simone Bernardes. Gestão de custos: um diagnóstico em hospitais universitários federais. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde.** v. 12, n. 3, p. 59-75, jul./set. 2015. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/36856/gestao-de-custos—um-diagnostico-em-hospitais-universitarios-federais--/i/pt-br>>. Acesso em: 20 nov. 2018.

MORGAN, Beatriz Fátima; ROSA, Mariana de Sousa. Custos em empresas prestadoras de serviços: o conceito de objeto de custo e a realidade das empresas. **Contabilidade Vista & Revista.** v. 17, n. 4, p. 97-111, out./dez. 2006. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/25319/custos-em-empresas-prestadoras-de-servicos-o-conceito-de-objeto-de-custo-e-a-realidade-das-empresas/i/pt-br>>. Acesso em: 18 nov. 2018.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Custo e preços de serviços: logística, hospitais, transporte, hotelaria, mão de obra, serviços em geral.** São Paulo: Atlas, 2013.

PARANÁ. **Paraná turístico 2026: pacto para um destino inteligente.** Disponível em: <[http://www.turismo.pr.gov.br/arquivos/File/institucional/PLANO\\_DE\\_TURISMO/ParanaTuristico2026documentocompleto\\_1.pdf](http://www.turismo.pr.gov.br/arquivos/File/institucional/PLANO_DE_TURISMO/ParanaTuristico2026documentocompleto_1.pdf)>. Acesso em: 20 out. 2018.

SOUZA, Marcos Antônio de. **Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração.** São Paulo: Atlas, 2009.

VEIGA, Windsor Espenser. **Contabilidade de custos: gestão em serviços, comércio e indústria.** 1<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2016.